

REGISTRO OFICIAL[®]
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



**CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA**

**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**SENTENCIAS, RESOLUCIONES,
JUICIOS Y AUTOS**

**J17510-2019-00254, J17510-2019-00171,
J17510-2018-00485, J17751-2012-0304,
J17751-2012-0062, J17751-2012-0115,
J17751-2022-00003, J09501-2018-00247,
J09501-2020-00053**



183336825-DFE

Juicio No. 17510-2019-00254

**JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL
(PONENTE)**

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, miércoles 17 de agosto del
2022, las 12h53. **VISTOS.-**

A S U N T O

Resolver el recurso de casación interpuesto por el señor Fernando Flautero Corredor; por sus propios y personales derechos en contra de la sentencia de 13 de octubre de 2020, a las 19h00, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2019-00254, propuesto por el recurrente, en contra de la Resolución No. 917012019RREV000038 del 26 de marzo del 2019, suscrita por la Directora General del Servicio de Rentas Internas (SRI), mediante la cual resuelve el recurso de revisión y confirma la Resolución No. DZ9-GPNRSAC1600000010-M de 13 de diciembre del 2016, en la que el Director Zonal le consideró como una persona natural con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia recurrida se resolvió aceptar parcialmente la demanda interpuesta por el señor Fernando Flautero Corredor, y en consecuencia se declara nula la Resolución No. 917012019RREV000038 emitida el 26 de marzo del 2019 por la Directora General del SRI.

1.2 De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1 Auto de 30 de junio de 2021, a las 10h20, dictado por el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso de

casación interpuesto por el señor Fernando Flautero Corredor, por el caso 3 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por el vicio de *citra petita*; y a su vez, por el caso 5 del art. 268 *ibídem*, por el vicio de falta de aplicación de los arts. 75 de la Constitución de la República y 23 del Código Orgánico de la Función Judicial.

1.2.2 La abogada Shariam Olmedo Armijos, procuradora fiscal de la Directora General del SRI, en la contestación del recurso de casación señala que consta en el fallo la atención de los jueces sobre todos los puntos de la controversia, sin que se configure el vicio de *citra petita*, ni tampoco la falta de aplicación de normas que precautelan los derechos y garantías de las partes procesales, por lo expuesto solicita desechar el recurso.

1.2.3 Sorteo de la causa número 17510-2019-00254, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 10 de marzo del 2022, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.4 Auto de 26 de julio de 2022, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 16 de agosto de 2022, a las 11h00.

2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.

Así como por el sorteo que consta en el proceso; y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código

Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

2.2 De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

2.3 Problema jurídico planteado.-

CASO 3: vicio de *citra petita*.

CASO 5: vicio de falta de aplicación de los arts. 75 de la Constitución de la República y 23 del Código Orgánico de la Función Judicial.

2.4 Fundamentación del recurso.- El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en el presente caso existió el vicio de citra petita. Que conforme consta en la pretensión de la acción, se solicitó al Tribunal la declaratoria de nulidad del acto impugnado, es decir de la Resolución del recurso de revisión No. 917012019RREV000038 y que fundamentalmente, como producto de esta declaratoria de nulidad, se establezca además que su antecedente, la resolución No. DZ9-GPNRSAC1600000010-M también quede sin efecto. Que este pedido incluso consta en el objeto fijado por el Tribunal *A quo*. Que sin embargo, en lugar de decidir sobre la nulidad de las dos resoluciones constantes en el objeto de la Litis, el fallo solo se pronuncia respecto a la Resolución de recurso de revisión, y respecto del antecedente, le dice al Actor que se deja a salvo su derecho ^a *a deducir las acciones que se considere asistido*^o. Que se configura esta causal, toda vez que se ha omitido resolver uno de los puntos de la controversia, puesto que conforme consta el objeto de la litis, el fallo debió decidir con claridad respecto de la Resolución No. 917012019RREV000038 y la No. DZ9-GPNRSAC1600000010-M, puesto que esta última contiene la calificación al accionante como una persona natural con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes para efectos tributarios. Que la sentencia declara la nulidad del acto impugnado, pero omite pronunciarse sobre el efecto de dicha nulidad en el acto administrativo precedente que fue objeto de la revisión. Que la falta de pronunciamiento respecto a la totalidad de las pretensiones expresas que formularon las partes denota una incongruencia en el fallo. Sobre la falta de aplicación de los arts. 75 de la Constitución y 23 del Código Orgánico de la Función Judicial, en la sentencia recurrida, se evidencia que el Tribunal aplicó los arts. 300 y 313 del COGEP, respecto al control de legalidad, en lugar de las normas infringidas para ampliar el objeto de la controversia a aspectos jurídicos distintos a los trabados en la litis, dejando de lado la tutela judicial efectiva del actor, conforme consta en el numeral 5.5 del fallo. Que el ejercicio amplio del control de legalidad establecido en los arts. 300 y 313 del COGEP, ocasionó que el Tribunal llegue a una conclusión que vulnera la tutela judicial efectiva del recurrente, al

disponer que respecto a la resolución en la que se incluyó al actor como persona con actividades inexistentes o supuestas (antecedente del acto impugnado), la Administración le dé trámite que le corresponda, sin que quede claro cómo debe efectuar. Que de haber aplicado los arts. 75 de la Constitución y 23 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal hubiera llegado a establecer con claridad el efecto de su decisión, determinando como debía proceder el SRI respecto de la petición del actor obre su exclusión o inclusión en el listado de personas con actividades inexistentes o supuestas, lo cual fue objeto de la Litis. Que este vicio devino en que se ordene de manera confusa al Fisco como proceder con la petición del actor, vulnerando su derecho a la tutela judicial efectiva, pues la sentencia omite establecer como se tutelan los derechos del actor. Que esto tuvo como consecuencia que en la parte dispositiva del fallo no se tutelen los derechos del actor, sino que en ejercicio extensivo del control de legalidad, se disponga un genérico que no es claro y no ampara los derechos del recurrente. Por lo expuesto se solicita casar la sentencia.

2.5 Contestación del recurso de casación.- La Directora General del SRI en la contestación al recurso interpuesto argumenta que respecto del vicio de citra petita, los jueces analizaron y consideraron que el escrito ingresado por el contribuyente, en el cual se solicitaba que se lo excluya del catastro de empresas fantasmas, no era precisamente un escrito de los que contengan la intención de insinuar un recurso de revisión, sino más bien una petición que no fue atendida conforme correspondía por la Administración. Que debido a que la Resolución del recurso de revisión fue emitida en atención a una petición, los jueces llegaron a la conclusión de que el acto que se emitió, nació nulo, pues se dictó sin considerar las normas de procedimiento o las formalidades que la ley prescribe. Que los jueces se pronunciaron respecto al acto impugnado sin que sea necesario emitir pronunciamientos adicionales respecto al antecedente. Que en cuanto al antecedente, también ha sido considerado y consta su pronunciamiento sobre el acto con el cual se calificó como contribuyente fantasma al señor Flautero, el cual conoce del acto conforme lo dispone en el numeral 9 del art. 107 del Código Tributario. Que sobre la falta de aplicación de los arts. 75 de la Constitución y 23 del Código Orgánico de la Función Judicial, aunque la actora plantea la falta de aplicación de estas normas, continua fundamentado la causal antes indicada, pues insiste en que los jueces no habrían resuelto una parte de la controversia en lugar de fundamentar la causal indicada. Que en todo momento los jueces han considerado los hechos y garantías contenidas en la Constitución, sin embargo es impreciso alegar que se ha vulnerado el acceso gratuito a la justicia. Que con el pronunciamiento del Tribunal no se ha dejado en indefensión al recurrente, lo que se hizo fue ordenar la atención de lo pedido por parte del SRI, y con las respuestas que emita la actora podrá ejercer las acciones que considere pertinentes. Que tampoco se ha dejado de aplicar el principio de tutela judicial efectiva, pues los jueces atendieron la petición de la actora de acuerdo a la traba de la Litis. Que

consta en el fallo la atención de los jueces sobre todos los puntos de la controversia, sin que se configure el vicio de *citra petita*, ni tampoco la falta de aplicación de normas que precautelan los derechos y garantías de las partes procesales. Que los jueces establecieron los motivos de análisis de declaración de nulidad del acto impugnado, así como las razones para dejar subsistente el antecedente, sin que sea procedente ninguna de las causales presentadas. Por lo expuesto se solicita desechar el recurso.

2.6 Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 16 de agosto del 2022, a las 11h00.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente el Dr. Fabricio Miguel Batallas Marín, abogado; junto al Sr. Fernando Flautero Corredor, parte actora y, por la contraparte, el abogado Wagner Hermelindo Argandoña Álava en calidad de procurador judicial del Servicio de Rentas Internas, quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos e hicieron uso de su derecho a la réplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 3 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ^a *Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia (1/4) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto°.*

El caso 3, recoge los vicios de *ultra petita* y de *extra petita*, así como los de *citra petita* o *mínima petita*; Gladis E. de Midón, en su obra ^a *La Casación. Control del Juicio de Hecho°*, Buenos Aires Argentina, Rubinzal Culzoni Editores, paginas 391, 427 y 471 sobre estos vicios manifiesta: ^a *1/4 El vicio de incongruencia ultra petita se configura cuando la sentencia excede el contenido de la pretensión u oposición, concediendo o negando más de lo reclamado por las partes. Se da una agregación oficiosa a los contenidos esenciales del thema decidendum: el órgano resuelve todas las cuestiones planteadas pero, además, otra u otras no propuestas.°; ^a 1/4 Es sentencia *citra* o *infra petita* la que omite considerar y decidir una pretensión, o cualquier petición, alegación o argumento oportunamente propuesto, conducente para la adecuada solución del litigio y que el juzgador no haya*

desechado implícitamente o hubiera quedado desplazado en virtud del contenido del pronunciamiento.º y º ¼ Así; son decisorios incongruentes no sólo los citra o infra petitos o los ultra petitos, sino también los extra petitos o salidos de tema. Denominación esta última que damos a las resoluciones que por modificar lo pretendido, haciendo sustituciones en su causa petendi, o en la persona que deduce o contra quien se deduce, o en su objeto inmediato o mediato, termina juzgando una pretensión distinta a la concretamente sometida a decisión. Por ello puede afirmarse que si el demandante modifica, altera o transforma todos, alguno o algunos de los elementos de la pretensión, hay mutación en la demanda, y si esa modificación transformación o alteración la hace el juez, hay incongruencia extra petita.º

El caso 5 tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia; para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

3.2 Sobre la falta de aplicación el autor Luis Armando Tolosa Villabona, señala que *ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ª la infracción directa típicaº, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto¼ º, (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359).*

3.3. El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

ª Art. 75.- Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.º

CÓDIGO ORGÁNICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL

ª Art. 23.- PRINCIPIO DE TUTELA JUDICIAL EFECTIVA DE LOS DERECHOS.- La Función Judicial, por intermedio de las juezas y jueces, tiene el deber fundamental de garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos declarados en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos o establecidos en las leyes, cuando sean reclamados por sus titulares o quienes

invoquen esa calidad, cualquiera sea la materia, el derecho o la garantía exigido. Deberán resolver siempre las pretensiones y excepciones que hayan deducido los litigantes sobre la única base de la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado, la ley, y los méritos del proceso.

La desestimación por vicios de forma únicamente podrá producirse cuando los mismos hayan ocasionado nulidad insanable o provocando indefensión en el proceso.

Para garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos, y evitar que las reclamaciones queden sin decisión sobre lo principal, por el reiterado pronunciamiento de la falta de competencia de las juezas y jueces que previnieron en el conocimiento en la situación permitida por la ley, las juezas y jueces están obligados a dictar fallo sin que les sea permitido excusarse o inhibirse por no corresponderles.º

3.4 El caso 3, como se detalló *ut supra*, se configura cuando el Tribunal resuelve lo que no fue materia del litigio u omite resolver todos los puntos de la litis; en la especie el casacionista, alega que en el presente caso el Tribunal *A quo* ha omitido resolver uno de los puntos de la controversia, puesto que conforme consta el objeto de la litis los actos impugnados son las Resoluciones Nos. 917012019RREV000038 y la No. DZ9-GPNRSAC1600000010-M, y al disponer la nulidad únicamente de la primera resolución, omite pronunciarse sobre el efecto de dicha nulidad en el acto administrativo precedente (Resolución No. DZ9-GPNRSAC1600000010-M); consecuentemente no resuelve todos los puntos de la controversia.

3.4.1 Es pertinente inicial el análisis respectivo detallando que en el considerando SEXTO se determina el objeto de la controversia en el siguiente: *ª DILUCIDAR SOBRE LA LEGALIDAD Y LEGITIMIDAD DE LA RESOLUCIÓN No. 917012019RREV000038, EMITIDA POR LA DIRECTORA GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, DENTRO DEL RECURSO DE REVISIÓN INTERPUESTO QUE CONFIRMÓ LA RESOLUCIÓN DZ9-GPNRSAC16-000000-10-M DE 13 DE DICIEMBRE DEL 2016, EN LA QUE EL DIRECTOR ZONAL 9 DEL SRI CONSIDERÓ AL ACCIONANTE COMO UNA PERSONA NATURAL CON ACTIVIDADES SUPUESTAS Y/O TRANSACCIONES INEXISTENTES PARA EFECTOS TRIBUTARIOSº*. Y en el considerando 5.4 determina que: *ª La presente acción se la instaura en contra de la resolución No. 91701219RREV000038 del 26 de marzo de 2019 y notificada el 28 de marzo de 2019, dentro del trámite de recurso de revisión, expedida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, conforme se verifica de la lectura de la demanda (fs. 1). ª ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADOº*. *En la especie este tribunal advierte que en este pronunciamiento aplicará las normas y figuras legales correspondientes, aun cuando no hubieren sido invocadas expresamente por*

las partes, o incluso contra sus afirmaciones.- El artículo 143 del Código Tributario consagra: "El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos: 1/4° . Podemos notar así que esta figura obedece a una facultad extraordinaria de la Administración Tributaria con el expreso objeto de rever sus actos y corregir sus errores, en aras del beneficio social y la seguridad jurídica que debe conllevar, excepcional y justificadamente, el posible desconocimiento de un acto que ha adquirido firmeza y ejecutoriedad. Es esta la calidad que la Administración Tributaria atribuye al escrito que fue presentado por el actor el 07 de noviembre del 2017, que consta a fojas 23 de autos. Es entonces de tener en claro que, justamente por tratarse de un recurso extraordinario que pretende, de ser el caso, atentar contra la inmutabilidad de un acto de tal calidad, debe reunir requisitos legales expresamente exigidos por la Ley, contenidos en el artículo transcrito, sin que quepa incertidumbre alguna. Por tal motivo, dicha carta no reúne, bajo ningún criterio, las condiciones que la normativa exige para ser tramita como recurso revisión. Tanto no cumple dichos requisitos que, al verificarse la notificación efectiva con la presentación de este escrito actuación por escrito que demuestre inequívocamente su conocimiento-, conforme al numeral 9 del artículo 107 del Código Tributario, por deficiencia en la forma de notificación utilizada para hacerle conocer el contenido de la resolución Nro. DZ9-GPNRSAV16-00000010-M, ni siquiera existe acto firme a ser objeto de revisión. Mas, el hecho de que la Administración Tributaria le haya dado tal naturaleza, siendo que se dirige, en términos generales, hacia actos firmes o resoluciones ejecutoriadas, obstaculiza el derecho de la accionante a las acciones que se estime asistida. En consecuencia, la resolución nro. 917012019RREV000038, dictada por la Administración Tributaria el 26 de marzo del 2019, al otorgar al escrito en mención tal naturaleza, es nula al tenor de lo previsto en el numeral 2 del artículo 139 del Código Tributario; y, tratándose de un derecho de petición contenido en el escrito de 07 de noviembre del 2017, se dispone que la Administración Tributaria le dé el trámite que le corresponde, dejando a salvo los derechos del actor a deducir las acciones que se considere asistido°.- (el subrayado es de esta Sala de Casación).

3.4.2 De lo expuesto se determina que el Tribunal A quo en su sentencia efectuó el análisis pertinente, para pronunciarse respecto a la legalidad y legitimidad del acto administrativo impugnado (Resolución No. 917012019RREV000038), realizando un control de legalidad (art. 300 COGEP), verificando que el escrito presentado por la parte actora de fecha 7 de noviembre del 2017 (fojas 23 del expediente),

no corresponde a una insinuación de un recurso de revisión ya que de conformidad al art. 143 del Código Tributario dicha insinuación contra actos firmes o resolución ejecutoriada debe sustentarse con claridad en cuál de los casos que se enumera en el artículo en mención, se basa el recurso de revisión; y al darle contestación como si se tratase de un recurso de revisión tal solicitud, se desnaturalizó dicho recurso, ya que al ser extraordinario, su proposición debía cumplir con los requisitos que exige el normativa tributaria (art. 143) que en la especie no ocurre; por lo que es correcto lo que señala el Tribunal de instancia que con dicho actuar la autoridad tributaria *“obstaculiza el derecho de la accionante a las acciones que se estime asistida”*. En virtud de lo mencionado el Tribunal de instancia resuelve declarar la nulidad de la Resolución No. 917012019RREV000038, de 26 de marzo de 2019, de conformidad al art. 139 numeral 2 del Código Tributario, ya que se tramitó la petición con prescindencia de las formalidades que dispone la ley, pues se atendió como si fuese un recurso de revisión, sin serlo, obstando el derecho de la peticionaria al debido proceso y la obtención de una respuesta en debida forma, dejando a salvo los recursos que está a su disposición. Con este análisis, el Tribunal de instancia señaló que tratándose de un derecho de petición contenido en el escrito de 7 de noviembre de 2017, la Administración Tributaria debe darle el trámite que corresponde y deja a salvo los derechos del actor a deducir las acciones que considere pertinente.

3.4.3 En virtud del análisis que antecede el Tribunal *A quo* al establecer que la Resolución No. 917012019RREV000038 es nula; no puede pronunciarse respecto al acto administrativo antecedente que es la Resolución No. DZ9-GPNRSAC160000010-M, ya que el actor no ha propuesto acción administrativa alguna contra ella, por lo que eso imposibilitó que los juzgadores *A quo* aborden su análisis. Por lo tanto no se configura el vicio de *citra petita* argumentado.

3.5 Respecto al vicio de falta de aplicación de los arts. 75 de la Constitución de la República y 23 del Código Orgánico de la Función Judicial, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, hay que señalar lo siguiente:

3.5.1 Como se mencionó un supra el caso 5 parte de hechos probados y en la especie constan como tal lo siguiente: i) En el considerando 5.4 a fojas 224 que *“Es esta la calidad que la Administración Tributaria atribuye al escrito que fue presentado por el actor el 07 de noviembre del 2017, que consta a fojas 23 de autos. Es entonces de tener en claro que, justamente por tratarse de un recurso extraordinario que pretende, de ser el caso, atentar contra la inmutabilidad de un acto de tal calidad, debe reunir requisitos legales expresamente exigidos por la Ley, contenidos en el artículo transcrito, sin que quepa incertidumbre alguna. Por tal motivo, dicha carta no reúne, bajo ningún criterio, las condiciones que la normativa exige para ser tramita como recurso revisión. Tanto no cumple dichos*

requisitos que, al verificarse la notificación efectiva con la presentación de este escrito ~~actuación~~ por escrito que demuestre inequívocamente su conocimiento-, conforme al numeral 9 del artículo 107 del Código Tributario, por deficiencia en la forma de notificación utilizada para hacerle conocer el contenido de la resolución nro DZ9-GPNRSAV16-00000010-M, ni siquiera existe acto firme a ser objeto de revisión. Mas, el hecho de que la Administración Tributaria le haya dado tal naturaleza, siendo que se dirige, en términos generales, hacia actos firmes o resoluciones ejecutoriadas, obstaculiza el derecho de la accionante a las acciones que se estime asistida°. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

3.5.2 Partiendo del hecho probado y como se mencionó en el análisis del caso 3 del art. 268 del COGEP, en esta sentencia de casación, la Resolución No. 917012019RREV000038, de 26 de marzo de 2019, es nula de conformidad al art. 139 numeral 2 del Código Tributario, y, la aplicación de los arts. 75 de la Constitución de la República y 23 del Código Orgánico de la Función Judicial, que disponen respecto al principio de tutela judicial efectiva, no hubieren incidido en la decisión de la causa, bajo ese hecho probado que se entiende aceptado por las partes y no cabe revalorarlo, más bien el Tribunal de instancia garantizando dicho principio, decidió que respetando el derecho de petición, la Autoridad Tributaria al escrito de 7 de noviembre de 2017, le dé el trámite que corresponda y deja a salvo los derechos del actor a deducir las acciones que considere pertinentes.

3.13 Por lo expuesto no se configura los cargos alegados de *citra petita*, al amparo del caso 3 del art. 268 del COGEP; y el vicio de falta de aplicación de los arts. 75 de la Constitución de la República y 23 del Código Orgánico de la Función Judicial; al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **NO CASAR** la sentencia de 13 de octubre de 2020, a las 19h00, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2019-00254.

4.2 Actuó la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. 838-UATH-2022-OQ de fecha 28 de julio de 2022.

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2019-00171

**JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL
(PONENTE)****AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, miércoles 17 de agosto del
2022, las 16h40. **VISTOS.-**

A S U N T O

Resolver el recurso de casación interpuesto por el la abogada Fernanda Morales Alarcón, procuradora judicial del Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE); en contra de la sentencia de mayoría de 23 de febrero de 2021, a las 12h28, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2019-00171, propuesto por la compañía BAYER S.A., en contra de la Resolución No. SENAE-DDQ-2019-0075-RE de 30 de enero del 2019 emitida por el Director Distrital de Quito del SENAE, mediante la cual se declara sin lugar el reclamo administrativo de pago indebido por los aranceles a la importación del producto ^a*NATELE CAPSULAS*°.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia de mayoría recurrida se resolvió aceptar la demanda presentada por la compañía BAYER S.A. y se deja sin efecto la resolución impugnada No. SENAE-DDQ-2019-0075-RE de 30 de enero de 2019, por encontrarse indebidamente motivada.

1.2 De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1 Auto de 19 de agosto de 2021, a las 09h59, dictado por el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por el vicio de

aplicación indebida del art. 139 numeral 2 del Código Tributario y falta de aplicación del art. 110 y 93 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (RCOPCI).

1.2.2 La compañía BAYER S.A., en la contestación del recurso de casación señala que existe una falta de fundamentación de la causal invocada y una pretensión de revisión de prueba por parte del SENAE, así como también que son improcedentes los yerros acusados. Adicionalmente, se menciona la importancia del principio de coordinación establecido en la Constitución. Finalmente, considera la desigualdad e inseguridad jurídica que provoca la no aplicación de los criterios de interpretación emitidos por la Corte Constitucional en el caso análogo Wyeth Consumer Healthcare Ltda. Por lo expuesto solicita desechar el recurso.

1.2.3 Sorteo de la causa número 17510-2019-00171, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 10 de marzo del 2022, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.4 Auto de 27 de julio de 2022, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 16 de agosto de 2022, a las 14h45.

2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.

Así como por el sorteo que consta en el proceso; y en atención a lo previsto en los artículos 184

numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

2.2 De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

2.3 Problema jurídico planteado.- CASO 5: Aplicación indebida del art. 139 numeral 2 del Código Tributario y falta de aplicación de los arts. 110 y 93 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (RCOPCI).

2.4 Fundamentación del recurso.- El SENAE en la fundamentación del recurso señala que en el presente caso existió una aplicación indebida del art. 139 numeral 2 del Código Tributario. Que en el numeral 6 de la sentencia recurrida, para resolver el objeto de la Litis, se aplicó el artículo mencionado e indica que la resolución impugnada no cumplió con la garantía de la motivación, sin embargo esta norma hace referencia a la falta de aplicación de normas del procedimiento o formalidades de ley, y la motivación no es una formalidad, así como tampoco consta en la sentencia la norma de procedimiento que no aplicó la aduana. Que de la lectura del numeral 7 de la sentencia se verifica que el Tribunal no está de acuerdo con la clasificación arancelaria dada por la Administración Aduanera, con lo que se evidencia que no existe falta de motivación, ni mucho menos, falta de aplicación de normas del procedimiento, por lo que se configura el vicio alegado. Que si se respetó el debido proceso, se abrió la causa a prueba, el actor nunca quedó en indefensión, es decir, no se configuran los presupuestos del art. 139 del Código Tributario. Que en el considerando 8 del voto salvado de la doctora Carla Verónica Cruz Aguirre, se determina que la resolución impugnada se encuentra motivada y no existe ninguna omisión por parte de la Administración. Que en resumen, el numeral 2 del art. 139 del Código Tributario determina con claridad que es aplicable cuando el acto administrativo no cumpla con normas de procedimiento, y en el presente caso, no existe ninguna norma de procedimiento violentada, por lo tanto, dicha norma no es aplicable al caso. Que la infracción ha incidido en la decisión de la causa, pues en aplicación de la norma señalada, el juez falló a favor de BAYER y determinó que la resolución carece de motivación. Sobre la falta de aplicación de los arts. 110 y 93 del RCOPCI: Que de la lectura de la sentencia se verifica que el Tribunal no aplicó estas normas, las cuales ratifican la competencia privativa en clasificación arancelaria del SENAE, que establecen que solo a la Administración le corresponde clasificar arancelariamente un producto, sin embargo, en la sentencia se indica que el SENAE debía acoger la clasificación del ARCSA a través del registro sanitario. Que no consta de la sentencia, normativa que obligue a la Administración

a aceptar la clasificación dada por otro organismo. Que la clasificación arancelaria es potestad privativa del SENA y solo la absolución de consulta es de carácter obligatorio y vinculante, por lo tanto no puede haber descoordinación de funciones. Que el SENA no está en contraposición del registro sanitario, pues del mismo registro sanitario se obtienen los componentes del producto y con base a ellos, se procede a clasificar el producto arancelariamente, clasificación que se realiza aplicando las reglas de clasificación y notas explicativas de las partidas. Por lo expuesto se solicita casar la sentencia recurrida.

2.5 Contestación del recurso de casación.- La compañía BAYER S.A. en la contestación a recurso interpuesto argumenta que el mismo se constituye en simples enunciados, sin sustentación suficiente. Que no basta con aludir de manera superficial a las normas supuestamente omitidas o indebidamente aplicadas, sino que es su deber determinar cómo y en qué contexto estas normas han afectado el fallo. Que el casacionista para fundamentar la supuesta indebida aplicación, realiza una cita descontextualizada de los fundamentos que estimó el Tribunal para dictar sentencia de mayoría para confundir a la Sala. Que los vicios enunciados por el recurrente no podrían ser determinantes sin que se tome en consideración el control de legalidad que realizó la Sala *A quo*. Que una de las formalidades que la ley prescribe que debe cumplir todo acto administrativo, hace referencia al art. 139 numeral 2 del Código Tributario referente a la motivación. Que la falta de motivación que identificó el Tribunal, lo realizó aplicando el control de legalidad. Que el hecho que el Tribunal haya evidenciado que no existe en el acto impugnado ni la enunciación de las pruebas practicadas por la actora, demostró que nunca fueron consideradas, y con ello se violentó el ejercicio del derecho a la defensa de Bayer en la sustanciación del reclamo, lo cual fue determinante para declarar que el acto se encontraba desmotivado. Que al ser inexistente la indebida aplicación del art. 139 numeral 2 del Código Tributario, se tornaría inexistente la falta de aplicación de los arts. 93 y 110 del RCOPCI, al haber enunciado el casacionista que estas serían las normas que debía haber aplicado el Tribunal. Que el art. 93 se refiere a la absolución de consultas de clasificación arancelaria, norma que no debía ser aplicada, pues jamás ha sido un hecho controvertido que alguna de las partes hayan aplicado una consulta de clasificación, por tanto, el vicio se torna en injustificado. Que sobre el art. 110, este corresponde a las competencias privativas del SENA, sin embargo, este yerro no es determinante, pues la sentencia de mayoría ratifica que la clasificación arancelaria es una competencia del SENA, por lo tanto el vicio no puede ser fundamentado. Que el producto ^a NATELE CÁPSULAS^o es un medicamento porque así se lo ha determinado e inscrito en el Ministerio de Salud Pública, debido a que sus características se subsumen en la definición dada por el art. 259 de la Ley Orgánica de Salud. Que al realizar el SENA una interpretación tergiversada, pretende establecer que los porcentajes de los componentes que forman el producto ^a NATELE CÁPSULAS^o son superiores y por ello no debe ser

considerado medicamento, siendo una cuestión que se encuentra lejos de la realidad procesal y química. Que si una institución del país ha determinado que los productos son un ^a *medicamento*° y cuando los productos son importados por la compañía, otra institución del mismo país lo cataloga como ^a *suplemento alimenticio*°, colocan al operador de comercio exterior en medio de una discusión entre dos instituciones. Que la sentencia de mayoría emitida respeta el régimen jurídico al que se somete el producto ^a *NATELE CÁPSULAS*° como ^a *medicamento*°. Que el fallo no adolece del vicio mencionado, sino que integra el ordenamiento jurídico y se constituye en una garantía para la seguridad jurídica. Que la prueba de la Aduana ha sido deficiente a través de la presentación de oficios internos que transcriben normas del COPCI, sin que se explique la razón del cambio de clasificación arancelaria. Que se evidencia de manera clara, el marco normativo de las competencias del SENA y el Ministerio de Salud Pública, sin embargo, se constata la grave contradicción en la que incurre el SENA, ya que para el cálculo ad valorem el producto no es un medicamento, pero para la aplicación de la tarifa 0% del IVA si lo es. Que no es eficiente ni coordinado que un mismo producto merezca distintas clasificaciones por diversos órganos de la Administración y se le aplique regímenes jurídicos contradictorios. Que la Sala tiene la obligación de aplicar de forma directa la norma suprema y el principio de coordinación para resolver la integridad del problema planteado. Que al momento en que los servidores aduaneros y operadores de justicia se alejan de los criterios de interpretación emitidos por la Corte Constitucional en el caso análogo Wyeth Consumer Healthcare Ltd., están generando desigualdad e inseguridad jurídica. Por lo expuesto se solicita desechar el recurso interpuesto.

2.6 Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 16 de agosto del 2022, a las 14h45.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente la abogada Dayana Estefanía Urdánigo Palma en calidad de procuradora judicial de la autoridad aduanera y, por la contraparte, la abogada Pamela Liseth González Martínez en calidad de procuradora judicial de la empresa accionante (parte actora), quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ^a *Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto*°.

El caso 5 tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia; para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

3.2 Respecto a la falta de aplicación alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente este vicio consiste en: *“ ¼ el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica¼ ”*. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327).

Sobre la aplicación indebida el autor Luis Armando Tolosa Villabona, señala que este vicio consiste *“ ¼ es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error se subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contemplaº ”*; (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359).

3.3. El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

CÓDIGO TRIBUTARIO

“ Art. 139.- Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos: 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.º ”

REGLAMENTO AL TÍTULO DE LA FACILITACIÓN ADUANERA PARA EL COMERCIO, DEL LIBRO V DEL CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES (RCOPCI)

“ Art. 93.- Absolución de la Consulta.- Las consultas aceptadas al trámite, deberán ser absueltas dentro del término de veinte días de formuladas. El dictamen de la consulta es de aplicación general y obligatoria, tanto para el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador como para el consultante y servirá para clasificar la mercancía materia de la consulta, importada o exportada a partir de la

fecha de notificación del dictamen al consultante. La absoluciónde la consulta deberá ser publicada en el Registro Oficial y en la Página Web de la Institución, y servirá de referencia para otros trámites de importación o exportación de mercancías de iguales características. El criterio publicado será válido mientras no se modifique la nomenclatura determinada en la consulta.^o

***Art. 110.- Competencias Privativas.-** Forman parte de las competencias inherentes al Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en su calidad de sujeto activo de la obligación tributaria aduanera, todas aquellas reconocidas por el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, tales como la determinación tributaria, clasificación arancelaria, valoración aduanera, y demás facultadas administrativas necesarias para cumplir con los fines institucionales, sobre las cuales ejercer todas competencias administrativas necesarias para dicho efecto.^o*

3.4 Dentro de este yerro, no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas; de ahí que, la función de la Sala de Casación se limita a verificar que sobre tales hechos probados y reales, el juzgador haya aplicado correctamente las normas legales que corresponde. Se evidencia del fallo recurrido, los siguientes hechos probados: i) En el considerando 7.1 a fojas 182 que *“En el proceso en análisis, se evidencia que un órgano público, llámese Agencia de Regulación y Control Sanitario ± ARCSA-, ha concedido, a favor de la compañía actora Bayer S.A., un registro sanitario para el expendio y comercialización del producto denominado NATELE CÁPSULAS y a ese producto luego de exámenes técnicos le ha dado la condición de medicamento de uso humano, según la definición del artículo 259 de la Ley Orgánica de Salud¼ la prueba actuada en el presete proceso por al aduana, carece de eficacia probatoria, ya que no ha desvirtuado las características de NATELE CÁPSULAS, circunstancia que revwela que el acto impugnado desconoció la información y características que obran de un documento público¼ no se puede observar que exista dentro del expediente situación alguna que ampare lo actuado por el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, en contraposición con lo hecho por el órgano de salud, en la clasificación com medicamento del producto mencionado. ¼ A criterio de estos juzgadores, la infundada omisión del contenido del registro sanitario en el acto impugnado, da como resultado una indebida motivación del mismo, puesto que las circunstancias fácticas no se ajustan a lo señalado por un acto administrativo firme y ejecutoriado que contiene las especificaciones técnicas, la composición, características y naturaleza del producto, situación que derivó en una indebida resolución, que afectó el derecho de la hoy parte accionante^o. ii) En el considerando 7.2 a fojas 184 vuelta que: *“Así las cosas, el haberse satisfecho un tributo considerado para preparaciones alimenticias no expresadas ni comprendidas en otra parte, cuando lo que efectivamente se importó fueron medicamentos conforme se ha expuesto, supone una exigencia fuera de la medida legal y por ende la existencia de pago indebido, agotándose de esta forma uno de los presupuestos establecidos por la jurisprudencia para su verificación. En cuanto al otro presupuesto,**

es decir la existencia del pago, en la presente audiencia de juicio, se ha demostrado evidencia procesal del pago (fs. 24 y 25 del expediente procesal), mismo que fue actuado como prueba documental, conforme lo preceptúa el artículo 196 del Código Orgánico General de Procesos. El documento hace referencia textual al número de refrendo No. 055-2017-10-00443277 y es por el valor que consta en la liquidación. Con esto el tribunal considera que se encuentra demostrado el pago°. (El subrayado es de esta Sala de Casación).

3.5 Es pertinente iniciar el análisis respectivo señalando que el objeto de la controversia planteado fue el ^a Verificar la validez y legalidad de la resolución No. SENAE-DDQ-2019-0075-RE de 30 de enero de 2019, debiendo definirse si el producto importado declarado en la DAI con refrendo No. 055-2017-10-00443277, denominado NATELE CÁPSULAS, corresponde a la partida arancelaria de medicamentos o suplementos alimenticios. De prosperar las alegaciones de la parte actora, el tribunal se pronunciará sobre la procedencia o no de lo reclamado como pago indebido°; en tal virtud el Tribunal A quo al pronunciarse respecto de la validez de la resolución impugnada estableció que sobre la importación realizada por la compañía BAYER S.A. del producto NATELE CÁPSULAS, el SENAE en el ejercicio de su facultad determinadora realizó un acto de aforo a la declaración signada con el refrendo No. 055-2017-10-00443277 y, posteriormente procedió a la emisión de la liquidación adicional de tributos 34868471, por el valor de USD. 9.541,97 de 7 de agosto de 2017; pero que dicha facultad debía ser ejercida respetando la normativa pertinente.

3.6 Además señala el Tribunal de instancia que sobre el producto importado NATELE CÁPSULAS, la Agencia de Regulación y Control Sanitario (ARCSA), ha concedido, un registro sanitario para el expendio y comercialización como ^a medicamento de uso humano° (hecho probado), dicho registro es producto de un procedimiento técnico; y que no puede ser desconocido o condicionada su aplicación sin la intermediación de un procedimiento jurídico; y que el SENAE sin tener una duda razonable justificada, sobre el registro sanitario de NATELE CÁPSULAS, ha realizado un examen sobre clasificación arancelaria y ha determinado que la importación del mencionado producto no corresponde a la partida arancelaria 3004.50.10.00, que pertenece a medicamento y directamente relacionada con la condición del producto según el registro sanitario, sino a la partida 21.06 correspondiente a preparaciones alimenticias no expresadas ni comprendidas en otra parte. Además señala que de la prueba aportada la compañía actora ha presentado el informe pericial de la doctora Liliana Naranjo Balseca, en el que se ha ratificado en base de un análisis químico-farmacéutico la condición de medicamento del producto importado, siendo un hecho probado en instancia que el producto en cuestión es un medicamento.

3.7 Respecto a la prueba actuada por la Autoridad Tributaria el Tribunal A quo señala que la misma

carece de eficacia probatoria, ya que, no ha desvirtuado las características de NATELE CÁPSULAS, que tiene registro sanitario de medicamento; que no existe evidencia procesal que permita concluir que la aduana haya iniciado algún procedimiento jurídico, contra el registro sanitario del producto en discusión que tienda a desvirtuar lo que consta en el mismo; por lo que no consta dentro del expediente situación alguna que ampare lo actuado por el SENA; que con dicho actuar se desconoce la seguridad jurídica establecida en el art. 82 de la Constitución; y, de los principios que rigen el sistema tributario establecidos en el artículo 300 ibídem, particularmente el de eficiencia; con lo que se demuestra un fin meramente recaudatorio contrario a la suficiencia recaudatoria.

3.8 Por lo señalado el Tribunal *A quo* concluye que ^a*A criterio de estos juzgadores, la infundada omisión del contenido del registro sanitario en el acto impugnado, da como resultado una indebida motivación del mismo, puesto que las circunstancias fácticas no se ajustan a lo señalado por un acto administrativo firme y ejecutoriado, que contiene las especificaciones técnicas, la composición, características y naturaleza del producto, situación que derivó en una indebida resolución, que afectó el derecho de la hoy parte accionante*^o; por lo que el acto administrativo impugnado no ha cumplido con la garantía de motivación (hecho probado), por lo que, los juzgadores de instancia, amparados en el art. 139 numeral 2 del Código Tributario, declararon la nulidad de la resolución No. SENA-DDQ-2019-0075-RE.

3.9 El recurrente señala que ha existido una indebida aplicación del art. 139 del Código Tributario, aplicado por el Tribunal *A quo* por considerar que el acto impugnado carecía de motivación, hecho probado en instancia que no puede ser cambiado por esta Sala, pues se entiende que las partes lo aceptaron y por ello no tiene sentido que a través del caso 5 se pretenda que esta Sala revise dicho hecho probado, situación que además se encuentra prohibida por técnica casacional dentro de este yerro. Por otro lado, incluso si hubiere prosperado el vicio de indebida aplicación referido, este no hubiere incidido en la decisión de la causa, pues los hechos probados son que el producto en controversia, es un medicamento y por tanto debía clasificarse en la partida declarada por el accionante.

3.10 Respecto al vicio de falta de aplicación de los arts. 93 y 110 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (RCOPCI) que disponen sobre la absolución de consultas y las competencias del SENA, no era pertinente su aplicación, ya que el Tribunal

de instancia no desconoce la facultad de la Autoridad Tributaria para clasificar arancelariamente un producto; y, por otro lado, no se discutió en instancia la existencia de una consulta aduanera, por lo que las normas acusadas de vicio no guardan relación con el asunto controvertido, por lo que no se configura el vicio de falta de aplicación denunciado.

3.11 Por lo expuesto no se configura los cargos alegados de aplicación indebida del art. 139 numeral 2 del Código Tributario y falta de aplicación de los arts. 110 y 93 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, al amparo del caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **NO CASAR** la sentencia de mayoría de 23 de febrero de 2021, a las 12h28, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2019-00171.

4.2 Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. 838-UATH-2022-OQ de fecha 28 de julio de 2022.

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

183411905-DFE

Juicio No. 17510-2018-00485

**JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (E)
(PONENTE)**

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, jueves 18 de agosto del 2022,

las 09h41. **VISTOS:** Tanto la señora Ana Clemencia Cisneros Sánchez como la Abg. María Fernanda Morales, en calidad de procuradora judicial de la Directora General y Directora Nacional Jurídica Aduanera del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, SENAE, interponen sendos recursos de casación en contra de la sentencia de mayoría dictada el 4 de noviembre del 2020, las 15h39, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2018-00485, en la que se resuelve aceptar parcialmente la demanda y en consecuencia: 1) dejar sin efecto la Resolución No. SENAE-DNH-2018-0172-RE de 20 de septiembre del 2018 emitida por el Director Nacional Jurídico Aduanero del SENAE; 2) que carece de valor jurídico la Resolución No. SENAE-DDQ-2014-0103-RE de 12 de febrero de 2014 (en acatamiento de la sentencia dictada por la Corte Constitucional dentro del caso No. 0103-15-EP); y, 3) por no ser antecedentes del acto impugnado, no emite pronunciamiento respecto de las Resoluciones SENAE-DDQ-2018-0160-RE de 12 de marzo de 2018 que a su vez modificó la Resolución No. SENAE-DDQ-2013-1007 de 21 de octubre de 2013, ni tampoco sobre los valores provenientes del remate del vehículo.

PRIMERO: COMPETENCIA.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y, 269 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.- En virtud del sorteo de la causa, realizado el 11 de junio del 2021, a las 17h02, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado, Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-

0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2, de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- La señora Ana Clemencia Cisneros Sánchez, por sus propios y personales derechos y la Abog. María Fernanda Morales, procuradora judicial de la Directora General y de la Directora Nacional Jurídica Aduanera del SENA, interponen recursos de casación (fs. 722 a 734 vta. y 716 a 719, respectivamente), los cuales son calificados de oportunos por el Tribunal de instancia mediante auto de 17 de febrero de 2021, a las 14h24 y remite el proceso a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

CUARTO: ERRORES ALEGADOS Y ADMITIDOS.- El doctor Fernando A. Cohn Zurita, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, en cumplimiento a lo señalado en el Art. 270 del COGEP, dispone:

4.1. Mediante auto de 12 de mayo del 2021, las 10h47, admite el recurso planteado por el SENA con sustento en el **caso 2** del Art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, esto es, por **falta de motivación** de la sentencia y manifiesta que la norma infringida es el Artículo 89 del COGEP.

4.2. Mediante auto de 31 de mayo del 2021, las 11h20, admite a trámite el recurso de casación interpuesto por la actora por la **caso 2** del referido Art. 268 del COGEP, por el vicio de **falta de motivación** de la sentencia, infringiendo el Art. 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República; y, por el **caso 3**, por la **omisión en resolver un punto de la controversia**, infringiendo los Arts. 75 de la Constitución; 23 y 140 del Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ; y 91, 92 y 313 del COGEP.

QUINTO: VALIDEZ PROCESAL. - De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así también

lo manifestaron los procuradores en la audiencia de casación, por lo que, se declara la plena validez del mismo.

Cabe recalcar que al presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales que denotan su validez: providencia de jueves 21 de julio de 2022, las 14h48 , dictada por el Juez Nacional Ponente en la que se convoca a las partes a audiencia de casación en vía telemática para el día jueves 28 de julio de 2022, a las 11h00, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales; por la parte actora, Ana Clemencia Cisneros Sánchez, el doctor Patricio Suárez Barroso; y, por la Administración Aduanera, el Abg. Edison Geovany Quezada Revelo; quienes intervinieron con sus alegatos, debidamente autorizados e hicieron uso de su derecho a la réplica y contrarréplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD, que contiene la grabación de la misma.

La Sala suspende la audiencia y entra a deliberar, se reanuda al cabo de quince minutos en el que el juez ponente da a conocer que no se ha podido llegar a una decisión, por tanto suspende la audiencia para que se reanude el martes 16 de agosto de 2022, a las 10h30; la misma que efectivamente se reinstaló el día y hora señalados y en la que el ponente oralmente dio a conocer el veredicto al que en forma unánime ha llegado la Sala. Se cumple ahora con la obligación legal de notificar por escrito la sentencia emitida.

SEXTO: ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.- Los recursos planteados se fundamentan en el caso 2 del Art. 268 del COGEP el de la actora también en el caso y 3, los que disponen:

“Art. 268.- Casos. ^a El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. 3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia.”

El numeral segundo se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse, de tres formas: 1) por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; 2) por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o

incompatibles; y, 3) cuando la sentencia no cumpla el requisito constitucional y legal de la debida motivación.

El numeral tercero se refiere a la posible inconsonancia o incongruencia resultante de la comparación entre la parte resolutive del fallo con las pretensiones de la demanda y con las excepciones deducidas, que se configura por los siguiente modos o formas: **(i)** Cuando se otorga más de lo pedido \pm *ultrapetita*; **(ii)** cuando se otorga algo distinto a lo pedido \pm *extrapetita*; **(iii)** cuando se deja de resolver sobre algo de lo pedido \pm *citra petita*; y, **(iv)** cuando se resuelve menos de lo pedido \pm *mínima petita*.

Esta Sala Casacional procederá a conocer los recursos en el orden de admisión, es decir primero el de la Administración Aduanera y posteriormente el de la parte actora.

SEPTIMO: RECURSO DE CASACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA:

7.1. Argumentos del SENAE por el vicio admitido.- El SENAE a través de su procuradora judicial inicia su argumentación reproduciendo el texto del artículo 89 del COGEP y el considerando Quinto de la sentencia recurrida y manifiesta que: *“ es claro al indicar que la motivación debe enunciar las normas y principios jurídicos en que se funda, en la presente causa, se observa que en la sentencia no se indica la norma en que se funda la sentencia, lo cual, hace que carezca de motivación. El Tribunal de instancia hace un análisis correcto de los hechos, pero no motiva de manera correcta la sentencia, lo que puede ocasionar en (sic) perjuicio para la administración aduanera.”* Solicita se case la sentencia ^a y se motive de manera correcta la misma, es decir, indique la normativa para dictar la sentencia.^o

7.2. Contestación al recurso por parte de la Actora.- En su contestación por escrito y en la audiencia llevada a cabo por disposición del Art. 272 del COGEP, manifiesta que el recurso presentado por la Administración Aduanera es impreciso ^a (1/4) *ya que esta causal refiere en su esencia al vicio de incongruencia en una decisión judicial, despartándose totalmente de los demás vicios considerados en las demás causales del artículo 268 del COGEP, esto en relación a que dentro del recurso de la Procuradora Judicial, argumenta que además existe una falta de aplicación de una norma (se desconoce si a su parecer es una norma jurídica o procesal) lo que ocasiona que no exista esa determinación o argumentación precisa y clara de las causas por las cuales exista un vicio en la sentencia.^o* (El subrayado no nos corresponde). Solicita desechar el recurso interpuesto, toda vez que resulta ser impreciso.

OCTAVO: CONSIDERACIONES DE LA SALA DE CASACIÓN PARA SU DECISIÓN.- El

recurso de casación presentado por el SENAE, se fundamenta en el caso 2 del Art. 268 del COGEP, que se refiere, como ya se dijo, a la falta de motivación en la sentencia recurrida, al respecto de lo cual se considera:

8.1. Alcance doctrinario del error.- Para la autora Gladis E. de Midón, en su obra ^aLa Casación. Control del Juicio de Hecho^o (Rubinzal & Culzoni Editores. Buenos Aires, Argentina. 2001. Pág. 20) respecto a la **motivación** sostiene que:

^a Para alcanzar sus fines garantistas es inevitable que la motivación sea autosuficiente, en el sentido de abastecerse, expresando no sólo las conclusiones decisivas sino, fundamentalmente, las razones en que tales conclusiones se basan. No basta pues, como bien dice Carrió, que la sentencia tenga fundamentos, porque es preciso que éstos estén a su vez fundados. Sin esa básica motivación no es posible hablar en lenguaje constitucional de sentencia, pues huérfana de razonados fundamentos no hay nada, añadirá Morello, que en un acto de voluntad inepto de por sí para constituirse en fuente jurígena de derechos.^o

Por su parte, el Dr. Santiago Andrade Ubidia, en la obra ^aLa Casación Civil en el Ecuador^o (Andrade & Asociados Editorial). Quito. 2005. Pág. 138, sostiene que:

^a La motivación en la sentencia constituye un elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho que el juez apoya su decisión. Su exigencia es una garantía de justicia a la cual se le ha reconocido jerarquía constitucional, como derivación del principio de inviolabilidad de la defensa en juicio. Por la motivación, además se asegura la publicidad de la conducta de los jueces y el control popular sobre el desempeño de sus funciones, esencial en un régimen republicano. Por ella también podrán los interesados conocer las razones que justifican el fallo y decidir su aceptación o impugnación.^o

Para Alfredo Gozaiani, en su obra ^aEl Derecho Procesal Constitucional. El Debido Proceso^o. (Rubinzal ± Culzoni Editores. Buenos Aires, Argentina. 2004. Pág. 428), la motivación no es otra cosa que:

^a La progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido proceso.^o

8.2. Normas aplicables al caso. A fin de establecer si se configura o no el cargo alegado, esta Sala Especializada de Casación, continúa su análisis, detallando las normas de derecho que la Administración Aduanera y la actora estiman infringidas y que han sido admitidas por el Conjuetz Nacional:

Constitución de la República del Ecuador

°Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (1/4) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (1/4) 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación sin en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados°.

Código Orgánico General de Procesos

°Art. 89.- Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.°

8.3. Análisis del caso sub judice a resolver.- Visto el recurso planteado por la recurrente, así como la causal que alega y admite el Conjuetz de la Sala, se debe analizar si la sentencia objetada está o no debidamente motivada; para cuyo efecto, esta Sala de Casación fundamentada en las disposiciones constitucional y legal transcritas, considera que la motivación constituye un verdadero ejercicio de construcción de un silogismo lógico-jurídico formado por dos premisas conexas que necesaria y obligatoriamente nos deben llevar a una conclusión válida. Una de las premisas debe estar constituida por los antecedentes de hecho que son objeto de la controversia y que hayan superado la contradicción y réplica de la contraparte; y, la otra premisa, por las normas o principios que el juzgador considera son aplicables a la *litis*. Entre estas dos premisas debe haber un nexo, es decir, debe existir, entre los hechos y las normas escogidas por el juez, una adecuada pertinencia que permita, a su vez, arribar a la

conclusión o decisión final.

8.4. El Tribunal Contencioso Tributario de instancia, en su sentencia empieza por asegurar su competencia, la oportunidad de presentación de la demanda, enuncia los hechos y circunstancias de la demanda y la contestación a la misma, hace relación a la audiencia preliminar, en especial el objeto de la litis y las pruebas admitidas, señala el objeto de la Litis, y en el considerando QUINTO va analizando los hechos y circunstancias que son motivo de la controversia, establece las normas y enunciados jurídicos que corresponden a los temas controvertidos, las pruebas presentadas, en el punto 5.1.c) hace referencia a la sentencia constitucional dictada respecto del juicio 17303-2014-0914 que, dispone ^a *retrotraer el proceso administrativo al momento de dictar la resolución en el reclamo administrativo Nro. 528-2013¹/₄^o*, sentencia que, según dicen, fue cumplida por la Administración Aduanera con la emisión de la Resolución 2018-0160, de 12 de marzo de 2018 en que se dispone se genere una nueva liquidación. Cuando emitió el SENA E la Resolución 2018-0172-RE de 20 de septiembre de 2018 (de revisión) erradamente ratificó una resolución que carecía de valor jurídico por el fallo de la CC, por lo cual declara su invalidez jurídica. Con estas consideraciones y otras que, serán analizadas posteriormente, es que el Tribunal decide aceptar parcialmente la demanda, en los términos señalados al inicio de esta sentencia.

8.5. La sentencia recurrida, luego de analizar los antecedentes llega a una conclusión lógica, coherente con las premisas de hecho y de derecho que aplica, utiliza un orden congruente y toma una decisión comprensible, por cuanto, el lenguaje utilizado y la forma de desarrollar la argumentación es lógico y suficiente. De lo expuesto, se concluye que la sentencia si se encuentra motivada, por tanto, no incurre en el vicio denunciado por falta de aplicación de los Artículos 76 numeral 7 literal l) de la CRE y 89 del Código Orgánico General de Procesos, alegado por el casacionista.

8.6. Sobre la motivación, la Corte Constitucional, a través de sus sentencias de carácter vinculante ha manifestado:

“Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el Derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados. Una decisión razonable es aquella fundada en los principios constitucionales. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre ésta y la decisión. Una decisión, por último, debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto.” (Caso No. 1212-11-EP)

Es de anotar que la Corte Constitucional, dejando a un lado el test de motivación referente al cumplimiento de los requisitos de comprensibilidad, lógica y razonabilidad, ha señalado que existe una argumentación jurídica suficiente, si la estructura mínimamente está integrada por: *(i)* Una fundamentación normativa suficiente; y, *(ii)* Una fundamentación fáctica suficiente (Sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre del 2021).

Como si no fuera suficiente, de forma más amplia y clara, la Corte ha resuelto:

“ Como ha establecido la jurisprudencia de esta Corte, para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban ser explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien puede estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto.” (Sentencia No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numeral 20).

Y, más contundente ha sido la Corte Constitucional cuando incluso afirma:

“ 24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada.” (Sentencia 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021).

8.7. En definitiva, no porque el razonamiento jurídico del Tribunal de instancia no corresponda con el que pretenden los casacionistas, significa que exista falta de motivación, pues según lo ha señalado la Corte Constitucional, esta garantía constitucional no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino a la explicación razonable y lógica de la decisión adoptada. Por las razones señaladas, se rechaza el recurso planteado por el cargo establecido en el Art. 268.2 del Código Orgánico General de Procesos presentado por el SENAE.

NOVENO: RECURSO DE CASACIÓN DE LA ACTORA ANA CISNEROS SÁNCHEZ.- El recurso propuesto por la actora, lo funda también en el **caso 2** del Art. 268 del COGEP, por el vicio de **falta de motivación** de la sentencia, infringiendo el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República; y, por el **caso 3**, por la **omisión en resolver un punto de la controversia**, infringiendo los Arts. 75 de la Constitución de la República, 23 y 140 del Código Orgánico de la Función Judicial y 91, 92 y 313 del COGEP.

9.1. Argumentos de la actora en su recurso.- En el escrito inicial presentado por la actora y

contentivo del recurso de casación (fs. 722 a 734), hace referencia a los Antecedentes del caso, en los que resalta: **1)** En atención a una orden del Director Nacional de Intervención del SENA E, se incautó el vehículo de su propiedad que, fue ingresado al país con exoneración de tributos como parte del ^amenaje de casa°. **2)** El momento de la aprehensión, el vehículo estaba en poder de su conviviente Juan M. Hidalgo A. y como consecuencia de aquello se inició el procedimiento sancionatorio Nro. DRI2-JEA2-AA-013-2013 que concluyó con la imposición de una multa por contravención de USD \$ 146.995,30 dispuesta por el Director Distrital de Quito a través de la Resolución SENA E-DDQ-2013-1007-RE de 21 de octubre del 2013. **3)** De esta resolución interpuso reclamo administrativo, el que fue resuelto a través de Resolución SENA E DDQ-2014-0103-RE de 12 de febrero del 2014 que confirmó la anterior. **4)** En su contra insinuó Recurso de Revisión, el que con fecha 20 de septiembre del 2018 (4 años más tarde) se emite la Resolución SENA E-DNJ-2018-0172-RE suscrita por el Director Nacional Jurídico Aduanero del SENA E, quien declara sin lugar la insinuación y ratifica la legalidad y validez de la Resolución 2014-103-RE. **5)** La Corte Constitucional, dentro del caso No. 0103-15-EP, dispuso ^aRETROTRAER el proceso administrativo al momento de dictar la Resolución en el reclamo administrativo No. 528-2013, para que se dicte la resolución de conformidad con la constitución (sic) de la República (1/4)°. **6)** El Director Distrital de Quito del SENA E dicta una nueva Resolución dejando sin efecto la Resolución No. SENA E-DDQ-2014-103-RE y en su lugar emite la Resolución No.SENA E-DDQ-2018-00160-RE el 12 de marzo del 2018, en la que únicamente se modifica el valor de la multa impuesta, esto es, de USD 146.995,30 a USD 73.497,65. **7)** La señora Cisneros Sánchez impugnó judicialmente dicha Resolución y solicita se deje sin efecto la Resolución Administrativa No. SENA E-DNJ-2018-0172-RE de 20 de septiembre del 2018 dictada por el Director Nacional Jurídico Aduanero del SENA E dentro del Recurso de Revisión No. 103-2014 iniciado en su contra y, como consecuencia de ello, se deje sin efecto las Resoluciones Nos. SENA E-DDQ-2013-1007 de 21 de octubre del 2013; SENA E-DDQ-2014-0103-RE de 12 de febrero del 2014; y, SENA E-DDQ-2018-0160-RE de 12 de marzo de 2018.

9.2.1. Respecto de la **causal segunda**, esto es, por falta de motivación de la sentencia la recurrente inicia su alegación haciendo referencia a la jurisprudencia dictada por la Corte Suprema y esta Corte Nacional respecto de la naturaleza del recurso de casación y de la disposición constitucional del Art. 76.7 literal l). Pasa a revisar la parte resolutive de la sentencia, en especial los numerales 5.2 y 5.3 referentes a la fundamentación del Tribunal de instancia sobre la decisión tomada por la Corte Constitucional dentro del caso No. 0103-15-EP que dejó sin efecto la resolución 2014-0103-RE de 12 de febrero de 2014; e impugna directamente las razones por las que no consideran varias de las Resoluciones dictadas por el SENA E porque, a criterio del Tribunal *A quo*, ^ano constituirían antecedente de la resolución impugnada°, lo que conduce a una evidente falta de motivación de la

sentencia recurrida, pues de acuerdo a la pretensión constante en su demanda, resulta irrazonable, ilógica e incomprensible, dice: *“ Cuando el casacionista alega el vicio de falta de motivación en la sentencia recurrida, evidentemente se refiere a la falta de congruencia en la misma, es decir, cuando las afirmaciones, las deducciones y las conclusiones no guardan adecuada correlación y concordancia entre ellas, es así señores Jueces Nacionales que, efectivamente **el aquo** resuelve sobre la nulidad de la Resolución SENAE-DNH-2018-0172-RE de fecha 20 de septiembre de 2018, pero sin embargo al referirse a la modificación realizada a la multa impuesta por el SENAE, como si se tratase de un acto administrativo totalmente ajeno a mi reclamación a dicho simplemente que: ^a (1/4)° incongruencia que provoca que el fallo recurrido evidentemente se encuentre inmotivado, por cuanto, los actos se encuentran estrechamente ligados(1/4)°*. En el numeral 5.3. refiere al voto salvado (Dra. Sandra Maldonado) en el cual se afirma que la resolución SENAE-2018-0160-RE debió haber sido tomada en cuenta el momento de resolver el recurso de revisión, al ser esta resolución, un acto propio, que tenía estrecha relación con el recurso planteado, por lo que, la referida resolución debía haber tenido el mismo fin, pero, de forma inmotivada y con el voto de mayoría del Tribunal A quo, se ha resuelto de forma incongruente. Finalmente alega que, el vicio de la sentencia es totalmente trascendente por lo que se requiere de la intervención de la Sala de casación para subsanarla.

9.2.2. Respecto a la **causal tercera**, la actora inicia su argumentación haciendo referencia a un fallo de la ex Corte Suprema de Justicia respecto de la naturaleza de esta causal. Luego presenta un cuadro que contiene la pretensión concreta establecida en la demanda contencioso tributaria incoada y la sentencia tomada por el Tribunal de instancia; considera que al no haberse resuelto lo solicitado se ha producido el vicio de *citra petita*, específicamente no se ha resuelto expresamente: ^a 1. *Que se deje sin efecto la Resolución No. SENAE-DDQ-2018-0160-RE de 12 de marzo del 2018;* 2. *Sobre la multa por contravención que le fue impuesta por el supuesto uso indebido de su vehículo ingresado al país como parte de su menaje de casa; y,* 3. *Sobre la devolución de los valores recaudados que fueran obtenidos del remate de su vehículo que, a criterio de la casacionista, fue ilegalmente aprehendido, más sus intereses legales°*. Reproduce el texto de los artículos que, según ella, no han sido considerados en la decisión, dejando de lado el derecho a la defensa en la garantía de la tutela judicial efectiva dejándole en franca indefensión. Solicita que la sentencia recurrida sea examinada y anulada y, se emita sentencia en relación a lo que no ha sido motivo de pronunciamiento por parte del Juez A quo.

9.3. Contestación del recurso por parte del SENAE.- La Administración Aduanera y, específicamente su Procurador Judicial, en escrito presentado el 9 de Julio del 2021, manifiesta que ^a (1/4) *sólo se corrió traslado de la providencia, no llegó ningún adjunto o anexo en esta providencia*

particular (1/4)° y no se pronuncia sobre el fondo, sin embargo en la audiencia llevada a cabo manifiesta que no es procedente el recurso y se lo rechace.

DÉCIMO.- ANÁLISIS DE ESTA SALA AL AMPARO DEL CASO 2do del Art. 268 del COGEP.-

Habiéndose resuelto el recurso propuesto por el SENA E por el mismo caso 2 del Art. 268 del COGEP, específicamente las consideraciones generales, el alcance doctrinario del error, las normas legales aplicables al caso y los antecedentes jurisprudenciales tanto de esta Corte Nacional de Justicia como aquellos expedidos por la Corte Constitucional, los cuales que coinciden por lo que resultaría inoficioso volver a referirse a ellos.

10.1. Pronunciamiento del caso sub iudice.- En los ítems 8.3 y 8.4. de esta sentencia se analizó y estudio las consideraciones del Tribunal de instancia para resolver el recurso de casación por la falta de motivación propuesto por el SENA E y a pesar de que las apreciaciones y puntos de vista de las partes difieren, es claro que siendo la misma sentencia recurrida y el mismo objeto controvertido, las consideraciones para resolver el litigio son los mismos, sin embargo la parte actora sostiene que las afirmaciones y conclusiones no guardan adecuada correlación y concordancia entre ellas, pues el Tribunal A **quo** si bien resuelve sobre la nulidad de la Resolución 2018-0172-RE de 20 de septiembre de 2018, al referirse a la modificación realizada a la multa impuesta por el SENA E, lo trata como si fuese un acto administrativo totalmente ajeno.

10.2. El Tribunal de instancia, efectivamente, deja sin efecto la Resolución SEDNAE-DNH-2018-0172 impugnada en el juicio contencioso tributario, pero no emite pronunciamiento alguno sobre la resolución SENA E-DDQ-2018-0160-RE de 12 de marzo del 2018, pues considera que no formó parte del recurso de revisión insinuado por la señora Cisneros Sánchez y por tanto, mal puede este Tribunal emitir un pronunciamiento sobre su validez o legitimidad e igualmente en relación a la Resolución Nro. SENA E-DDQ-2013-1007 de 21 de octubre de 2013, que tampoco formó parte de la revisión, por lo que tampoco cabe resolver su validez o legitimidad.

10.3. El Tribunal de instancia en consecuencia, llega a una conclusión lógica y coherente con las premisas de hecho y de derecho que aplica, utiliza un lenguaje claro y la forma de desarrollar la argumentación es lógico y suficiente. De lo expuesto, se concluye que la sentencia si se encuentra motivada, por tanto, no incurre en el vicio denunciado por falta de aplicación de los Artículos 76 numeral 7 literal 1) de la CRE y 89 del Código Orgánico General de Procesos, alegado por el casacionista. Ello de ninguna manera significa que esta Sala de Casación este o no de acuerdo con el razonamiento jurídico y decisión adoptada en la sentencia recurrida, pues el caso alegado, está relacionado con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto que efectivamente podría

configurarse, si la sentencia no cumpla el requisito constitucional y legal de la debida motivación, pero ya lo ha señalado la Corte Constitucional, esta garantía constitucional no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino a la explicación razonable y lógica de la decisión adoptada; por lo que se rechaza el recurso planteado por el cargo de falta de motivación previsto en el Art. 268.2 del COGEP.

DÉCIMO PRIMERO.- ANÁLISIS DE ESTA SALA AL AMPARO DEL CASO 3ro. DEL ART. 268 DEL COGEP.-

Admitido a trámite por el señor Conjuez de la Sala, y se refiere a la omisión en resolver un punto de la controversia, en la sentencia impugnada.

11.1. Es importante transcribir las normas que la casacionista estima infringidas:

Constitución de la República del Ecuador

^a Art. 75.- Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.^o

Código Orgánico de la Función Judicial

^a Art. 23.- Principio de tutela judicial efectiva de los derechos.- La Función Judicial, por intermedio de las juezas y jueces, tiene el deber fundamental de garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos declarados en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos o establecidos en las leyes, cuando sean reclamados por sus titulares o quienes invoquen esa calidad, cualquiera sea la materia, el derecho o la garantía exigido. Deberán resolver siempre las pretensiones y excepciones que hayan deducido los litigantes sobre la única base de la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado, la ley, y los méritos del proceso. La desestimación por vicios de forma únicamente podrá producirse cuando los mismos hayan ocasionado nulidad insanable o provocado indefensión en el proceso. Para garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos, y evitar que las reclamaciones queden sin decisión sobre lo principal, por el reiterado pronunciamiento de la falta de competencia de las juezas y jueces que previnieron en el conocimiento en la situación permitida por la ley, las juezas y jueces están obligados a dictar fallo sin que les sea permitido excusarse o

inhibirse por no corresponderles°

ª Art. 140.- Omisiones sobre puntos de derecho.- *La jueza o el juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no podrá ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes. Esta última disposición no será aplicable cuando en esta forma se puedan vulnerar derechos reconocidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos.°*

Código Orgánico General de Procesos

ª Art. 91.- Omisiones sobre puntos de derecho.- *La o el juzgador debe corregir las omisiones o errores de derecho en que hayan incurrido las personas que intervienen en el proceso. Sin embargo, no podrá otorgar o declarar mayores o diferentes derechos a los pretendidos en la demanda, ni fundar su decisión en hechos distintos a los alegados por las partes.°*

ª Art. 92.- Pronunciamiento judicial oral.- *Al finalizar la audiencia la o al juzgador pronunciará su decisión en forma oral. Excepcionalmente y cuando la complejidad del caso lo amerite podrá suspender la audiencia por el término de hasta diez días para emitir su decisión oral. Al ordenar la suspensión determinará el día y la hora de reinstalación de la audiencia. La resolución escrita motivada se notificará en el término de hasta diez días. El incumplimiento del término para dictar sentencia será sancionado conforme con lo dispuesto por la ley.°*

ª Art. 313.- Contenido de la sentencia.- *Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, ésta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos. En caso de que se admita la pretensión del administrado y se deje sin efecto el acto impugnado, se ordenará además que se restituya el valor pagado indebidamente o en exceso y lo debidamente pagado.°*

11.2. Análisis del caso sub judice a resolver.- Esta Sala Especializada delimita el análisis a determinar si la sentencia expedida por el Tribunal de lo Contencioso Tributario de Quito, ha

incurrido en un vicio de incongruencia, por omisión de resolver todos los puntos sobre los que se trabó la litis y que fueron delimitados en su escrito. Consta de los recaudos procesales así como de la sentencia recurrida (numeral 4.3) que las partes procesales decidieron fijar como objeto de la controversia el siguiente punto: *“Dilucidar respecto de la validez y legalidad de la Resolución No. SENAE-DNJ-2018-0172-RE dictada por el Director Nacional Jurídico del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador el 20 de Septiembre del 2018; y, si fuere del caso respecto de sus antecedentes relacionados.”* Objeto de controversia fijado en la audiencia preliminar y con anuencia y aceptación de ambas partes procesales. (el subrayado es nuestro)

11.3. Resulta trascendente analizar si el Tribunal de instancia resolvió los puntos litigiosos del proceso en sentencia; al efecto, en la parte resolutive (numeral SEXTO), bajo el título ^aDecisión^o se dice: *“ (¼) i) se deja sin efecto la resolución No. SENAE-DNH-2018-0172-RE de fecha 20 de septiembre de 2018 emitida por el Director Nacional Jurídico Aduanero del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.”*, con lo que se evidencia que el Tribunal *A quo* ha resuelto una parte del objeto de la litis que fuera determinada por las partes.

11.4. Respecto del pedido que se deje sin efecto la Resolución SENAE-2018-0160-RE de 12 de marzo de 2018, el Tribunal de instancia en la parte resolutive de la sentencia dispuso: *“ iii) por no ser antecedentes del acto impugnado, no se emite pronunciamiento alguno respecto de la resolución 0160 que modificó la resolución SENAE-2013-1007 de 21 de octubre de 2013, ni tampoco sobre los valores derivados del remate del vehículo especificado en este fallo”*; decisión que no toma en cuenta la verdadera esencia y naturaleza del juicio contencioso tributario propuesto por la señora Ana Cisneros, y que consta expresamente señalado en la demanda de impugnación, es decir, que el SENAE no ha podido demostrar el uso indebido del automóvil Mercedes Benz, tipo sedan, modelo SLK 280, placa PBL 5409, color negro que ingresó al país con exoneración de tributos al comercio exterior como menaje de casa, en el régimen de ^aretorno al país de migrantes^o pues quien conducía el momento de la aprehensión era su conviviente (parte del núcleo familiar), tampoco demostró o que lo hubiese vendido o haya trasferido su derecho de propiedad, sin que dicha conducta signifique una defraudación aduanera, por tanto no se ha demostrado el cometimiento de la infracción contemplada en el literal f) del Art. 178 del COPCI, y la sanción impuesta resulta ilegal; por otra parte, si bien en el recurso de revisión no se pide expresamente la anulación o declaratoria de ilegalidad de la Resolución 2018-0160 (emitida como consecuencia de una decisión de la Corte Constitucional en el caso 0103-15-EP), la Resolución 2018-0172-RE que resuelve el recurso de revisión lo ratifica y la declara válida, por tanto si era uno de sus ^aantecedentes^o, lo cual además si consta en la ^aPretensión concreta^o de la demanda de impugnación. Al haber decidido la sentencia que no debía pronunciarse sobre dicha

pretensión, produjo el vicio de citra petita, pues queda en evidencia que no se atendió el pedido de la recurrente y se la dejó en indefensión, pues se le impuso una sanción desproporcional por el supuesto ^a uso indebido^o del automóvil de su propiedad, transgrediendo con ello la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, pues se evidencia que su pretensión principal no ha tenido una decisión expresa, vulnerando sus derechos reconocidos en la Constitución (Arts. 75 de la CRE, 23 y 140 del COFJ) y en los instrumentos internacionales de derechos humanos.

11.5. Por lo expuesto, se llega a la conclusión de que en este caso se configuró el vicio de citra petita, contemplado en el caso 3 del Art. 268 del COGEP y así se lo declara, correspondiendo a esta Sala de Casación, en virtud de lo señalado en el Art. 273 del COGEP y la Resolución 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional expedir una sentencia que reemplace a la casada.

DÉCIMO SEGUNDO: SENTENCIA DE MÉRITO.- Con los antecedentes que han sido clara y sucintamente expuestos en el Considerando 11.4 de esta sentencia, se emite la siguiente sentencia de mérito:

- 1) Al haberse dejado sin efecto ni valor alguna la Resolución Nro. SENAE-DNH-2018-0172-RE de 20 de septiembre de 2018, también se reconoce que carecen de valor jurídico sus antecedentes:
- 2) la resolución Nro. SENAE-DDQ-2014-0103-RE dejada sin efecto por sentencia de la Corte Constitucional dentro del caso Nro. 103-15-EP
- 3) La Resolución Nro. SENAE-DDQ-2018-0160-RE de 12 de marzo de 2018 que a su vez modifico la Resolución Nro. SENAE-DDQ-2013-1007 de 21 de octubre de 2013 y su antecedente al haberse impuesto una sanción por hechos que no constituyen contravención.

Esta Sala de Casación considera que, en lo referente al remate del vehículo, cuyos valores pretende le sean devueltos la recurrente, efectivamente no tiene directa relación con la Resolución Nro. SENAE-DNH-2018-0172-RE de 20 de septiembre de 2018, motivo principal de la acción contencioso tributaria y se rechaza tal pretensión.

DÉCIMO TERCERO: DECISIÓN.-

13.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO**

SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **CASAR PARCIALMENTE** la sentencia de mayoría emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito del 4 de noviembre del 2020, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2018-00485, y **ACEPTAR** parcialmente la demanda en los términos señalados en el Considerando Décimo Segundo de esta sentencia.

13.2. Sin costas.

13.3. Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

13.4. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH-2022-OQ de 28 de julio de 2022.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17751-2012-0304

JUEZ PONENTE: JOSE DIONICIO SUING NAGUA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 18 de agosto del 2022, las 10h15. **VISTOS:** El abogado Jacinto Garaicoa debidamente autorizado por el doctor Pablo Roberto Cevallos Fonseca, representante del Banco de Préstamos S.A., en saneamiento, interpuso recurso de casación en contra del auto de mayoría emitido por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, el 19 de diciembre de 2011, la 16h40, dentro del juicio de excepciones No. 17502-2002-20321.

PRIMERO: COMPETENCIA.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; artículo 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial.

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- La Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, en su auto de mayoría declaró que ha concluido el proceso disponiendo el archivo definitivo de la causa, debiéndose oficiar al funcionario ejecutor de la Dirección Regional Norte del Servicio de Rentas Internas para los fines consiguientes, remitiéndole copia certificada del mismo.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 28 de diciembre de 2011, 16h30, el abogado Jacinto Garaicoa debidamente autorizado por el doctor Pablo Roberto Cevallos Fonseca, representante del Banco de Préstamos S.A., en saneamiento, interpuso recurso de casación en contra del auto de mayoría referido, mismo que fue negado en auto de mayoría de 5 de enero de 2012, 16h28. Con fecha 12 de enero de 2012, las 13h30, interpuso recurso de hecho en contra del auto expedido por Tribunal Fiscal No. 1 por el cual se negó el recurso de casación.

CUARTO: CONSULTA DE CONSTITUCIONALIDAD DE NORMA.- Mediante auto de fecha 6

de agosto de 2012, las 11h15, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dispuso suspender la tramitación de la causa y elevar en consulta el expediente a la Corte Constitucional, consulta de norma que fue acumulada a los casos No. 0060-11-CN y otros, en la Corte Constitucional del Ecuador y que ha sido resuelta mediante sentencia No. 0060-11-CN/ 20 de 06 de febrero de 2020. En cumplimiento a lo dispuesto por los jueces constitucionales, el expediente ha sido devuelto a la Corte Nacional de Justicia mediante oficio No. 1615-CCE-SG-NOT-2020 de 4 de marzo de 2020 para la prosecución del recurso.

QUINTO: ADMISIÓN.- Mediante auto de admisión de 28 de enero de 2022, las 11h04, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de hecho propuesto y por tanto del recurso de casación, señalando que lo admite de conformidad a lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley de Casación en concordancia con los artículos 8, 7, 6 de la misma ley, siendo que el recurso de casación se fundamenta en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación por el vicio de falta de aplicación del artículo 39 del Código Civil y de los artículo 300 y 425 de la Constitución de la República, por errónea interpretación del inciso final de la Décima Disposición para el Cobro Eficiente de las Acreencias del Estado; y, por indebida aplicación del artículo 11 numeral 8 de la Constitución de la República. Refiere también el artículo 75 de la Constitución de la República pero no se encuentra fundamentado.

SEXTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- Corrido traslado con el recurso admitido, el abogado Diego Cevallos Izquierdo, procurador fiscal de la autoridad tributaria demandada, da contestación mediante escrito presentado el 4 de febrero de 2022, 12h27, en el que solicita se rechace el recurso extraordinario de casación presentado y se ratifique el auto de archivo emitido el 19 de diciembre de 2011.

SÉPTIMO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa realizado el 5 de mayo de 2022, las 10h28, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E); y, José Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en la presente causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y

Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjueces Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

OCTAVO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no adolece de nulidad, por lo que se declara el proceso válido.

NOVENO: AUTOS PARA RESOLVER.- Con fecha 4 de julio de 2022, el Tribunal de Casación emitió autos para resolver la presente causa.

DÉCIMO: ERROR ALEGADO.- El recurrente considera que el auto impugnado incurre en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, por el vicio de falta de aplicación del artículo 39 del Código Civil y de los artículos 300 y 425 de la Constitución de la República, por errónea interpretación del inciso final de la décima disposición para el Cobro Eficiente de las Acreencias del Estado; y, por indebida aplicación del artículo 11 numeral 8 de la Constitución de la República. Refiere también el artículo 75 de la Constitución de la República pero no se encuentra fundamentado.

DÉCIMO PRIMERO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que el recurrente refiere como infringidas son: **a) Artículo 11 numeral 8 de la Constitución de la República del Ecuador.-** *“El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: 1/4 8. El contenido de los derechos se desarrollará de manera progresiva a través de las normas, la jurisprudencia y las políticas públicas. El Estado generará y garantizará las condiciones necesarias para su pleno reconocimiento y ejercicio. Será inconstitucional cualquier acción u omisión de carácter regresivo que disminuya, menoscabe o anule injustificadamente el ejercicio de los derechos.”* **b) Artículo 75 de la Constitución de la República del Ecuador.-** *“Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en*

indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.°. **c) Artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador.**- *° El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.*° . **d) Artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador.**-*° El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos. En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior. La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.*° . **e) Décima Disposición para el Cobro Eficiente de las Acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, último inciso.**- *° Décima.- Agréguese al Código de Procedimiento Civil, la siguiente Disposición Transitoria: Ⓞ Disposición Transitoria: De conformidad con lo establecido en el Art. 968 inciso tercero del Código de Procedimiento Civil, en aquellas demandas o juicios de excepciones presentados con anterioridad a la vigencia de esta reforma, se da un plazo improrrogable e inmediato de 10 días para que los deudores, sus herederos, fiadores o más obligados, cumplan en consignar el dinero que hace referencia el Art. 968 inciso tercero del Código de Procedimiento Civil, sin que en ningún caso, esta disposición sea motivo para declarar nulidad procesal, presentar recurso o acción alguna*¼ *Esta reforma al Código de Procedimiento Civil, será aplicable para todas las leyes que contienen normativa en materia de coactiva e incluso en los procesos que se encuentren en la Corte Nacional de Justicia y que no medie sentencia ejecutoriada*Ⓞ. **f) Artículo 39 del Código Civil.**- *° La ley especial anterior no se deroga por la general posterior, si no se expresa.*° .

DÉCIMO SEGUNDO: CONTENIDO DE LA CAUSAL PRIMERA DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY DE CASACIÓN.- A. La causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación se configura por:
° Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes

*de su parte dispositiva.*¹

DÉCIMO TERCERO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR LOS VICIOS

ACUSADOS.- El casacionista para fundamentar su recurso señala que la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado (décima disposición de la Disposiciones para el Cobro Eficiente de las Acreencias del Estado) añade una disposición transitoria al Código de Procedimiento Civil. Manifiesta que el auto recurrido ha interpretado el inciso final de la transitoria en el sentido de que el inciso ordena el archivo de los juicios de excepciones que regula el Código Tributario, promovidos antes de que fuera promulgada la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, y la continuación de la coactiva, si el coactivado no consignare el valor de la coactiva, sus intereses y costas dentro del término de 10 días que se concederá para el efecto, siendo que el referido inciso no menciona el Código Tributario. Continúa señalando que el artículo 39 del Código Civil dispone que *“la ley especial no se deroga por la general posterior, si no se expresa”*, y que en el auto recurrido se ha producido una errónea interpretación del inciso final de la disposición transitoria añadida al Código de Procedimiento Civil y una por falta de aplicación del artículo 39 del Código Civil. También afirma que el artículo 425 de la vigente Constitución de la República (artículo 141 de la Constitución de 1998) establece el orden jerárquico de aplicación de las normas del ordenamiento jurídico, que encabeza la Constitución y en el cual las leyes orgánicas son de superior jerarquía que las ordinarias. El Código Tributario es un cuerpo de leyes orgánicas. La Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado y el Código de Procedimiento Civil son, en cambio, leyes ordinarias; por tanto, éstas no podían reformar o derogar normas del Código Tributario. Afirma que el auto recurrido ha infringido por falta de aplicación el artículo 425 de la Constitución, infracción que ha sido determinante de la parte decisoria del auto, pues por haber cometido la infracción ordena el archivo del juicio de excepciones y la prosecución de la coactiva. El artículo 300 de la vigente Constitución establece que la irretroactividad constituye un principio del régimen tributario. El auto recurrido, sin embargo, aplica con efecto retroactivo al juicio de excepciones del 2002, el inciso final de la disposición transitoria añadida al Código de Procedimiento Civil, por no haberse consignado el valor de la coactiva, sus intereses y costas. El auto recurrido ha infringido por falta de aplicación el artículo 300 de la Constitución, infracción que ha sido determinante de la parte decisoria del auto, pues por la comisión de la infracción, el auto ordena el archivo del juicio de excepciones y la continuación de la coactiva. El inciso 2 del numeral 8 del artículo 11 de la vigente Constitución dispone que *“será inconstitucional cualquier acción u omisión de carácter regresivo*

¹ Ecuador, *Codificación de la Ley de Casación*, Registro Oficial 299, Suplemento, 24 marzo de 2004, art. 3, causal 1ra.

que disminuya, menoscabe o anule injustificadamente el ejercicio de los derechos.^o Para concluir señala que la consignación del valor de la coactiva, sus intereses y costas es una modalidad del principio *“solve et repete”* (pague primero y reclame después), eliminado desde hace décadas del ordenamiento jurídico tributario, y que ahora dice *“consigne y espere el resultado del juicio de excepciones.”* La regresión que ordena el auto recurrido es evidente. El incremento de las recaudaciones no constituye justificación. El auto recurrido ha infringido, por tanto, por indebida aplicación, el inciso 2 del numeral 8 del artículo 11 de la Constitución, infracción que ha sido determinante de la parte decisoria del auto, pues si no se hubiese infringido el auto no habría ordenado el archivo del juicio de excepciones y la prosecución de la coactiva.

DÉCIMO CUARTO: ANÁLISIS DE LOS VICIOS ALEGADOS.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al auto de mayoría instancia, con fundamento en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, los aborda en forma conjunta por estar vinculados y para hacerlo, considera: **i. La falta de aplicación** *“ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.”*² **ii. La aplicación indebida** se produce *“(1/4) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.”*³ Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse *“(1/4) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.”*⁴ **iii. La errónea interpretación** *“Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.”*⁵ **iv.** El recurrente cuestiona el auto de mayoría impugnado porque considera que se está interpretando el inciso final de la

2 Luis Armando Tolosa Villabona, *Teoría y Técnica de Casación: Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acción de grupo*, (Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley, 2008), 359.

3 Ecuador, Registro Oficial 12, 31 de enero de 2003, 28.

4 Humberto Murcia Ballén, *Recurso de casación civil*, (Bogotá: Ediciones Jurídica Gustavo Ibáñez, 2015), 318

5 Tolosa Villabona, L.A.; *Teoría y Técnica de Casación ibídem.*, pp. 361.

transitoria en el sentido de que ordena el archivo de los juicios de excepciones que se regulan por el Código Tributario y que además fueron promovidos antes de que fuera promulgada la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, siendo que el referido inciso no menciona el Código Tributario, y porque el Código Tributario es un cuerpo de leyes orgánicas y la Ley de Fomento Ambiental y el Código de Procedimiento Civil son leyes ordinarias, por lo que no podían reformar o derogar normas del Código Tributario; **v.** En el auto cuestionado se dispone el archivo de la causa, porque a criterio de los jueces autores del mismo, el coactivado debió dar cumplimiento a la disposición transitoria décima del decreto que pone en vigencia la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado que disponía que el coactivado debía consignar el valor del 100% de la obligación objeto del procedimiento de ejecución coactiva, que en el presente caso no ocurrió; **vi.** La referida disposición establece que la reforma al Código de Procedimiento Civil sería aplicable a todas las leyes que contienen normativa en materia coactiva, incluso en los procesos que se encuentren en la Corte Nacional; **vii.** Analizado el auto en cuestión y el expediente de la causa, la Sala advierte la sentencia No. 60-11-CN/20, expedida por la Corte Constitucional, de la cual se desprende que resolvió: *“2. Declarar que el monto de la consignación para la suspensión coactiva establecido en la disposición cuarta para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, contenida en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, es contrario a la tutela judicial efectiva prevista en el artículo 75 de la Constitución; 3. Declarar que la disposición décima de las disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, es contraria a la tutela judicial efectiva y seguridad jurídica, previstos en los artículo 75 y 82 de la Constitución.”*, y que ordena además a los operadores de justicia observar la declaratoria de inconstitucionalidad declarada; razón suficiente para concluir que resulta, a la fecha, inaplicable la referida disposición transitoria que fuera el fundamento para la expedición del auto cuestionado y el archivo de la causa; **viii.** Esta Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ya se ha pronunciado en igual sentido, en la resolución expedida dentro del recurso de casación No. 17751-2012-0103. Por estas razones, se acepta el cuestionamiento al auto de mayoría referido, por lo que el proceso debe volver al Tribunal de instancia para que resuelva la causa en lo principal.

DÉCIMO QUINTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve **CASAR** el auto impugnado y se dispone que el proceso regrese al Tribunal de instancia para que, con la misma integración de cuando

se emitió el auto impugnado, o la que exista en la actualidad en el que forme parte el ponente, o mediante sorteo, si lo previamente señalado no fuera posible, para que a la mayor brevedad, resuelva lo que en derecho corresponda.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

183418660-DFE

Juicio No. 17751-2012-0062

**JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL
(PONENTE)****AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, jueves 18 de agosto del 2022,
las 10h20. **VISTOS.-**

A S U N T O

Resolución del recurso de casación interpuesto por el ingeniero Juan Khon Topfer, en representación de la compañía IDEAL ALAMBREC S.A., contra del Auto de 14 de diciembre 2011, a las 12h05, expedido por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, con sede en la ciudad de Quito; dentro del juicio de excepciones a la coactiva No. 2005-23716 (17751-2012-0062), accionado por la mencionada compañía, en contra del procedimiento coactivo No. 197-2004, para el cobro del Título de Crédito No. 028-000163 de 10 de junio del 2004, emitido por el gerente del Primer Distrito de Aduanas de la Corporación Aduanera Ecuatoriana.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido del Auto de Archivo impugnado con relación al objeto del presente recurso de casación.- En el Auto recurrido se declara que en atención a la Disposición Décima, referida a las "DISPOSICIONES PARA EL COBRO EFICIENTE DE LAS ACREENCIAS DEL ESTADO", constante en el Decreto Ley, "LEY PARA EL FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMATIZACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO", publicada en el Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre del 2011, y una vez que se ha dispuesto que la Administración Tributaria entregue una liquidación del capital e intereses adeudados a la fecha, por el actor, en esta causa, y habiendo transcurrido en exceso el término previsto para cumplir con esa disposición, se ordena que el actor en el plazo de 10 días posteriores a la notificación del presente auto, consigne el valor correspondiente al capital, intereses y costas bajo prevención legal, advirtiendo que de no hacerlo se dispondrá dentro del término de las veinte y cuatro horas siguiente al fenecimiento del plazo para realizar el depósito en dinero, se

dispondrá el archivo del proceso.

1.2 De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1 Mediante auto de 21 de diciembre de 2021, a las 15h27, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, en su calidad de Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, admitió a trámite el recurso de hecho y por tanto el recurso de casación interpuesto; fundamentado en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por el vicio de falta de aplicación de los arts. 37 numeral 1 del Código Tributario, arts. 11 numeral 8 inciso 2, 75 y 425 de la Constitución e indebida aplicación de la Décima Disposición Transitoria añadida al Código de Procedimiento Civil (CPC) por las Disposiciones para el Cobro Eficiente de las Acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. En aplicación del art. 13 de la Ley de Casación dispone correr traslado a la contraparte para que en el término de cinco días conteste de manera fundamentada.

1.2.3 Consulta de constitucionalidad de norma.- Con fecha 18 de mayo del 2012 las 10h30, el Tribunal de Conjuces de la Sala Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en auto de consulta de constitucionalidad de las Disposiciones Novena y Décima, de las ^a Disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado^o, constantes en el Decreto Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicado en el Registro Oficial No. 583 del 24 de noviembre del 2011, consulta de norma que fue acumulada a los casos No. 0060-11-CN y otros, en la Corte Constitucional del Ecuador y que ha sido resuelta mediante sentencia No. 60-11-CN//20 de 06 de febrero del 2020. En cumplimiento a lo dispuesto por los jueces constitucionales, el expediente ha sido devuelto a la Corte Nacional de Justicia mediante oficio No. 1505-CCE-SG-NOT-2020 de 04 de marzo del 2020 para la prosecución del recurso.

2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente. Con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales

Ordóñez, Jueza Nacional; y, el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021 integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.

Y, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, numeral 1 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 1 de la Ley de Casación.

2.2 De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

2.3 Auto recurrido.- En el Auto recurrido se establece que: *“ (1/4) VISTOS: Agréguese el escrito y anexos que antecede y téngase en cuenta su contenido, el compareciente deberá (sic) ajustar su actuación a lo previsto en este Auto. La abogada Rosana Archundia Cajas, en el término de cinco días legitime su intervención en legal y debida forma. En atención a lo que dispone la norma de la Disposición Décima, referida a las " DISPOSICIONES PARA EL COBRO EFICIENTE DE LAS ACREENCIAS DEL ESTADO", constante en el Decreto Ley, " LEY PARA EL FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO", publicada en el Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre del 2011, y una vez que se ha dispuesto que la Administración Tributaria entregue una liquidación del capital e intereses adeudados a la fecha, por el actor, en esta causa, y habiendo transcurrido en exceso el término previsto para cumplir con esa disposición, se ordena que el actor en el plazo de 10 días posteriores a la notificación del presente auto, consigne el valor correspondiente al capital, intereses y costas bajo prevención legal, advirtiendo que de no hacerlo se dispondrá dentro del término de las veinte y cuatro horas siguiente al fenecimiento del plazo para realizar el depósito en dinero, se dispondrá el archivo del proceso. La Sala fija por costas procesales el valor correspondiente al 10% del monto adeudado. El depósito del dinero se realizara en una de las Agencias el Banco Nacional de Fomento a nombre de la entidad beneficiaria. Para justificar el pago, se presentará el documento de depósito respectivo.”* (El subrayado corresponde a esta Sala).

2.4 Fundamentación del recurso.- En el recurso de casación se señala que el art. 37 numeral 1 del Código Tributario establece que la solución o pago constituye un modo de extinguir la obligación tributaria. Que en su escrito de prueba, la procuradora fiscal manifiesta expresamente que por haber sido cancelado el título de crédito coactivado, se extinguió la obligación tributaria. Que el auto ha

infringido la norma señalada *ut supra*, que ha sido determinante en la decisión, pues si se hubiese considerado que la obligación fue pagada, no habría ordenado que se consigne su valor y que, de no hacerlo, se archive el juicio de excepciones. Que el art. 425 de la Constitución establece el orden jerárquico de aplicación de las normas. Que la Ley para el Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado es ordinaria, mientras el Código Tributario es orgánica. Que sin embargo, en el auto se aplica el inciso final de la Décima Disposición de las Disposiciones para el Cobro Eficiente de las Acreencias del Estado, de la Ley para el Fomento Ambiental, en lugar de las normas del Código Tributario relativas al procedimiento coactivo, por ello, se ha aplicado indebidamente dicho inciso final, lo cual ha sido determinante en la decisión del auto, pues si no hubiese cometido la infracción, no habría ordenado consignar el valor de la coactiva, y ordenará el archivo del juicio. Que se ha infringido el art. 11 numeral 8 inciso 2 de la Constitución, pues la condición de consignar el valor de la coactiva para que subsista el juicio de excepciones es de carácter regresivo, ya que el principio *«solve et repete»* ha sido eliminado del ordenamiento jurídico hace décadas. Que hubo falta de aplicación de esta norma, lo que ha sido determinante en la decisión. Que el auto también ha infringido el art. 75 de la Constitución, pues la consignación que ordena el auto es oneroso para el contribuyente que ha recurrido a la justicia y dejaría en indefensión a la compañía. Que por lo expuesto solicita casar el auto recurrido.

2.5 Contestación al recurso de casación.- La Administración Tributaria no ha presentado contestación alguna al recurso interpuesto.

2.6 Problema jurídico planteado.- Causal primera: Falta de aplicación de los arts. 37 numeral 1 del Código Tributario, 11 numeral 8 inciso 2, 75 y 425 de la Constitución e indebida aplicación de la Décima Disposición Transitoria añadida al Código de Procedimiento Civil (CPC) por las Disposiciones para el Cobro Eficiente de las Acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto por la Autoridad Tributaria se fundamenta en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación que establece: *«Art. 3.- CAUSALES.- El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales: **Ira.** Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositiva»*.

Este caso se refiere a la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida; la causal primera tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia.

3.2 Sobre la falta de aplicación, Luis Tolosa señala que: *“Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto”*⁴ (Tolosa Villabona, Luis Armando,. 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359).

Sobre la aplicación indebida el autor Luis Cueva Carrión afirma que: *“La aplicación indebida de la norma tiene lugar cuando se la aplica para un caso que no es el contemplado por ella o cuando se aplica una norma que no le corresponde al caso que se juzga”*⁴. En la práctica, cuando se aplica en forma indebida la norma jurídica, se deja de aplicar la norma correcta y, entonces, se produce también el caso de falta de aplicación de la norma^o (Luis Cueva Carrión, La casación en materia civil, segunda edición ampliada y actualizada, Ediciones Cueva Carrión, 2011, página 237).

3.3 Es pertinente detallar que a fojas 423 a 423 vuelta del expediente consta el auto de 29 de diciembre de 2011, las 14h58 en la que el Tribunal de instancia niega el recurso de casación interpuesto por la compañía actora, además que dispone que en virtud que no se ha dado cumplimiento al auto de 14 de diciembre de 2011, se ordena el archivo del proceso; y contra el auto detallado en este considerando se interpone el recurso de hecho.

3.4 Como se detalló *ut supra* en la especie el Tribunal *A quo* fundamente sus disposiciones en que el actor debe dar cumplimiento a lo que dispone la DÉCIMA DISPOSICIÓN TRANSITORIA de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial No. 583 de 24 de Noviembre del 2011; que dispone que se debe consignar el valor correspondiente al capital, intereses y costas, bajo prevención legal; en virtud de lo cual esta Sala de Casación observa que con dicho actuar los juzgadores ampliaron el espectro que regula la norma en mención al ámbito tributario de manera equivocada, pues siendo una norma supletoria no cabía referirse a aquella pues en materia tributaria tiene sus propias normas que regula el proceso coactivo, evidenciándose la indebida aplicación de la referida norma al caso en cuestión.

3.5 Las alegaciones de la empresa actora en su recurso de casación de que el auto objeto de casación vulnera los principios constitucionales de gratuidad de la justicia y jerarquía normativa, disposiciones constitucionales que están vinculadas a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica, tiene

asidero, de conformidad con lo señalado anteriormente.

3.6 Respecto a la Décima Disposición Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, la aplicación de la Disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado y considerando que la disposición normativa objeto de estudio está derogada pero mantiene la potencialidad de producir efectos jurídicos en los procesos judiciales de excepciones a la coactiva que se encuentran pendientes de resolución, la Corte Constitucional en sentencia No. 60-11-CN/20, de 06 de febrero de 2020 dio respuesta al problema jurídico, resolviendo que: ^a **98.** Inclusive, esta Corte Constitucional evidencia que los efectos que prescribe tal disposición acarrearán como consecuencia la transgresión de la tutela judicial efectiva, ya que se prevé que los procesos judiciales serán archivados ante el incumplimiento de una exigencia económica que fue incorporada con posterioridad al inicio del proceso judicial. Aquello significa que quienes accedieron al sistema de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, podrían quedar en indefensión por incumplir un requerimiento exigido luego de iniciado el proceso judicial. **99.** En consecuencia, la disposición décima de las disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, que determina la aplicación retroactiva de un requerimiento económico para la continuación de la sustanciación de un proceso judicial previamente iniciado, es contraria a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica y, por lo tanto, transgrede los artículos 75 y 82 de la Constitución. (El subrayado es de esta Sala Especializada).

3.7 Igualmente la Corte Constitucional mediante sentencia No. 161-12-EP/20, de 22 de julio de 2020, en un caso similar al proceso en análisis en este fallo de casación señala que: ^a **40.** En el caso que nos ocupa, la aplicación de nuevos requisitos regulados por la Disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la LFA y OIE del año 2011, afectó la certidumbre de las reglas que se aplicaron en el juicio de excepciones a la coactiva, iniciado con las reglas aplicables en el año 1994, afectando dos de los elementos de la seguridad jurídica que son la previsibilidad y certeza de las normas, por lo que no existe ninguna justificación jurídica razonable para que la Disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la LFA y OIE sea aplicable de forma retroactiva en los procesos judiciales ya iniciados con otras reglas jurídicas **41.** Al respecto, se identifica que este caso se encuentra en las mismas circunstancias que casos semejantes, por lo que en congruencia con la sentencia No. 60-11-CN/20, esta Corte encuentra que el auto de 23 de diciembre del 2011, emitido por la Segunda Sala del Tribunal Fiscal No. 1 vulneró el derecho a la seguridad jurídica. (El subrayado es de esta Sala).

3.8 Por lo expuesto se determina con claridad absoluta que el auto recurrido en análisis fundamentó su decisión en la Décima Disposición Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de

los Ingresos del Estado; y de conformidad a lo resuelto por la Corte Constitucional, al aplicarla se violentaron los principios de tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica, ya que se exige el cumplimiento de un emolumento económico que fue incorporado con posterioridad al inicio del proceso judicial; y que no correspondía su aplicación en el ámbito tributario por tener normas propias para el efecto, lo que impidió que se continúe con el proceso y se resuelva en derecho sobre el fondo de las excepciones a la coactiva planteadas por el actor.

3.9 En virtud del análisis que antecede se determina que en el presente caso al amparo de los arts. 425 y 75 de la Constitución de la Republica, que garantizan los principios constitucionales de jerarquía normativa y acceso gratuito a la justicia, vinculados a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica, se han violentado los mismos con el auto recurrido, ya que lo dispuesto por la norma transitoria antes detallada no estaba en vigencia cuando se dio inicio a las excepciones a la coactiva (13 de diciembre 2004, fojas 374 y 377 del expediente), por otro lado, se aplicó indebidamente la décima disposición transitoria referida, lo que indició en la decisión de la causa, consecuentemente las excepciones a la coactiva deben ser resueltas por la autoridad competente siguiendo el debido proceso, sin vulnerar el acceso a la justicia, la tutela judicial efectiva y la seguridad jurídica.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ^aADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA°, se acepta el recurso de casación interpuesto por ingeniero Juan Khon Topfer, en representación de IDEAL ALAMBREC S.A. en contra del Auto de 14 de diciembre 2011, a las 12h05, expedido por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, con sede en la ciudad de Quito; dentro del juicio de excepciones a la coactiva No. 2005-23716 (17751-2012-0062) contra el procedimiento de ejecución No. 197-2004; y, se ordena remitir dentro del término de cinco días el proceso al Tribunal de origen, a fin de que la misma Sala en caso de existir, o el mismo ponente en caso de seguir en funciones o, una Sala distinta a la que expidió el auto, conozca la causa sustanciándola con arreglo a derecho.

4.2 Actuó la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. 838-UATH-2022-OQ de fecha 28 de julio de 2022.

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, Publíquese y Devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

183444447-DFE

Juicio No. 17751-2012-0115

**JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL
(PONENTE)****AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, jueves 18 de agosto del 2022,
las 12h38. **VISTOS.-**

A S U N T O

Resolución del recurso de casación interpuesto por la señora Ana María Díaz de Lasso, en contra del Auto de mayoría de Archivo de 12 de diciembre 2011, a las 08h13, expedido por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, con sede en la ciudad de Quito; dentro del juicio de excepciones a la coactiva No. 2010-0100 (17751-2012-0115), accionado por el mencionado contribuyente, en contra del procedimiento de ejecución No. 032-2010.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido del Auto impugnado con relación al objeto del presente recurso de casación.-

En el Auto de archivo recurrido se señala que la actora ha propuesto excepciones al procedimiento de ejecución No. 032-2010, con el que la Corporación Aduanera Ecuatoriana Distrito Quito, pretende el cobro de USD 4.774,25, no ha consignado valor alguno con el que cubra el monto de la obligación tributaria, sus intereses y costas, como lo dispone el artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con lo previsto en la Décima Disposición Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre de 2011; en virtud de dicha transitoria se declara que ha concluido el proceso, disponiéndose su archivo definitivo.

1.2 De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1 Mediante auto de 28 de enero de 2022, a las 15h37, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en

su calidad de Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, admitió a trámite el recurso de hecho y por tanto el recurso de casación interpuesto; fundamentado en las causales 1, 2 y 5 del art. 3 de la Ley de Casación, por los vicios de errónea interpretación de la Disposición Décima de las Disposiciones para el cobro Eficiente de las Acreencias del Estado; falta de aplicación de los arts. 1, 11 numerales 4, 6 y 8, 76, 82, 133, 168, 300, 424, 425, 428 de la Constitución, art. 8 numeral 1 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos, 7 y 8 del Código Orgánico de la Función Judicial y 7 del Código Civil; y, por cuanto se adopta una decisión contradictoria, no estipulada en el Código Tributario.

1.2.2 El abogado Mauricio Javier Carrera Zurita, procurador judicial del Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en la contestación al recurso interpuesto solicita se deseche el mismo.

1.2.3 Consulta de constitucionalidad de norma.- Con fecha 16 de mayo del 2012 las 16h55, el Tribunal de Conjueces de la Sala Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en auto de consulta de constitucionalidad de las Disposiciones Novena y Décima, de las ^a Disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado°, constantes en el Decreto Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicado en el Registro Oficial No. 583 del 24 de noviembre del 2011, consulta de norma que fue acumulada a los casos No. 0060-11-CN y otros, en la Corte Constitucional del Ecuador y que ha sido resuelta mediante sentencia No. 60-11-CN//20 de 06 de febrero del 2020. En cumplimiento a lo dispuesto por los jueces constitucionales, el expediente ha sido devuelto a la Corte Nacional de Justicia mediante oficio No. 1501-CCE-SG-NOT-2020 de 04 de marzo del 2020 para la prosecución del recurso.

2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente. Con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; y, el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5

de febrero de 2021 integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.

Y, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, numeral 1 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 1 de la Ley de Casación.

2.2 De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

2.3 Auto recurrido.- En el Auto recurrido se establece que: *“ VISTOS: Atenta la razón sentada por el Secretario de la Sala, fs. 37 del proceso se desprende que la excepcionante señora Ana María Díaz de Lasso, Agente de Aduana, quien ha propuesto excepciones al procedimiento de ejecución No. 032-2010, con el que la Corporación Aduanera Ecuatoriana Distrito Quito, pretende el cobro de USD 4.774,25. No ha consignado valor alguno con el que cubra el monto de la obligación tributaria, sus intereses y costas como lo dispone el Artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con lo previsto en la Décima Disposición Transitoria de la Ley para el Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial No. 583 de 24 de Noviembre del 2011.(¼) TERCERO.- La Décima Disposición Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre de 2011, establece lo siguiente: “ Décima: Agréguese al Código de Procedimiento Civil la siguiente “ Disposición Transitoria: De conformidad con lo establecido en el Art. 968 inciso tercero del Código de Procedimiento Civil, en aquellas demandas o juicios de excepciones presentados con anterioridad a la vigencia de esta reforma, se da un plazo improrrogable e inmediato de 10 días para que los deudores, sus herederos, fiadores o más obligados, cumplan en consignar el dinero que hace referencia el Art. 968 inciso tercero del Código de Procedimiento Civil, sin que en ningún caso, esta disposición sea motivo para declarar nulidad procesal, presentar recurso acción alguna. Cumplido el pazo establecido en la disposición transitoria anterior, se les otorga a los Juzgadores o Juzgadoras de primera o segunda instancia, Tribunales Contenciosos Administrativos o de casación, el término de veinticuatro horas improrrogables, para ordenar la conclusión, que se oficie al Juzgado de Coactiva y se disponga el archivo del proceso; y, en el mismo término de veinticuatro horas las Secretarías y Secretarios, para notificar lo resuelto al funcionario competente de la institución de origen (Juzgado de Coactiva) y archivar el proceso. Los Juzgadores o Juzgadoras de los distintos niveles, Secretarías y Secretarios que no cumplan con las*

obligaciones contenidas en esta disposición serán inmediatamente destituidos de sus funciones por el Consejo Nacional de la Judicatura. Esta reforma al Código de Procedimiento Civil, será aplicable para todas las leyes que contienen normativa en materia de coactiva e incluso en los procesos que se encuentran en la Corte Nacional de Justicia y que no medie sentencia ejecutoriada.º ; por lo tanto, en cumplimiento de lo dispuesto en la citada disposición transitoria de la mencionada Ley, LA TERCERA SALA DEL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL No. 1, declara que ha concluido el proceso disponiéndose su archivo definitivo, debiéndose oficiar al Funcionario Ejecutor del Distrito de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, para los fines consiguientes, remitiéndose copia certificada del mismo.- El Secretario de la Sala, notifique con este Auto el mismo día de hoy, conforme lo dispone la referida disposición transitoria.º (El subrayado es de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia).

2.4 Fundamentación del recurso.- En el recurso de casación se señala que en el auto recurrido existe errónea interpretación de la Disposición Décima de las Disposiciones para el Cobro eficiente de las Acreencias del Estado, pues los jueces dan un sentido diverso al señalado en la disposición citada, ya que la presente acción es de excepciones a la coactiva, regulada por el Código Tributario. Que con este vicio, se modifica el efecto de la norma y se le dio un alcance, con el objetivo de declarar el archivo. Sobre la falta de aplicación de las normas de derecho, estando en un procedimiento de excepciones a la coactiva, estrictamente reglado por el Código Tributario, la Sala no ha observado y respetado los principios de inalienabilidad, irrenunciabilidad, indivisibilidad, interdependencia, jerarquización que tienen los administrados. Que ignora la jerarquía para la aplicación de normas y su prevalencia sobre cualquier otra norma, el debido proceso, respeto a la Constitución y existencia de normas jurídicas previas, claras y públicas, competentes como fundamento al derecho a la seguridad jurídica, principio de interdependencia que ampara a la Administración de justicia y la facultad de suspender la tramitación de una causa por promulgación de leyes contrarias a la Constitución que viola el principio de irretroactividad. Sobre la adopción de una decisión contradictoria, este vicio ocurre en virtud de que el archivo de la causa no está contemplado en el Código Tributario que regula específicamente el procedimiento coactivo y los juicios de excepciones a la coactiva en materia tributaria. Por lo expuesto se solicita casar el auto recurrido.

2.5 Contestación al recurso de casación.- La Administración Tributaria en la contestación al recurso interpuesto, argumenta que el actor no señala ninguna norma procesal que sea causa de nulidad insubsanable propia de la materia tributaria o norma supletoria. Que se evidencia que no existe falta de motivación de la sentencia y no se encuentra ninguna fundamentación sobre las formas en que se puede incurrir en el vicio alegado. Que el auto de archivo es expreso, claro, completo, legítimo y lógico, se indicia con claridad porque los jueces determinaron el archivo. Que no se indica ni hace

mención de cuál fue la errónea interpretación que se le dio a la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, ni cuál es la correcta interpretación.

2.6 Problema jurídico planteado.- Causal Primera.- Errónea interpretación de la Disposición Décima Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. **Causal Segunda.-** Falta de aplicación de los arts. 1; 11 numeral 4, 6 y 8; 76; 82; 133; 168; 300; 424, 425 y 428 de la Constitución de la República; 8.1 de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos; 7 y 8 del Código Orgánico de la Función Judicial y, 7 del Código Civil, y **Causal Quinta:** parte dispositiva del auto adopta una decisión contradictoria no estipulada en el Código Tributario.

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto por la Autoridad Tributaria se fundamenta en las causales primera, segunda y quinta del art. 3 de la Ley de Casación que establece: ^a *Art. 3.- CAUSALES.- El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales: **1ra.** Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositiva. **2da.** Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, cuando hayan viciado el proceso de nulidad insanable o provocado indefensión, siempre que hubieren influido en la decisión de la causa y que la respectiva nulidad no hubiere quedado convalidada legalmente. (1/4) **5ta.** Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles.º*

La causal primera tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia, para que se constituya la misma se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

La causal segunda se refiere a la violación de normas procesales o también llamados errores in procedendo; la doctrina y la jurisprudencia han manifestado que, no toda violación de procedimiento es nulidad, para que se configure la misma, deben cumplirse los principios de especificidad, es decir, que el vicio esté contemplado en la ley como causa de nulidad; y, el de transcendencia, que se refiere a que esa omisión debe ser de tal importancia que incida en la decisión de la causa.

La causal quinta se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que se configuraría de dos formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; y, por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles.

3.1.2 Luis Armando Tolosa Villabona, respecto a la errónea interpretación dice que: *“Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad”* (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008 Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 361). Y sobre la falta de aplicación Humberto Murcia Ballén señala que: *“^{1/4}el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica^{1/4}”* (Humberto Murcia Ballén, ^aRecurso de Casación Civil°, Bogotá Colombia, 2005, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez C. Ltda., página 327).

3.2 Como se detalló precedentemente en el auto de archivo recurrido se dispone el archivo del proceso por no haberse consignado el valor que cubra el monto de la obligación tributaria, sus intereses y costas, como lo disponía el artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con lo previsto en la DÉCIMA DISPOSICIÓN TRANSITORIA de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.

3.4 La doctrina y la jurisprudencia orientan que cuando se acusa al fallo de hallarse incurso en varios casos, para resolver los cargos expuestos en virtud de un recurso de casación, el Tribunal debe seguir un orden lógico jurídico, impuesto no por la voluntad de los juzgadores sino por las implicaciones de los vicios que pudieran afectar la sentencia. Así, en el presente caso, esta Sala Especializada comienza con el estudio de la causal segunda, luego la causal quinta; y finalmente hacerlo respecto a la causal primera.

3.5 Respecto a la causal segunda que se configura por la aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales; se observa en la especie que el casacionista no ha fundamentado este yerro en normas procesales, por tal motivo no procede el vicio alegado bajo dicha causal. Este tipo de situaciones deben ser abordadas al momento de calificar la admisibilidad del

recurso, pues si el sustento del yerro no corresponde al yerro reprochado, no cabe admitir a trámite el mismo.

3.6 Respecto a la causal quinta, sobre el vicio de que se adopta una decisión contradictoria hay que señalar que sobre la contradicción de los fallos la doctrina dice que *“La sentencia es pieza fundamental que pone fin a la instancia o al proceso, según el caso, en ella se decide sobre los fundamentos de hecho y de derecho que constituyen la parte vertebral de todo juicio y su razón de ser; por lo tanto, debe ser redactada en forma clara, precisa, sin hacer uso de frases oscuras o indeterminadas; las decisiones que en ella se adopten no pueden ser incompatibles entre sí, ni contradictorias, de serlo, se tornaría difícil, imposible quizá, ejecutarla. Toda la sentencia debe guardar armonía y congruencia entre sus partes y con el proceso.”* (Luis Cueva Carrión en su obra *“La Casación en materia civil”*, Ediciones Cueva Carrión, Ecuador 2011, pág. 330); en virtud de lo señalado de la revisión del auto recurrido, se verifica que el mismo tiene una explicación lógica, ya que su decisión de fundamente en los dispuesto en la Disposición Décima de la Ley para el Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, y en virtud de que el actor no afianzó la obligación tributaria en los valores que corresponden a capital, intereses y costas, como dispone la disposición transitoria en mención, ordenó su archivo. No se evidencia que el auto de archivo adolezca de contradicción denunciada, ya que de conformidad a las disposiciones de la norma aplicada, ordenó el archivo del proceso. En virtud del análisis que antecede no se configura la causal quinta del art. 3 de la Ley de Casación.

3.7 Finalmente, respecto a la causal primera con el vicio de la Disposición Décima Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado; hay que señalar que dicha disposición en su parte pertinente disponía: *“Disposición Transitoria: De conformidad con lo establecido en el Art.968 inciso tercero del Código de Procedimiento Civil, en aquellas demandas o juicios de excepciones presentados con anterioridad a la vigencia de este reforma, se da un plazo improrrogable e inmediato de 10 días para que los deudores, sus herederos, fiadores o más obligados, cumplan en consignar el dinero que hace referencia el Art. 968 inciso tercero del Código de Procedimiento Civil, sin que en ningún caso, esta disposición sea motivo para declarar nulidad procesal, presentar recurso o acción alguna. Cumplido el plazo establecido en la disposición transitoria anterior, se les otorga a los Juzgadores o Juzgadoras de primera o segunda instancia, Tribunales Contenciosos Administrativos o de casación, el término de veinticuatro horas improrrogables, para ordenar la conclusión, que se oficie al Juzgado de Coactiva y se disponga el archivo del proceso; y, en el mismo término de veinticuatro horas las Secretarías y Secretarios, para notificar lo resuelto al funcionario competente de la Institución de origen (Juzgado de Coactiva) y archivar el proceso”*. En el auto de archivo se determinó que el accionante debía dar cumplimiento a

la misma, so pena del archivo del proceso. Esta Sala observa que, efectivamente, los juzgadores ampliaron el espectro que regula esta norma, al ámbito tributario, de manera equivocada, pues siendo una norma supletoria para la materia tributaria, no cabía referirse a aquella pues la materia tributaria tiene sus propias disposiciones para los procesos coactivos y sólo cabe recurrir a las normas supletorias cuando exista un vacío o no se encuentre regulado algún asunto en la norma especial de la materia.

3.8 La aplicación de la Disposición Décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, objeto de estudio, está derogada pero mantiene la potencialidad de producir efectos jurídicos en los procesos judiciales de excepciones a la coactiva que se encuentran pendientes de resolución, la Corte Constitucional en sentencia No. 60-11-CN/20, de 06 de febrero de 2020 dio respuesta al problema jurídico, resolviendo que: ^a **98.** Inclusive, esta Corte Constitucional evidencia que los efectos que prescribe tal disposición acarrearán como consecuencia la transgresión de la tutela judicial efectiva, ya que se prevé que los procesos judiciales serán archivados ante el incumplimiento de una exigencia económica que fue incorporada con posterioridad al inicio del proceso judicial. Aquello significa que quienes accedieron al sistema de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, podrían quedar en indefensión por incumplir un requerimiento exigido luego de iniciado el proceso judicial. **99.** En consecuencia, la disposición décima de las disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, que determina la aplicación retroactiva de un requerimiento económico para la continuación de la sustanciación de un proceso judicial previamente iniciado, es contraria a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica y, por lo tanto, transgrede los artículos 75 y 82 de la Constitución°. (El subrayado es de esta Sala Especializada).

3.9 Igualmente la Corte Constitucional mediante sentencia No. 161-12-EP/20, de 22 de julio de 2020, en un caso similar al proceso en análisis en este fallo de casación, señaló que: ^a **40.** En el caso que nos ocupa, la aplicación de nuevos requisitos regulados por la Disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la LFA y OIE del año 2011, afectó la certidumbre de las reglas que se aplicaron en el juicio de excepciones a la coactiva, iniciado con las reglas aplicables en el año 1994, afectando dos de los elementos de la seguridad jurídica que son la previsibilidad y certeza de las normas, por lo que no existe ninguna justificación jurídica razonable para que la Disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la LFA y OIE sea aplicable de forma retroactiva en los procesos judiciales ya iniciados con otras reglas jurídicas **41.** Al respecto, se identifica que este caso se encuentra en las mismas circunstancias que casos semejantes, por lo que en congruencia con la sentencia No. 60-11-CN/20, esta Corte encuentra que el auto de 23 de diciembre del 2011, emitido por la Segunda Sala del Tribunal Fiscal No. 1 vulneró el derecho a la seguridad jurídica°. (El subrayado es nuestro).

3.10 Por lo expuesto se determina con claridad absoluta que el auto de archivo en análisis fundamentó su decisión en la Décima Disposición Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado; y de conformidad a lo resuelto por la Corte Constitucional, al aplicarla se violentaron los principios de tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica, ya que se exigió el cumplimiento de un emolumento económico que fue incorporado con posterioridad al inicio del proceso judicial; y como consecuencia del archivo ordenado, el Tribunal A quo impidió que se continúe con el proceso y se resuelva en derecho sobre el fondo de las excepciones a la coactiva planteadas por el actor, valorando las pruebas que aporten las partes procesales.

3.11 En virtud del análisis que antecede se determina que en el presente caso al amparo de los arts. 133 y 300 de la Constitución de la Republica, que garantizan los principios constitucionales de jerarquía normativa e irretroactividad de la ley, vinculados a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica, se han violentado los mismos con el auto de archivo, ya que lo dispuesto por la norma transitoria antes detallada no estaba en vigencia cuando se dio inicio a las excepciones a la coactiva (15 de junio 2010, fojas 3 a 4 del expediente), consecuentemente las excepciones a la coactiva deben ser resueltas por la autoridad competente siguiendo el debido proceso, sin vulnerar el acceso a la justicia, la tutela judicial efectiva y la seguridad jurídica.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ^aADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA°, se acepta el recurso de casación interpuesto por la señora Ana María Díaz de Lasso, en calidad de Agente de Aduana, se deja sin efecto el Auto de Archivo de 12 de diciembre 2011 las 08h13, expedido por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, con sede en la ciudad de Quito; dentro del juicio de excepciones a la coactiva No. 2010-0100 (17751-2012-0115), al procedimiento de ejecución No. 032-2010; y, se ordena remitir dentro del término de cinco días el proceso al Tribunal de origen, a fin de que la misma Sala en caso de existir, o el mismo ponente en caso de seguir en funciones o, una Sala distinta a la que expidió el auto, conozca la causa sustanciándola con arreglo a derecho.

4.2 Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. 838-UATH-2022-OQ de fecha 28 de julio de 2022.

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, Publíquese y Devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

183446594-DFE

Juicio No. 17751-2022-00003

JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 18 de agosto del 2022, las 12h53. **VISTOS:** (17751-2022-00003)

ASUNTO

Resolución de la demanda de impugnación contencioso tributaria, de carácter objetiva, en contra de la ^aResolución No. SENAE-SENAE-2022-0001-RE°, que reforma a la Resolución No. SENAE-SENAE-2019-0011-RE Norma de Facilitación y Garantía de Derechos para la Importación de Mercancías con exención de Tributos para Uso de Personas con Discapacidad, emitida por la Directora General del SENAE el 11 de enero del 2022, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 626 de 26 de enero del 2022.

I. ANTECEDENTES:

1.1. El abogado Carlos Enrique Rodríguez Aguayo procurador judicial de Alejandro José Pons Samper, legitimario del señor Fernando Xavier Pons Seeling, presenta ante esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, demanda de impugnación contencioso tributaria con efectos generales en contra de la ^aResolución No. SENAE-SENAE-2022-0001-RE°, que reforma la Resolución No. SENAE-SENAE-2019-0011-RE Norma de Facilitación y Garantía de Derechos para la Importación de Mercancías con exención de Tributos para Uso de Personas con Discapacidad, emitida por la Directora General del SENAE el 11 de enero del 2022, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 626 de 26 de enero del 2022.

1.2. En auto de mayoría de 17 de mayo del 2022, las 16h42, este Tribunal calificó la demanda de clara y completa, aceptándola a trámite y disponiendo que se la sustancie en procedimiento ordinario, en tal virtud se dispuso citar a la señora Carola Soledad Ríos Michaud en calidad de Directora General y Representante Legal del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; y, al Procurador General del Estado, doctor Íñigo Salvador, concediéndoles a las autoridades

demandadas el término de treinta días para que contesten la demanda de conformidad con los artículos 151, 152 y 291 del Código Orgánico General de Procesos.

1.3. Mediante escrito de fecha 26 de mayo de 2022, 14h53, el doctor Juan Carlos Carrión Alarcón, Director Nacional de Patrocinio y delegado del Procurador General del Estado señala casilla judicial para futuras notificaciones en la presente causa.

1.4. Mediante escrito de 07 de julio del 2022, las 16h35, el Ab. Luis Renato Salas Erazo en calidad de procurador judicial de la Directora General del SENAÉ da contestación a la demanda propuesta.

1.5. En providencia de fecha 12 de julio de 2022, 16h48, se calificó de clara y completa la contestación a la demanda, y se señaló para el día miércoles 17 de agosto de 2022, 14h45, a fin de que se lleve a cabo la audiencia preliminar respectiva.

II. DEL CONTENIDO DE LA DEMANDA

2.1. La demanda fue presentada el 10 de mayo del 2022, las 14h54, por los abogados Carlos Rodríguez Aguayo, Víctor Murillo Ordóñez y las abogadas Paola Cristina Gachet Otáñez y Paula Cabrera Hidalgo, procuradores judiciales de Alejandro José Pons Samper, legitimario del señor Fernando Xavier Pons Seeling, en la cual señala como antecedentes de la presente causa: **i)** Fernando Xavier Pons Seeling \pm persona con discapacidad, importó un vehículo mediante DAI-No. 046-2012-10-00117262, el importador falleció el 04 de abril de 2015, heredando dicho bien el señor Alejandro José Pons Samper. **ii)** El SENAÉ mediante oficio No. SENAÉ DDZE-2022-0025-OF de 14 de marzo del 2022 notifica a la madre del actor el cálculo de alcúotas que debería pagar en virtud de la Resolución No. SENAÉ-SENAÉ-2019-0011-RE por adquirir el vehículo vía transmisión. De ahí que, cuestione bajo los siguientes argumentos la legalidad de la Resolución con efectos generales No. SENAÉ \pm SENAÉ-2022-0001-RE:

2.2. Considera la parte actora que el artículo 1 numeral 5 de la antes mencionada Resolución

contraviene los siguientes artículos: 4, 7 inciso 2 y 3, 11.1, 13 inciso 3, 14 incisos 1 y 2 del Código Tributario; y, los artículos: 603 inciso 1, 764 y 787 inciso 1 del Código Civil, 18 y 375 inciso 1 del Código de Comercio, 162 y 164 del Código Orgánico de la Economía Social de los Conocimientos, Creatividad e Innovación.

2.3. La argumentación central se sustenta en que la transmisión no es transferencia o enajenación al considerar que estos actos jurídicos se materializa a través de un acto entre vivos mientras que la transmisión opera por causa de muerte como es el caso. De ahí que considere que la tradición es un acto entre vivos mientras que la sucesión por causa de muerte opera por el fallecimiento del propietario del bien, por tanto la enajenación es sinónimo de tradición y tradición es una figura distinta a la sucesión por causa de muerte (transmisión); entonces, enajenación no es ni puede ser lo mismo que transmisión. La adquisición del dominio o propiedad por transmisión no opera ^aentre vivos^o, sino mortis causa. Por otro lado la muerte no es un acto jurídico sino un hecho jurídico. Siendo preciso destacar que la transmisión hereditaria se inicia con la apertura de la sucesión, que deviene inmediato a la muerte de la persona, conforme lo establece el Art. 997 del Código Civil y opera indistintamente de si es testamentaria o abintestato. Siguiendo el sentido jurídico de los términos, la adquisición vía transmisión de un vehículo importado con exoneración para uso beneficio de una persona con discapacidad no está contemplada en el hecho generado descrito en el artículo 127 del COPCI y 81 inciso primero de la LOD. En consecuencia, la transmisión mortis causa de este vehículo no da lugar al nacimiento al tributo de pagar las alícuotas mensuales que faltan para completar los 5 años desde la importación. En otras palabras, el artículo 127 del COPCI y el 81 inciso primero de la LOD únicamente prevén el cobro de las alícuotas mensuales en el caso de transferencia por acto entre vivos, nunca en caso de transmisión. La interpretación de las normas aludidas en el artículo 1 numeral 5 de la resolución impugnada agrega un nuevo hecho generador para que el SENA E pueda recaudar mucho más. En otras palabras, a través de este acto normativo inferior se adiciona y reforma el artículo 127 del COPCI y el 81 inciso primero de la LOD al crear un hecho generador en contravención a los artículos 4 y 7 inciso 3 del Código Tributario, que al ser interpretados mediante analogía por la Administración Tributaria, ya que no se pueda crear tributos mediante analogía, por lo que, los recaudadores aduaneros solo pueden recaudar los tributos que la ley establece.

2.4. La pretensión de la parte actora consiste en: *“ declarar la anulación del Art. 1 numeral 5 de la Resolución No. SENAE-SENAE-2022-0001-RE de 11 de enero de 2022, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 626 de 26 de enero de 2022 y consecuentemente se deje sin efecto. (1/4)° .*

2.5. Se demanda la anulación del artículo 1 numeral 5 de la Resolución antes referida, cuyo contenido es el siguiente: ^a (1/4) 5. Sustitúyase el Art. 18, por el siguiente: *“ Art. 18.- Transferencia de dominio y levantamiento de gravamen.- Las personas con discapacidad podrán transferir el dominio de los vehículos importados con exención tributaria, de conformidad con el Art. 127 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en los siguientes casos: 1. Cuando, haya transcurrido el plazo de cuatro (4) años contados a partir de la fecha del levante del vehículo. 2. Cuando, los vehículos asegurados hayan sufrido un siniestro que signifique su pérdida total. 3. Cuando, la persona con discapacidad beneficiaria de la exención tributaria haya fallecido. Para el primer caso, transcurrido el plazo de cuatro (4) años contados a partir de la fecha del levante del vehículo, la persona con discapacidad deberá pagar las alícuotas mensuales que faltaren para completar los cinco (5) años, mismas que se cobrarán desde la fecha de solicitud de autorización de transferencia. Para el segundo caso, verificada la pérdida total de los vehículos asegurados, la persona con discapacidad deberá pagar las alícuotas mensuales que faltaren para completar los cinco (5) años, mismas que se cobrarán desde la fecha del siniestro. Para el tercer caso, ante el fallecimiento de la persona con discapacidad beneficiaria de la exención tributaria, sus herederos, legatarios o albacea podrán solicitar el levantamiento del gravamen que recae sobre el vehículo importado con el beneficio tributario, debiendo pagar las alícuotas mensuales que faltaren para completar el plazo de cinco (5) años, mismas que serán calculadas desde la fecha del fallecimiento. Los distritos aduaneros donde se realizó la importación serán los competentes para autorizar la transferencia de dominio y el correspondiente levantamiento de gravamen, de conformidad a la normativa vigente° .*

III. DE LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

3.1. En escrito de 07 de julio de 2022, las 16h35, el Ab. Luis Renato Salas Erazo en calidad de procurador judicial de la Directora General del SENA E da contestación a la demanda propuesta en uso de sus atribuciones y facultades contenidas en los artículos 33, 42.1, 151, 152, 291, 304.1, y 305 del Código Orgánico General de Procesos.

3.1.1. Interponiendo como excepción previa de caducidad de la acción de conformidad con el numeral 7 del artículo 153 en concordancia con el artículo 306 numeral 5 del Código Orgánico General de Procesos al considerar que el acto administrativo impugnado correspondiente a la Resolución No. SENA E-SENA E-2022-0001-RE, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 626 de 26 de enero del 2022, teniendo el actor la oportunidad para presentar su demanda hasta el día 25 de abril de 2022, fecha en la cual se cumplía los 60 días, sin embargo, consta del proceso el acta de sorteo de fecha 12 de mayo de 2022, fecha en que la demanda fue presentada de forma extemporánea, esto es, posterior a los 60 días que contempla el numeral 5 del artículo 306 del COGEP, por lo que requiere el archivo de la causa.

3.1.2. El acto impugnado corresponde a la Resolución No. SENA E-SENA E-2022-001-RE de fecha 11 de enero 2022, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 626 de 26 de enero del 2022, suscrito por la Directora General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, sin embargo el mismo fue emitido a fin de reformar la Resolución No. SENA E-SENA E-2019-0011-RE de 14 de febrero del 2019 con la finalidad de implementar la recomendación No. 1 del Informe No. DNA300102021 aprobado el 26 de febrero de 2021 por la Contraloría General del Estado y además para procurar la regulación y simplificación administrativa en la importación de bienes con exención de tributos efectuados por las personas con discapacidad. De ahí que, la Resolución No. SENA E-SENA E-2022-0001-RE fue generada en cumplimiento de las recomendaciones de la Contraloría General del Estado en aplicación al artículo 127 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en la que se establece que para las transferencias de dominio, en los casos de las mercancías importadas con exención total se podrán realizar siempre y cuando exista un *“previo pago de las alícuotas mensuales tomando en cuenta la parte proporcional que falte para complementar dicho plazo”*, por lo que siempre ha estado normada la obligación y el Servicio Nacional de Aduana solo ha dado cumplimiento a lo dispuesto al informe de Contraloría General del

Estado, por lo que, considera que la demanda también se debió formular contra de dicha institución y al haber omitido este particular constituye una incompleta conformación del litisconsorcio pasivo necesario, lo cual de no subsanarse atentaría en contra del derecho a la defensa como garantía del debido proceso de la Contraloría General del Estado.

3.1.3. El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador considera que el pago de la obligación tributaria se encontraba exento, pero condicionado a la permanencia del presupuesto jurídico que motiva la exoneración; que para este caso, es la existencia de la persona con discapacidad. De ahí que, bajo ningún concepto puede entenderse que la obligación aduanera se ha extinguido por el fallecimiento, puesto que, el art. 114 del COPCI establece las únicas causales que producen su extinción y entre ellas no se encuentran ^a muerte del titular de la obligación°. Tal es el caso que el Código Tributario en sus artículos 26 y 28, prevé que toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, siendo el responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas al contribuyente; determinándose en este mismo cuerpo legal, que será responsable de la obligación tributaria, como adquirente o sucesor de los bienes: a) los sucesores a título universal, respecto de los tributos adeudados por el causante, y b) los sucesores a título singular, respecto de los tributos adeudados por el causante correspondientes a los bienes legados. Adicionalmente, el Art. 36 del Código Tributario prohíbe extender en todo o en parte, el beneficio de exención en forma alguna a los sujetos no exentos. Esto significa que, pretende exonerar el pago del tributo pendientes de cancelar al sucesor del vehículo importado por la persona con discapacidad fallecida, es un acto que se encuentra prohibido en la ley de forma expresa, dado que, dicho sujeto no reúne las condiciones jurídicas para la exoneración tributaria. Es prudente esclarecer que toda importación de mercancías beneficiada de exoneración de tributos, su pago se encuentra condicionado al cumplimiento irrestricto del presupuesto jurídico que otorga beneficios. Siendo así, para efectos materiales o de cálculo, considerando que la condición jurídica del beneficio de la exoneración tributaria puede variar, la Administración Aduanera amortiza la obligación aduanera a 5 años, considerando el plazo legal que le faculta a determinar los tributos (Art. 145 COPCI), puesto que, superado dicho plazo no podría efectuar ninguna determinación. Es así que, ante el fallecimiento del titular de la importación (persona con discapacidad), previo al levantamiento del gravamen que recae son el bien importado

(vehículo), en estricto derecho la Administración Aduanera exige el pago de los tributos diferenciados por el tiempo que falte para que se amortice el 100% de la obligación aduanera pendiente de pago calculados desde la fecha de fallecimiento; mismo que se amortizó a 5 años. Enfatiza que el SENA E en pleno ejercicio de sus facultades de control, determinación y cobro, tiene el deber y la obligación de exigir el pago de los tributos al comercio exterior, ejerciendo las acciones legales correspondientes como la inmediata aprehensión del vehículo en controversia hasta su regulación, previo cobro de los tributos pendientes de pago desde la fecha de fallecimiento del titular de la obligación toda vez que, su muerte no extinguió la obligación aduanera; con esto dejamos en claro que el SENA E en su Resolución SENA E-SENA E-2022-001-RE de 11 de enero del 2022, no ha creado ningún nuevo tributo o un nuevo hecho generador, sino más bien, precautelando la seguridad jurídica ha estatuido el procedimiento que debe realizar el administrado (sucesores) para el cumplimiento de la obligación aduanera que adeuda en caso de fallecimiento del titular.

3.1.4. Establece como otras excepciones la negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y de derecho; y, la falta de derecho de la parte actor, sin que medie argumentación jurídica que sustenten las antes mencionadas excepciones.

IV. AUDIENCIA

4.1. De conformidad con providencia de 12 de julio del 2022, las 16h48, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia convocó a las partes procesales a audiencia preliminar, que se convirtió en audiencia única, por tratarse de un asunto de puro derecho, la que se realizó el día miércoles 17 de agosto del 2022, las 14h45.

4.2. Comparecieron a la sustanciación de la mencionada diligencia de manera telemática:
Actor: Los abogados Gabriel Reina, Víctor Murillo Ordóñez y la abogada Paula Cabrera Hidalgo, como procuradores de Alejandro José Pons Samper, legitimario del señor Fernando Xavier Pons Seeling

Demandada: Los abogados Luis Kinchuela Grijalva y Luis Renato Salas Erazo en calidad de

procuradores judiciales de la Directora General del SENA E.

4.3. Este Tribunal, luego de escuchar a las partes comparecientes, estableció que la parte accionada ha propuesto como excepciones previas las previstas en el artículo 153 del Código Orgánico General de Procesos: numeral 7 ± caducidad y numeral 3 ± Incompleta conformación del litisconsorcio pasivo necesario; los mismos que son desechados por cuanto de conformidad al auto de calificación de la demanda se ha establecido el tratamiento de la impugnación de la Resolución, con carácter general, en el que no aplica el plazo de sesenta días previsto en el artículo 306.5 del COGEP; y respecto de la segunda excepción previa, igualmente se la desecha, primero porque de conformidad con el artículo 304 del COGEP la CGE no tiene la calidad de legitimado pasivo y segundo porque el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, tampoco le confiere tal condición.

4.4. Habiéndose declarado un tema de puro derecho, se procede a escuchar los alegatos de las partes, con réplica y contra réplica y a tomar la decisión correspondiente.

V. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

5.1. De conformidad con lo determinado en el primer inciso del art. 300 del Código Orgánico General de Procesos que establece que: *“Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder.”*

5.2. Respecto de los actos normativos cabe un doble control: el de constitucionalidad y el de legalidad. El primero se presenta cuando existe inconsistencia respecto a un precepto constitucional; y, el segundo cuando existe inconsistencia en relación con un precepto legal; el control de constitucionalidad lo ejerce privativamente la Corte Constitucional y el control de legalidad lo ejerce privativamente la justicia ordinaria. A partir de lo que se deja expuesto, esta Sala Especializada tiene competencia para pronunciarse únicamente sobre los puntos de

la *litis* que implican un control de legalidad del acto normativo impugnado (Resolución con contenido normativo) y así se procederá.

5.3. La Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 73 numeral 3 establece que: *“En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (1/4) 3 (1/4) Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento”*.

5.4. El Código Orgánico de la Función Judicial respecto de la competencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, establece lo siguiente: *“Art. 185.- Competencia de las salas de lo contencioso administrativo y de lo contencioso tributario.- (1/4) Por su parte, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conocerá: (1/4) 2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial (1/4)”*. Es decir, esta Sala Especializada tiene competencia para conocer y resolver las acciones de impugnación de actos normativos con efectos generales, cuando los actos normativos, como en este caso un numeral de la resolución impugnada, a decir del actor, riñen con preceptos legales.

5.5. La finalidad de la acción de impugnación de acto normativo con efectos generales es la tutela del orden jurídico, a fin de que la norma cuestionada, si se comprueba el vicio, quede sin valor por contrariar las normas superiores del derecho y sea expulsado del ordenamiento jurídico. En otras palabras, esta acción tiene por fin conseguir la observancia de las normas legales; el juez juzga sólo la legitimidad del acto normativo en su confrontación externa con las normas positivas.

VI. VALIDEZ PROCESAL

6.1. No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar por lo que el proceso es válido.

VII. OBJETO DE LA CONTROVERSIA

7.1. El objeto de la controversia es verificar si el artículo 1 numeral 5 de la Resolución No. SENAE-SENAE-2022-0001-RE de 11 de enero del 2022 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 626 de 26 de enero del 2022, adolece de vicio de ilegalidad acusado por la parte actora.

VIII. RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

8.1. El problema jurídico a resolver es verificar si el numeral 5 del artículo 1 de la Resolución No. SENAE-SENAE-2022-0001-RE de 11 de enero del 2022 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 626 de 26 de enero del 2022, adolece de vicio de ilegalidad.

8.2. El punto central del cuestionamiento del actor es que el numeral impugnado agrega un hecho generador no previsto en la Ley, la sucesión por causa de muerte para reliquidar la obligación tributaria exenta de pago, a partir del argumento que no es lo mismo transferencia (de dominio) que transmisión (por causa de muerte), al haber incluido a los sucesores en derecho como sujetos obligados a pagar los valores que no fueron devengados por el beneficiario de la exoneración.

8.3. Por el principio de reserva de ley que cubre únicamente a los impuestos por disposición expresa de la norma constitucional del artículo 301, corresponde verificar si la norma que contiene la resolución impugnada violenta este principio que conlleva que todos los elementos esenciales del tributo (sujetos, hecho generador, base imponible, cuantía, exoneraciones) deben estar expresamente establecidos en la norma legal de creación del impuesto.

8.4. El artículo 127 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, regula la **transferencia de dominio** de mercancías con exención total o parcial de tributos, sujeta a la previa autorización de la autoridad aduanera, en los siguientes casos: a. Libre pago de tributos luego de transcurridos cinco años, contados desde la fecha en que se otorgó el beneficio; b.

Antes de transcurrido cinco años, **previo el pago de las alícuotas mensuales, tomando en cuenta la parte proporcional que falte para completar dicho plazo**; y, c. Libre pago de tributos, cuando la transferencia de dominio se efectúe en favor de organismos, entidades o personas que gocen del mismo beneficio.

8.5. La norma del COPCI referida en el numeral precedente contempla tres casos expresos en los que procede la **transferencia de dominio** de mercancías con exención total o parcial de tributos; la norma cuestionada se circunscribe al caso previsto en la letra b) del artículo señalado. Esto nos conduce a establecer el alcance de los dos conceptos que conlleva el contenido normativo: transferencia y dominio.

8.6. El dominio en definición del artículo 599 del Código Civil, llamado también propiedad, es el derecho real en una cosa corporal o incorporal para gozar y disponer de ella, conforme a las disposiciones de las leyes y respetando el derecho ajeno, individual o social. La facultad de disponer de la cosa consiste en poder enajenarla, es decir transferir su dominio a cualquier título.

8.7. La adquisición del derecho de dominio se origina en dos vertientes de distinta naturaleza, el modo y el título; modo entendido como el hecho jurídico al que la ley le atribuye la facultad de hacer nacer o adquirir el dominio a favor de una persona; título es el medio que acredita la transferencia o transmisión.

8.8. El dominio puede ser objeto de transferencia o transmisión (términos sinónimos) a título oneroso o gratuito; la transferencia del derecho de dominio es gratuita cuando la persona que sucede no está obligada a ninguna contraprestación, como la sucesión por causa de muerte o la donación; y, es onerosa cuando existe contraprestación, la utilidad de ambos contratantes gravándose cada uno a beneficio de otro, como en el caso de la compraventa.

8.9. En la materia objeto de análisis, el contenido del numeral 5 del artículo 1 de la Resolución impugnada se relaciona con el caso de transferencia de dominio descrito en la letra b del artículo 127 del COPCI: ^a b. Antes de transcurrido cinco años, previo el pago de las alícuotas mensuales, tomando en cuenta la parte proporcional que falte para completar dicho plazo°.

8.10. Al ser la sucesión por causa de muerte un modo de adquirir el dominio, en el que los sucesores adquieren el derecho que tuvo el antecesor, quien no puede transmitir más que lo que tiene, es perfectamente aplicable al caso contemplado en la letra b del artículo 127 del COPCI, ya que el beneficio de exoneración se entrega a título personal, bajo las condiciones

expresamente establecidas en la ley.

8.11. Si al fallecimiento del causante, como en el caso que refiere el actor, el beneficiario de la exoneración no había cumplido el tiempo previsto en la ley para liberar del pago del cien por ciento de los tributos exentos, es perfectamente válido que se proceda a la liquidación y pago de la diferencia de impuestos, en función del tiempo que falta para obtener la exoneración total.

8.12. La facultad normativa de la máxima autoridad del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador expresamente reconocida en la ley (COPCI) está encaminada a facilitar la aplicación de la ley, sin modificarla, alterarla ni contradecirla. Y en el caso en examen, la autoridad aduanera cumple con este cometido, sin que se advierta que la norma cuestionada vulnere el principio de legalidad ni ninguna norma legal que amerite su expulsión del ordenamiento jurídico, pues no se ha dado paso a la creación de un nuevo hecho generador como sostiene el demandante, de forma equivocada.

IX. DECISIÓN

9.1. Por las consideraciones antes referidas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve desechar la demanda de impugnación de acto normativo con efectos generales presentada por el actor y ratificar la legalidad del numeral 5 del artículo 1 de la Resolución No. SENAE-SENAE-2022-001-RE, de 11 de enero 2022, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 626 de 26 de enero del 2022, suscrito por la Directora General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

**MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)**

**JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL**

**GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E)**

**VOTO SALVADO DEL JUEZA NACIONAL, SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA,
MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA.**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito,
jueves 18 de agosto del 2022, las 12h53. **VISTOS.-** Me aparto del fallo de mayoría, siendo
consecuente con el voto salvado que fuere emitido por mi persona el 17 de mayo de 2022, por
considerar que la presentación de la demanda fue extemporánea. Notifíquese.-

**MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)**

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E)



183552800-DFE

Juicio No. 09501-2018-00247

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE)

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 19 de agosto del 2022, las 12h56. **VISTOS:** Econ. Gabriela Germania Orellana Rosero, en calidad de Directora Zonal 8 (E) del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 29 de marzo del 2019, las 17h00, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2018-00247, propuesto por Mery Grace Suárez Fortun en calidad de Gerente General de GALPE S.A., en que se resuelve declarar con lugar parcialmente la demanda y se dispone que el SRI practique al contribuyente una nueva liquidación del impuesto a la renta del año 2014.

PRIMERO: COMPETENCIA.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y, 269 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.- En virtud del sorteo de la causa, realizado el 02 de febrero del 2022, a las 10h24, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado, Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2, de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Dres. Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la Dra. Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango

FUNCIÓN JUDICIAL
 DOCUMENTO FIRMADO
 ELECTRÓNICAMENTE
 Firmado por
 GUSTAVO
 ADOLFO
 DURANGO VELA
 C = EC
 L = QUITO
 CI
 1703594588

FUNCIÓN JUDICIAL
 DOCUMENTO FIRMADO
 ELECTRÓNICAMENTE
 Firmado por
 JOSÉ DIONICIO
 SUING NAGUA
 C = EC
 L = QUITO
 CI
 1706860440

FUNCIÓN JUDICIAL
 DOCUMENTO FIRMADO
 ELECTRÓNICAMENTE
 Firmado por
 GILDA ROSANA
 MORALES
 ORDÓÑEZ
 C = EC
 L = QUITO
 CI
 1710658640

Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Dra. Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Dr. Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- La Directora Zonal 8 (E) del SRI, interpone recurso de casación (fs. 997 a 1001), el cual es calificado de oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 9 de mayo de 2019, a las 08h43 y remite el proceso a esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia.

CUARTO: ERRORES ALEGADOS Y ADMITIDOS.- Mediante auto de 26 de mayo del 2021, las 09h21, dictado por el Dr. Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, se admite a trámite el recurso de casación interpuesto por el **caso 5** del Art. 268 del COGEP, por **errónea interpretación** de los artículos 73 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y 68 del Código Tributario; y, por **falta de aplicación** del 89 del Código Tributario, 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 273 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, 6 de la Resolución NAC-DGERCGC16-00000448 de 25 de octubre de 2016 expedida por la Dirección General del SRI.

QUINTO: VALIDEZ PROCESAL. - De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así también lo manifestaron los procuradores en la audiencia de casación, por lo que, se declara la plena validez del mismo.

Cabe recalcar que a la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales que denotan su validez: providencia de jueves 29 de julio del 2022, las 10h24, dictada por el Juez Nacional Ponente en la que se convoca a las partes a audiencia de casación en vía telemática para el día jueves 18 de agosto de 2022, a las 14h45, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales; por la administración tributaria, la abogada Eliette María Cornejo Zea; por parte de la compañía GALPE S.A. el abogado Arnaldo Arturo Mendoza Contreras; quienes intervinieron con sus alegatos, debidamente autorizados e hicieron uso de su derecho a la réplica y contrarréplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD, que contiene la grabación de la misma.

La Sala suspende la audiencia y entra a deliberar, se reanuda al cabo de quince minutos en el que el

juez ponente da a conocer oralmente el veredicto al que en forma unánime ha llegado. Se cumple ahora con la obligación legal de notificar por escrito la sentencia emitida.

SEXTO: ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO. - El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del Art. 268 del COGEP que dispone:

“Art. 268.- Casos. “El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4) 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.”

El numeral cinco contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el error jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante re valorar las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo.

SEPTIMO: ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN RECURRENTE POR LOS VICIOS SEÑALADOS:

7.1. El SRI, entidad casacionista, sobre la **errónea interpretación** de normas de derecho sustantivo, manifiesta que el Tribunal de instancia, al aceptar parcialmente la demanda acogió los argumentos de la empresa actora respecto a uno de los puntos objeto de la controversia, esto es: *“Establecer si el actor tiene derecho a que se considere un valor adicional al determinado por la administración en concepto de retenciones de impuesto a la renta y de IVA que se carga al gasto.”*; al punto que, en la parte resolutive de la sentencia (considerando 7.7) se asevera que, el valor de las retenciones en la fuente del impuesto a la renta es mayor al señalado en el acto de determinación impugnado, y que deben aplicarse como crédito tributario del IVA del ejercicio 2014, los rubros determinados por la perito de la actora, ello como consecuencia de las modificaciones que hace la empresa en las casillas de retenciones en la fuente y de IVA, en una declaración sustitutiva que fue consecuencia de un requerimiento del propio SRI. Hace una sinopsis al procedimiento administrativo que concluyó con la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración y manifiesta que con la notificación de la Comunicación de Diferencias 0000450-M se esperó que GALPE S.A. presente una declaración

sustitutiva en la que se descuenta la suma de las aparentes compras efectuadas a ciertos proveedores del total de costos y gastos, a fin de obtener el cálculo de la utilidad contable. Sin embargo, la empresa actora no descontó la suma de las aparentes compras a los proveedores fantasmas del total de costos y gastos pues, a contrario sensu, éste se eleva con el incremento de los gastos ocasionando una significativa disminución de la utilidad del ejercicio y, por ende, del pago del impuesto a la renta. Manifiesta el recurrente que, el Tribunal A quo motiva la aceptación de la declaración sustitutiva presentada el 27 de diciembre de 2016, en la disposición del Art. 73 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI y Art. 68 del Código Tributario y, para justificar tal criterio, pues están conscientes de la prohibición expresa para el declarante de registrar datos que no han sido requeridos en los procesos de control, interpretan que la Autoridad Tributaria está obligada a considerar todos los elementos para determinar la real situación impositiva del sujeto pasivo, no obstante el Art. 73 del RLRTI establece con claridad que el notificado en el proceso de control únicamente puede corregir los valores que le son requeridos y que modificar otros datos es objeto de sanción, por lo que, lo resuelto por el Tribunal de instancia deviene en contradictorio a norma expresa. Manifiesta que la errónea interpretación de las referidas disposiciones conllevó a que se reconozca la deducibilidad de las Retenciones en la Fuente y del crédito tributario del IVA, cuando tal derecho es improcedente.

7.2. Sobre la falta de aplicación de las normas de derecho referidas, la Administración casacionista manifiesta que por el sólo hecho de aceptar un nuevo valor de las retenciones en la fuente e IVA, el Tribunal de instancia calificó, implícitamente, como válida la declaración sustitutiva del Impuesto a la Renta del contribuyente correspondiente al ejercicio fiscal del año 2014 cuando, en realidad, la compañía GALPE S.A. sólo tenía que efectuar las correcciones requeridas por la Administración Tributaria constantes en la Comunicación de Diferencias No. DZ8-GPNOFRE16-00000450-M, de conformidad con lo que dispone el Art. 273 del RLRTI en concordancia con el Art. 6 de la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000448 de 25 de octubre de 2016 expedida por la Dirección General del Servicio de Rentas Internas; expresamente manifiesta: *“En vista que la declaración sustitutiva indicada no debe ser considerada para fines tributarios, tampoco son admisibles las rectificaciones que en aquel entonces el sujeto pasivo aprovechó realizar por concepto de Retenciones en la Fuente e IVA. La actualización de dichos rubros sólo habría procedido antes de que se practique la determinación del Impuesto a la Renta del año 2014”*, si los jueces hubiesen recurrido a lo dispuesto en los Arts. 89 del Código Tributario, 101 de la Ley de RTI, Art. 273 del RLRTI y 6 de la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000448, en virtud del principio *iura novit curia*, jamás habría interpretado erróneamente el Art. 73 del RLRTI, por el contrario, el Tribunal A quo habría constatado que la empresa GALPE S.A. no tiene derecho a la deducibilidad de las Retenciones en la Fuente y al crédito tributario del IVA, demandados sin derecho alguno y, por lo tanto, no habría ordenado una nueva

liquidación del ejercicio fiscal 2014, con lo que se demuestra que la falta de aplicación de tales normas fue determinante en la sentencia. Solicita se case la sentencia y en su lugar se dicte la que corresponde en Derecho.

OCTAVO: CONTESTACIÓN DEL RECURSO POR PARTE DE LA EMPRESA ACTORA.-

8.1. Manifiesta que no existe **errónea interpretación** de los Arts. 73 del RLRTI y 68 del Código Tributario, puesto que, a efectos de resolver la controversia, el Tribunal de instancia en la sentencia recurrida, ni siquiera ha mencionado las referidas disposiciones legales y mucho menos ha realizado una interpretación de ellas con dicho objetivo. Dice que, según el recurso de casación presentado, el error judicial se comete con ocasión del tercer objeto de la controversia, esto es, *“Establecer si el actor tiene derecho a que se considere un valor adicional al determinado por la administración en concepto de retenciones de impuesto a la renta y de IVA que se carga al gasto.”* y los fundamentos de la discusión se encuentran debidamente motivados; manifiesta que oportunamente hicieron notar a la Administración que existía un valor superior adicional de IVA compras (US. 23.372,66) que se carga al gasto y que este valor debía ser considerado como crédito tributario de acuerdo a lo que dispone el Art. 46 LRTI y Art. 135 del RLRTI; que el SRI ya conocía esta información antes del inicio del proceso de determinación y que al no considerarlo, el SRI prescindió de lo establecido en los Art. 91 y 103.2 de Código Tributario, sobre las reglas de determinación y los principios de equidad tributaria. Que para el SRI, por la comunicación de diferencias previa a la liquidación impugnada, no era procedente que se considere los mayores gastos y crédito tributarios que constaban a favor de la compañía en sus sistemas informáticos y que únicamente era procedente que se siga adelante con el proceso determinativo, considerando sólo uno de los elementos que configuran la base imponible y el tributo a pagar, el total de costos y gastos determinado. Sin embargo, respecto del tercer punto objeto de la controversia, señalado más arriba, la discusión ya no era si el SRI debió o no considerar esos créditos en su proceso determinativo, sino si es procedente considerarlos ahora. Dice que el Tribunal *A quo* para resolver este punto controvertido consideró varios conceptos constitucionales y sobre la base de los principios de tutela efectiva, derecho de defensa, de sistema procesal como medio para la realización de la justicia y el de equidad tributaria y, adicionalmente, al haberse demostrado, de la propia información de la Administración Tributaria, que el crédito tributario por retenciones en la fuente del impuesto a la renta del ejercicio del año 2014 es superior al contenido en el acto liquidatorio, el Tribunal consideró procedente reconocer este crédito. Igual sucedió con el crédito tributario de IVA compras que por corresponder a ventas 0%, debe ser cargado al gasto en una medida mayor a la originalmente declarada pero demostrada documentadamente en juicio. Insiste en que el Tribunal de instancia no ha mencionado los Arts. 73 del RLRTI y 68 del Código Tributario y mucho

menos ha realizado una interpretación de ellos a efectos de resolver este punto del objeto de la controversia.

8.2. Respecto del cuestionamiento de la **falta de aplicación** de los artículos referidos en el recurso por el SRI (89 del CT, 101 de la LRTI, 273 del RLRTI y 6 de la Resolución NAC-00000448), la empresa actora manifiesta que nada tiene que ver, a efectos del análisis del tercer punto objeto de la controversia, la declaración sustitutiva que la casacionista ha mencionado sirve de sustento de los créditos. Reitera que el Tribunal de instancia no ha mencionado el Art. 73 RLRTI y Art. 68 del Código Tributario y mucho menos ha realizado una interpretación de estos a efectos de resolver la controversia, por lo que, dicho Tribunal no podía haber analizado la aplicabilidad de los artículos que la casacionista acusa de falta de aplicación. Trae a colación a los Arts. 46 LRTI y 135 RLRTI que regulan el crédito tributario por retenciones en la fuente, así como el Art. 10.3 LRTI respecto de las deducciones para obtener la base imponible del impuesto a la renta; y el Art. 66.2 de la misma ley que regula el crédito tributario del IVA. Manifiesta que nada tiene que ver con la existencia e imputabilidad de estos créditos la declaración sustitutiva que la casacionista ha mencionado sirve de sustento de los créditos. Solicita no se case la sentencia.

NOVENO: CONSIDERACIONES DE LA SALA DE CASACIÓN PARA SU DECISIÓN.- El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del Art. 268 del COGEP, alegando error *in iudicando* o de violación directa de la norma sustantiva.

9.1. Alcance doctrinario del error: Muchos autores y estudiosos se han pronunciado sobre los vicios alegados; dice el jurista ecuatoriano Luis Cueva Carrión en su obra ^aLa casación en materia civil^o (Ediciones Cueva Carrión. 2011. Pág. 226), que consiste en:

^a El error in iudicando tiene relación directa con el derecho sustantivo o de fondo; es el que se comete al violar las normas jurídicas de derecho sustantivo o material. Es el defecto en el juicio de derecho.^o

La **errónea interpretación** ^a Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.^o

También la Administración recurrente ha alegado la **falta de aplicación** de varias normas de derecho.

El autor, Luis Armando Tolosa Villabona, al respecto sostiene:

“Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto¹⁴” (Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Pág. 361).

La falta de aplicación “ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.”

9.2. NORMAS LEGALES APLICABLES AL CASO.- Las normas aplicables al presente caso son las siguientes:

Código Tributario

“Art. 68. Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.”

“Art. 89. Determinación por el sujeto pasivo.- La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración.”

Ley de Régimen Tributario Interno

***ª Art. 101. Responsabilidad por la declaración.-** La declaración hace responsable al declarante y, en su caso, al contador que firme la declaración, por la exactitud y veracidad de los datos que contenga. Se admitirán correcciones a las declaraciones tributarias luego de presentadas, sólo en el caso de que tales correcciones impliquen un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, anticipos o retención y que se realicen antes de que se hubiese iniciado la determinación correspondiente. Cuando tales correcciones impliquen un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, anticipos o retención, sobre el mayor valor se causarán intereses a la tasa de mora que rija para efectos tributarios. Cuando la declaración cause impuestos y contenga errores que hayan ocasionado el pago de un tributo mayor que el legalmente debido, el sujeto pasivo presentará el correspondiente reclamo de pago indebido, con sujeción a las normas de esta Ley y el Código Tributario. En el caso de errores en las declaraciones cuya solución no modifique el impuesto a pagar o implique diferencias a favor del contribuyente, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración éste podrá enmendar los errores, presentando una declaración sustitutiva, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración. Cuando la enmienda se origine en procesos de control de la propia administración tributaria y si así ésta lo requiere, la declaración sustitutiva se podrá efectuar hasta dentro de los seis años siguientes a la presentación de la declaración y solamente sobre los rubros requeridos por la Administración Tributaria. Las declaraciones e informaciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, así como los planes y programas de control que efectúe la Administración Tributaria son de carácter reservado y serán utilizadas para los fines propios de la administración tributaria. La información que contribuya a identificar la propiedad y las operaciones de los residentes en el Ecuador con terceros ubicados en paraísos fiscales, así como las prácticas de planificación fiscal agresiva, no estarán sujetas a la reserva establecida en este artículo. Tampoco tendrá el carácter de reservado la información relacionada con los asesores, promotores, diseñadores y consultores de estas prácticas, así como las actas de determinación y liquidaciones de pago por diferencias en la declaración o resoluciones de aplicación de diferencias, efectuadas por la Administración Tributaria con el señalamiento del estado en que se encuentren.º*

Reglamento de aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

***ª Art. 73. Declaraciones sustitutivas.-** En el caso de errores en las declaraciones, estas*

podrán ser sustituidas por una nueva declaración que contenga toda la información pertinente. Deberá identificarse, en la nueva declaración, el número de formulario a aquella que se sustituye, señalándose también los valores que fueron efectivamente cancelados con la anterior declaración. Cuando la declaración cause impuestos y contenga errores que hayan ocasionado el pago de un tributo mayor que el legalmente debido, el contribuyente podrá presentar la declaración sustitutiva dentro del año siguiente a la presentación de la declaración. El contribuyente, en el caso de errores en las declaraciones cuya solución no modifique el impuesto a pagar o la pérdida o el crédito tributario sean mayores a las declaradas, y siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la Administración Tributaria, podrá enmendar los errores, presentando una declaración sustitutiva, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración en las mismas condiciones señaladas en el primer inciso de este artículo. Cuando tales correcciones impliquen un mayor valor de impuesto o retenciones a pagar, se disminuya la pérdida tributaria o el crédito tributario y otros casos establecidos por el Servicio de Rentas Internas mediante resolución, se admitirán correcciones antes de que se hubiese iniciado la determinación por el sujeto activo: en este caso, sobre el mayor valor se causarán los intereses previstos en el Código Tributario. Cuando la enmienda se origine en procesos de control de la propia administración tributaria y si así ésta lo requiere, la declaración sustitutiva se podrá efectuar solamente sobre los rubros requeridos por la administración, hasta dentro de los seis años siguientes a la presentación de la declaración, con los respectivos intereses y multas de ser el caso, según lo dispuesto en el Código Tributario. De igual forma, se podrá requerir la declaración sustitutiva al sujeto pasivo dentro del plazo previsto en la norma para la justificación, total o parcial, de los valores determinados a favor del fisco contenidos en un acta borrador de determinación. No se considerará válida la declaración en la que el sujeto pasivo registre valores diferentes y/o adicionales a los requeridos. Entiéndase por proceso de control a todo proceso o actividad, inclusive la atención de peticiones, efectuado por la Administración Tributaria por los cuales se analice y/o revise de manera total o parcial los valores registrados en las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos.^o

Art. 273.- Diferencias de declaraciones.- El Servicio de Rentas Internas notificará a los sujetos pasivos las diferencias que haya detectado en sus declaraciones, tanto aquellas que impliquen valores a favor del fisco por concepto de impuestos, intereses y multas, como aquellas que disminuyan el crédito tributario o las pérdidas declaradas, y los conminará para que presenten las respectivas declaraciones sustitutivas y cancelen las diferencias o

disminuyan las pérdidas o crédito tributario determinado, o en su caso, justifiquen las diferencias notificadas, en un plazo no mayor a veinte días contados desde el día siguiente de la notificación. La declaración sustitutiva modificará únicamente los valores comunicados por la Administración Tributaria. Además el sujeto pasivo deberá corregir todas las declaraciones de impuestos o de anexos de información que tengan relación con la declaración sustituida.º

Resolución NAC-DGERCGC16-0000448 de 25 de octubre de 2016 expedida por la Dirección General del Servicio de Rentas Internas

º Artículo 6.- Declaraciones sustitutivas en procesos de la Administración Tributaria.- Cuando dentro de los procesos de control propios de esta Administración Tributaria, se requiera la enmienda de rubros específicos de una declaración, se admitirá la declaración sustitutiva en la que se registre únicamente tales rubros, siendo inválida la declaración en la que se registren valores diferentes a los requeridos. Además se admitirán las declaraciones sustitutivas presentadas por el sujeto pasivo para la justificación, total o parcial, de los valores determinados a favor del fisco, contenidos en un acta borrador de determinación. Las declaraciones sustitutivas en las condiciones referidas en este artículo, podrán efectuarse hasta dentro de los seis años siguientes a la presentación de la declaración original válida, excepto cuando la normativa tributaria señale un plazo distinto.º

9.3. ANÁLISIS DEL CASO SUB JUDICE.- La Administración Tributaria casacionista, alega que en la sentencia recurrida se ha cometido el yerro de **errónea interpretación** de los Arts. 73 del Reglamento a la LRTI y 68 del Código Tributario.

9.3.1. Para que prospere el vicio denunciado, debe demostrarse que el juzgador de instancia ha dado a esas normas un alcance mayor o distinto al determinado por el legislador. Esta Sala de Casación, de manera uniforme en sus fallos, ha considerado que la fundamentación técnico-jurídica de esta causal debe orientarse a demostrar la existencia del error de interpretación por parte del juez de instancia, por tanto, el casacionista tendrá que explicar cuál es el sentido o alcance correcto de la norma y, concomitantemente demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión del juzgador. Es importante señalar que esta causal, como lo exige la técnica casacional, debe partir de los hechos probados en el juicio y que consten como tales en la sentencia; sólo el cumplimiento de estos requisitos permite a la Sala analizar la existencia o no del yerro alegado y de ser del caso casar la sentencia y emitir una nueva.

9.3.2. Entre los hechos relevantes, que el Tribunal da por demostrados después de la práctica de la prueba y no han sido contrarrestados, tenemos: **i)** el detalle de las retenciones en la fuente efectuada por la compañía GALPE S.A avaladas por el informe pericial de la Ing. Viviana Naranjo Chacón sustentado en audiencia de juicio; **ii)** las declaraciones original y sustitutiva del Impuesto a la Renta 2014 de la empresa actora; **iii)** en la sustitutiva (27 de diciembre de 2016) se advierte el cambio de valores en las casillas correspondientes a retenciones en la fuente de renta e IVA, base imponible, impuesto a pagar y otras.

9.3.3. Sobre estos antecedentes esta Sala Casacional considera:

i) La empresa actora fue sujeta a un proceso de determinación por parte de la Administración Tributaria, regulado por el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno;

ii) En este proceso determinativo el SRI le notifica al contribuyente la Comunicación de Diferencias No. DZ8-GPNOFRE16-00000450-M de fecha 21 de noviembre del 2016 en la que dispone que la compañía presente una declaración sustitutiva del Impuesto a la Renta del año 2014: *“descontando el valor de la diferencia detectada del total de costos y gastos para el cálculo de la utilidad contable del ejercicio fiscal correspondiente^{1/4}”*;

iii) Consta de los recaudos procesales que la compañía actora no cumplió con esta obligación reglamentaria sino que, por el contrario, incluyó otros valores en la declaración sustitutiva distintos a los solicitados; por este motivo, la Administración procedió a notificar la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 09201706501258762 por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014;

iv) Es importante anotar que la gestión tributaria, que incluye el ejercicio de la facultad determinadora, tiene objetivos definidos y sus etapas son preclusivas, por lo que, no se puede ejecutar otras actividades o diligencias sino aquellas expresamente señaladas en la norma y en el momento oportuno según lo dispuesto en ella;

v) En la sentencia recurrida el Tribunal de Instancia resolvió: *“7.6 (1/4) En la liquidación de Pago por Diferencias en el impuesto a la renta del año 2014 se puede evidenciar que las únicas glosas establecidas por la administración tributaria corresponde a costos y gastos, considerados como inexistentes. Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 73 del Reglamento a la Ley de Régimen*

Tributario Interno, que instituye que la declaración sustitutiva únicamente puede realizarse sobre los rubros requeridos, es importante dejar aclarado que el artículo 68 del Código Tributario, menciona que "La determinación de la obligación tributaria, es el acto (1/4)º, por lo que para efectos de la determinación del impuesto a la renta se deben considerarse todos los elementos necesarios para llegar a la real situación impositiva del contribuyente. (1/4)º (subrayado es nuestro, fuera de texto);

vi) De lo transcrito, se evidencia que no tiene sustento la contestación que la empresa actora ha hecho al recurso, en el sentido de que el Art. 73 del RLRTI no ha sido aplicado por el Tribunal de instancia, y por tanto, no puede existir una errónea interpretación de una norma no aplicada en la sentencia, pues se ve que, aunque no en el sentido que él pretende, si fue aplicada;

vii) El Tribunal de instancia en el auto que resuelve el recurso de aclaración de la sentencia (15 de abril de 2019) que evidentemente es parte de aquella, señala expresamente " (1/4) máxime si existe un reconocimiento expreso de accionante sobre la inexistencia de estos gastos, que finalmente no fueron considerados como tales en la declaración sustitutiva presentada por la compañía actora declaración que pese a modificar otros rubros distintos a los notificados por el SRI, se deben tomar en consideración para la determinación del impuesto a la renta (1/4)º (subrayado fuera de texto) expresamente la sentencia y el auto de aclaración, interpretan erróneamente la norma jurídica (73 RLRTI) que señala que: "Cuando la enmienda se origine en procesos de control de la propia administración tributaria y si así ésta lo requiere, la declaración sustitutiva se podrá efectuar solamente sobre los rubros requeridos por la administración, hasta dentro de los seis años siguientes a la presentación de la declaraciónº. (el subrayado es nuestro). El Tribunal A quo, al resolver aceptar parcialmente la acción de impugnación y disponer que el SRI, practique una nueva liquidación del impuesto a la renta del año 2014, ha interpretado erróneamente el contenido y le ha dado un alcance distinto al que tienen los Arts. 73 RLRTI y 68 del CT, y adicionalmente se ha dejado de aplicar los Arts. 101 de la LRTI y 273 de su Reglamento de Aplicación, que guardan estrecha relación con los anteriores y que también han sido acusados por falta de aplicación, generando con esa decisión deducciones y créditos tributarios improcedentes en favor del contribuyente. Es claro entonces que se ha configurado el vicio de errónea interpretación de las normas denunciadas por el Servicio de Rentas Internas y se casa la sentencia recurrida.

DÉCIMO:- SENTENCIA DE MÉRITO.- En consecuencia de la declaratoria anterior, en base a lo señalado en el Art. 273 del COGEP en concordancia con la Resolución Nro. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, esta Sala Especializada, procede a emitir la sentencia que en lugar de la casada corresponde:

10.1. Si bien es cierto, la norma contenida en el Art. 73 del Reglamento a la LRTI tiene jerarquía inferior a cualquier otra legal, esta Sala, en fallos anteriores, ha sostenido que las normas reglamentarias son disposiciones que viabilizan el contenido de una norma legal, de ahí que, en el presente caso, esta es complementaria y no excluyente: mientras la norma legal señala el principio orientador, la norma reglamentaria, la viabiliza.

10.2. Bajo estas consideraciones, es muy clara la disposición del Reglamento en su Art. 73, al disponer: *“Cuando la enmienda se origine en procesos de control de la propia administración tributaria y si así ésta lo requiere, la declaración sustitutiva se podrá efectuar solamente sobre los rubros requeridos por la administración, hasta dentro de los seis años siguientes a la presentación de la declaración, con los respectivos intereses y multas de ser el caso, según lo dispuesto en el Código Tributario”*; el verdadero enfoque que tiene esta disposición que regula la facultad determinadora (reglada por excelencia) de la que se halla investida la Administración, está claramente dirigida a la obligación del contribuyente que se encuentra en un proceso de control de corregir, exclusivamente, los valores que la Administración le requiere a través de la presentación de una declaración sustitutiva, situación que no la cumplió el contribuyente, al modificar otros casilleros, conforme consta del proceso. Si la empresa contribuyente consideraba que su declaración causó el pago de un tributo mayor al que legalmente le correspondía, debía presentar el correspondiente reclamo de pago indebido, con sujeción a lo dispuesto en el Art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

DÉCIMO PRIMERO: DECISIÓN.-

11.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, RESUELVE: CASAR** la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, el 29 de marzo del 2019, y **NEGAR** la demanda presentada por la accionante, en consecuencia se confirma la Liquidación de Pago por Diferencias en la declaración Nro. 09201706501258762 emitida el 13 de diciembre del 2017 y notificada el 29 de diciembre del 2017 en contra de la compañía GALPE S.A. por el impuesto a la renta de 2014 de conformidad a lo resuelto por esta Sala en el Considerando Décimo de esta sentencia.

11.2. Sin costas.

11.3. Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

11.4. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH-2022-OQ de 28 de julio de 2022.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL



184947388-DFE

Juicio No. 09501-2018-00247

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 7 de septiembre del 2022, las 09h47. **VISTOS.- PRIMERO:** La señora Mery Grace Suárez Fortun, gerente general y por tanto representante legal de la compañía GALPE S.A., solicita aclaración de la sentencia emitida por esta Sala Especializada de Casación el 19 de agosto de 2022, las 12h56. Mediante decreto de 29 de agosto de 2022, se corrió traslado por 48 horas a la parte demanda para que se pronuncie sobre tal pretensión. Dentro del término concedido, la procuradora fiscal de la autoridad tributaria demandada contestación al recurso horizontal de la parte actora señalando que *“ (1/4) la sentencia en mención se encuentra emitida conforme a derecho y que todos los puntos a tratarse han sido resueltos por el Tribunal.º*

Siendo este el estado de la causa, para resolver, se considera:

SEGUNDO: En el recurso horizontal de aclaración, presentado por la representante legal de la compañía actora, señala: *“ (1/4) en garantía de nuestros derechos de debido proceso y tutela efectiva, aclaren su secuencia de casación en el sentido de que nos informen si la administración tributaria, en función del objetivo concreto definido en su proceso determinativo, en este caso, glosar costos y gastos, no está obligada a considerar la información impositiva que se está determinando; o, si el contribuyente no puede pedir a la administración tributaria que se consideren en el proceso determinativo en ejecución, otros elementos que le son favorables en la conformación del tributo que se le exige.º*

TERCERO: RESOLUCIÓN.- El Código Orgánico General de Procesos, norma aplicable a este caso, en el artículo 253, establece que: *“ La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura. La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos, o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas.º* Bajo este precepto normativo, considerando que no se trata de un recurso que permita refutar, cuestionar o controvertir nuevamente los aspectos ya resueltos en la sentencia u otros ajenos a la Litis, los jueces que dictamos la sentencia, verifican que con el sustento del pedido de aclaración en cuanto al considerando 9.3.3 punto iv) pretende que se desarrolle un criterio de un argumento que sirvió para emitir la *ratio decidendi* de la causa, el cual es oportuno señalar, es redactado de manera clara y sencilla sin que se observe alguna deficiencia o error que deba ser subsanado, pues **su redacción no es ininteligible o existe vaguedad en su alcance que permita interpretaciones equivocadas de lo decidido. Con lo expuesto, al no existir** oscuridad alguna que aclarar, se rechaza el pedido efectuado por la compañía actora. Notifíquese y Devuélvase.-

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE
Firmado por
GUSTAVO
ADOLFO
DURANGO VELA
C=EC
L=QUITO
CI
1703594588

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE
Firmado por
JOSE DIONICIO
SUÍNG NAGUA
C=EC
L=QUITO
CI
1706860440

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE
Firmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDÓÑEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL



183553086-DFE

Juicio No. 09501-2020-00053

**JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (E)
(PONENTE)**

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 19 de agosto del 2022, las 13h00. **VISTOS:** La Econ. GABRIELA ORELLANA ROSERO en calidad de Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, SRI, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 24 de noviembre del 2020, las 11h15, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia de Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2020-00053, propuesto por la compañía MAPRECO CIA. LTDA, por la cual se declara con lugar la demanda y se deja sin efecto las resoluciones Nros. 109012019RREC554568 y 109012019RREC562386 de los reclamos administrativos en contra a las liquidaciones de pago por diferencias Nros. 09201906500754282 y 09201906500754284.

PRIMERO: COMPETENCIA.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y, 269 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.- En virtud del sorteo de la causa del 2 de febrero del 2022, a las 10h23, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado, Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2, de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la

Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- La Ab. Velyalline Romo Molestina, en calidad de procuradora de la Autoridad Tributaria, interpone recurso de casación (fs. 578 a 588) el cual es calificado de oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 10 de marzo del 2021, las 09h42 y remite el proceso a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

CUARTO: ERRORES ALEGADOS Y ADMITIDOS.- Mediante auto de 26 de mayo del 2021, las 08h21, dictado por el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, se admite a trámite el recurso de casación y su oportuna aclaración, por el **caso 5** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, por el vicio de **errónea interpretación** del Art. 273 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, **caso 2** del mismo artículo, por **falta de motivación** de la sentencia y falta de aplicación del Art. 89 del Código Orgánico General de Procesos.

QUINTO: VALIDEZ PROCESAL.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así también lo manifestaron los procuradores en la audiencia de casación, por lo que, se declara la plena validez del mismo.

Cabe recalcar que al presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales que denotan su validez: providencia de 28 de julio del 2022, las 14h02, dictada por el Juez Nacional Ponente en la que se convoca a las partes a audiencia de casación en vía telemática para el día jueves 18 de agosto de 2022, a las 11h00, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales; por la Administración Tributaria, ahora recurrente, la Abg. Velyalline Romo Molestina; y por la parte actora, compañía MAPRECO CIA. LTDA., el Abg. Francisco Rites Avilés, quienes intervinieron con sus alegatos, debidamente autorizados e hicieron uso de su derecho a la réplica y contrarréplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD, que contiene la grabación de la misma.

La Sala suspende la audiencia y entra a deliberar, se reanuda al cabo de quince minutos en el que el juez ponente da a conocer oralmente el veredicto al que en forma unánime ha llegado. Se cumple ahora con la obligación legal de notificar por escrito la sentencia emitida.

SEXTO: ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO. - El recurso de casación se fundamenta en los casos 5 y 2 del Art. 268 del COGEP que dispone:

“Art. 268.- Casos. “El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. (1/4) 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.”

El numeral segundo se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse, de tres formas: 1) por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; 2) por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles; y, 3) cuando la sentencia no cumpla el requisito constitucional y legal de la debida motivación.

El numeral cinco contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el error jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante revalorar las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

SEPTIMO: ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN RECURRENTE POR LOS VICIOS SEÑALADOS:

7.1. Respecto del **caso cinco**, el SRI manifiesta que existe una **equivocada interpretación** del Art. 273 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante RLRTI);

manifiesta que el Tribunal *A quo* yerra cuando considera que la autorización otorgada al contribuyente para presentar declaraciones sustitutivas, obliga a la Administración a considerarlas como válidas no obstante el haber un acto determinativo previo; pese a que la sentencia reconoce que existió dicho acto, por lo que, en función del contenido del Art. 273 del RLRTI, el contribuyente podía modificar únicamente los valores comunicados por el SRI; al registrar valores distintos a los requeridos, se confirman los presupuestos establecidos en dicha norma que fue interpretado erróneamente por el Tribunal de instancia basándose únicamente en que la Administración había autorizado la presentación de las declaraciones sustitutivas y que, por lo tanto, debían ser consideradas y validadas. Dice que el error judicial es evidente, por cuanto, de acuerdo con el Código Tributario, la facultad determinadora se ejerce respecto de la declaración del contribuyente y practicada por el sujeto activo, el pasivo no puede alterarla sino respecto de las diferencias notificadas. Señala que el Art. 273 del RLRTI establece límites para que el contribuyente pueda presentar una declaración sustitutiva pero, tal como la interpretó el Tribunal de instancia en la sentencia recurrida, se afectó su vigencia y eficacia toda vez que, no se permitió una armonía entre las distintas reglas prevista en ella, pues, una vez notificado el acto previo por parte de la Administración, el sujeto pasivo debía suplir casilleros o modificarlos, conforme a lo dispuesto por el SRI en su comunicación de diferencias y posteriormente liquidación de pago. Dice que las declaraciones sustitutivas no se ajustaban al presupuesto legal y que el Tribunal de instancia ha infringido la ley al considerarlas como válidas cuando éstas no fueron presentadas conforme a derecho al haberse modificado las diferencias que la Administración le había conminado a cambiar, pues la norma dispone que: *“La declaración sustitutiva modificará únicamente los valores comunicados por la Administración Tributaria.”*, es decir el sujeto pasivo estaba obligado a cambiar los rubros que fueron notificados; por tanto, la sentencia incurrió en una interpretación restrictiva del Art. 273 del RLRTI, método de interpretación prohibido en la 5ta. regla del Art. 18 del Código Civil, en consecuencia, los efectos de dicha declaración sustitutiva es su invalidez. Dice que el método a utilizarse para interpretar la norma tributaria está previsto en los Arts. 13 del Código Tributario y 18 del Código Civil, es decir, se debió atender a su tenor literal. Manifiesta que la Administración Tributaria está facultada para revisar los valores consignados en las declaraciones sustitutivas, pues, no por el simple hecho de presentarlas, significa que debe considerarlas y validarlas como erróneamente lo ha interpretado el Tribunal de instancia y que ha sido determinante en la sentencia.

7.2. Respecto del caso 2do. el SRI manifiesta que, todo acto o resolución de los poderes públicos deben encontrarse debidamente motivados y no se puede aseverar que una sentencia esté motiva cuando apenas se expresan los antecedentes de hecho, sin realizar un análisis a las normas en que se funda para sustentar la pertinencia de los hechos y el Derecho. El principio de la motivación, continúa,

se encuentra previsto en el Art. 89 del COGEP y se remite a una sentencia de la Corte Constitucional respecto a la motivación. Dice que no se encuentra en la sentencia recurrida el cumplimiento a lo dispuesto por la Corte Constitucional ya que no existe una pertinencia a los hechos con el derecho y tan sólo se hace referencia a ciertas disposiciones legales sin describirlas o desarrollarlas para, de esta manera, dejar sin efecto los actos administrativos. En su escrito de aclaración, manifiesta que el Tribunal de instancia estaba compelido a dirimir el segundo punto del objeto controvertido, esto es, ^a *Establecer si los actos impugnados carecen de motivación*° por tanto, debía verificar si las resoluciones impugnadas y sus antecedentes se encontraban o no motivados, sin embargo, sobre ello no existe pronunciamiento alguno ni argumento ni transcripción de norma que se invoque tendiente a justificar este punto de la controversia; que no es posible relacionar el sustento legal del fallo con el tema discutido, lo cual conlleva a que el fallo carezca de razonabilidad. Respecto del elemento lógico de la sentencia dice que del silogismo desarrollado por el Tribunal *A quo* es fácil observar que por un lado establece cual es la normativa en la que se basó el SRI, para posteriormente señalar el porqué de la negativa a los reclamos planteados; no obstante, en el numeral 7.3 de la sentencia se concluye que dichos actos administrativos no se encuentran motivados cuando, previamente, señaló la existencia de los artículos pertinentes al caso analizado; distorsionó la realidad jurídica de las cosas, contradiciéndose en su fallo. Respecto a la comprensibilidad de la sentencia, el SRI manifiesta que, las ideas establecidas en ella no son de fácil entendimiento y no es posible entender cuál fue el argumento que llevó al juzgador a concluir que las resoluciones administrativas y sus antecedentes, así como las liquidaciones de pago no se encuentran motivadas, en definitiva el fallo no cumple con los estándares de lógica, razonabilidad y comprensibilidad, lo cual conlleva a una falta de motivación de la sentencia de instancia.

OCTAVO: CONTESTACIÓN DEL RECURSO POR PARTE DE LA EMPRESA ACTORA.-

De los recaudos procesales no consta que la empresa actora haya contestado el recurso pese a estar legalmente notificada.

NOVENO: ANÁLISIS DE ESTA SALA PARA RESOLVER EL CASO.-

Pese a que la entidad casacionista, ha planteado su recurso en el orden que estimó conveniente: casos 5 y 2 del Art. 268 del COGEP, por los efectos de nulidad que por falta de motivación puede producir el fallo de casación, empezaremos en primer término por el 2 y de ser procedente, se continuará con el caso 5, orden lógico que, además, guarda la norma legal invocada.

9.1. CASO 2.- El recurso de casación presentado por el SRI, se fundamenta en la **falta de motivación** de la sentencia del Tribunal de instancia que ha sido recurrida, al respecto de lo cual esta Sala de

Casación considera:

9.1.1. Alcance doctrinario del error.- Para la autora Gladis E. de Midón, en su obra ^aLa Casación. Control del Juicio de Hecho^o (Rubinzal & Culzoni Editores. Buenos Aires, Argentina. 2001. Pág. 20) respecto a la **motivación** sostiene que:

^a Para alcanzar sus fines garantistas es inevitable que la motivación sea autosuficiente, en el sentido de abastecerse, expresando no sólo las conclusiones decisivas sino, fundamentalmente, las razones en que tales conclusiones se basan. No basta pues, como bien dice Carrió, que la sentencia tenga fundamentos, porque es preciso que éstos estén a su vez fundados. Sin esa básica motivación no es posible hablar en lenguaje constitucional de sentencia, pues huérfana de razonados fundamentos no hay nada, añadirá Morello, que en un acto de voluntad inepto de por sí para constituirse en fuente jurígena de derechos.^o

Por su parte, el Dr. Santiago Andrade Ubidia, en la obra ^aLa Casación Civil en el Ecuador^o (Andrade & Asociados Editorial). Quito. 2005. Pág. 138, sostiene que:

^a La motivación en la sentencia constituye un elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho que el juez apoya su decisión. Su exigencia es una garantía de justicia a la cual se le ha reconocido jerarquía constitucional, como derivación del principio de inviolabilidad de la defensa en juicio. Por la motivación, además se asegura la publicidad de la conducta de los jueces y el control popular sobre el desempeño de sus funciones, esencial en un régimen republicano. Por ella también podrán los interesados conocer las razones que justifican el fallo y decidir su aceptación o impugnación.^o

Para Alfredo Gozaiani, en su obra ^aEl Derecho Procesal Constitucional. El Debido Proceso^o. (Rubinzal ± Culzoni Editores. Buenos Aires, Argentina. 2004. Pág. 428), la motivación no es otra cosa que:

^a La progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido proceso.^o

9.1.2. Normas aplicables al caso. A fin de establecer si se configura o no el cargo alegado, esta Sala

Especializada de Casación, detalla la norma de derecho que el SRI estima infringida y que han sido admitida por el Conjuez:

Código Orgánico General de Procesos

“Art. 89.- Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.”

9.1.3. Motivación de la Decisión.- Visto el recurso planteado como la causal que alega y admite el Conjuez de la Sala, se debe analizar si la sentencia objetada está o no debidamente motivada; para cuyo efecto, esta Sala de Casación fundamentada en la disposición legal transcrita, considera que la motivación constituye un verdadero ejercicio de construcción de un silogismo lógico-jurídico formado por dos premisas conexas que necesaria y obligatoriamente nos deben llevar a una conclusión válida. Una de las premisas debe estar constituida por los antecedentes de hecho que son objeto de la controversia y que hayan superado la contradicción y réplica de la contraparte; y, la otra premisa, por las normas o principios que el juzgador considera son aplicables a la *litis*. Entre estas dos premisas debe haber un nexo, es decir, debe existir, entre los hechos y las normas escogidas por el juez, una adecuada pertinencia que permita, a su vez, arribar a la conclusión o decisión final.

9.1.4. El Tribunal Contencioso Tributario de instancia, en su sentencia empieza por asegurar su competencia, validez del proceso, enuncia los hechos y circunstancias de la demanda y la contestación a la misma, en especial, señala el objeto de la *Litis*, va analizando los hechos y circunstancias que son motivo de la controversia, y en el considerando SIETE bajo el título ^a Motivación^o refiere a derechos constitucionales y legales que amparan el derecho a la defensa, entre los que menciona justamente el Art. 89 del COGEP, analiza las pruebas presentadas y en el punto 7.2. resuelve el primer punto de la controversia así como la supuesta invalidez de la declaraciones sustitutivas presentadas por el contribuyente por IVA generado de enero a diciembre del 2013 y enero del 2014 (numeral 7.2.1.); también efectúa un análisis legal de las pruebas presentadas y del informe pericial, para en el numeral 7.3. fundamentar la resolución del segundo punto objeto de la controversia en las constancias procesales que señalan y se llega a una conclusión lógica, con lo cual decide aceptar la demanda, en los términos señalados al inicio de esta sentencia.

9.1.5. La sentencia recurrida, luego de analizar todos los antecedentes, llega a una conclusión lógica, coherente con las premisas de hecho y de derecho que aplica, utiliza un orden congruente y toma una decisión comprensible, por cuanto, el lenguaje utilizado y la forma de desarrollar la argumentación es lógico y suficiente. De lo expuesto, se concluye que la sentencia si se encuentra motivada, por tanto, no incurre en el vicio denunciado por falta de aplicación del 89 del Código Orgánico General de Procesos, alegado por el casacionista.

9.1.6. Sobre la motivación, la Corte Constitucional, a través de sus sentencias de carácter vinculante ha manifestado:

“Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el Derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados. Una decisión razonable es aquella fundada en los principios constitucionales. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre ésta y la decisión. Una decisión, por último, debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto.” (Caso No. 1212-11-EP)

Es de anotar que la Corte Constitucional, dejando a un lado el test de motivación referente al cumplimiento de los requisitos de comprensibilidad, lógica y razonabilidad, ha señalado que existe una argumentación jurídica suficiente, si la estructura mínimamente está integrada por: **(i)** Una fundamentación normativa suficiente; y, **(ii)** Una fundamentación fáctica suficiente (Sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre del 2021).

Como si no fuera suficiente, de forma más amplia y clara, la Corte ha resuelto:

“Como ha establecido la jurisprudencia de esta Corte, para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban ser explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien puede estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto.” (Sentencia No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numeral 20).

Y, más contundente ha sido la Corte Constitucional cuando incluso afirma:

“ 24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada.” (Sentencia 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021).

9.1.7. En definitiva, no porque el razonamiento jurídico del Tribunal de instancia no corresponda con el que pretende el casacionista, significa que exista falta de motivación, pues según lo ha señalado la Corte Constitucional, esta garantía constitucional no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino a la explicación razonable y lógica de la decisión adoptada que, es lo que encuentra esta Sala en la sentencia acusada de tal vicio, sin que ello signifique que esté o no de acuerdo con el razonamiento jurídico expuesto por los juzgadores de instancia. Por las razones señaladas, se rechaza el recurso planteado por el cargo establecido en el Art. 268.2 del Código Orgánico General de Procesos presentado por el SRI.

9.2. ANÁLISIS POR EL CASO 5TO. DEL ART. 268 DEL COGEP.- La Administración Tributaria casacionista alega que la sentencia recurrida ha cometido el yerro de **errónea interpretación** del Art. 273 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, RLRTI.

9.2.1. Alcance doctrinario del error.- Muchos autores y estudiosos del tema, se han pronunciado sobre los vicios señalados, por ejemplo, el jurista ecuatoriano Luis Cueva Carrión en su obra *“La casación en materia civil”* (Ediciones Cueva Carrión. 2011. Pág. 226), manifiesta que:

“ El error in iudicando tiene relación directa con el derecho sustantivo o de fondo; es el que se comete al violar las normas jurídicas de derecho sustantivo o material. Es el defecto en el juicio de derecho.”

La errónea interpretación *“ Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcance. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.”*

9.2.2. NORMA REGLAMENTARIA APLICABLE AL CASO.- La norma aplicable al presente caso, por errónea interpretación dice:

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

“Art. 273.- Diferencias de declaraciones.- El Servicio de Rentas Internas notificará a los sujetos pasivos las diferencias que haya detectado en sus declaraciones, tanto aquellas que impliquen valores a favor del fisco por concepto de impuestos, intereses y multas, como aquellas que disminuyan el crédito tributario o las pérdidas declaradas, y los conminará para que presenten las respectivas declaraciones sustitutivas y cancelen las diferencias o disminuyan las pérdidas o crédito tributario determinado, o en su caso, justifiquen las diferencias notificadas, en un plazo no mayor a veinte días contados desde el día siguiente de la notificación. La declaración sustitutiva modificará únicamente los valores comunicados por la Administración Tributaria. Además el sujeto pasivo deberá corregir todas las declaraciones de impuestos o de anexos de información que tengan relación con la declaración sustituida.”

9.2.3. Motivación de la decisión.- Para que prospere el vicio denunciado debe demostrarse que el juzgador de instancia le ha dado a esa norma un alcance mayor o distinto al determinado por el legislador, incurriendo en el vicio *in iudicando* que parte de los hechos probados en la sentencia sobre los cuales no cabe re valorarlas. Esta Sala de Casación, en varios de sus fallos, ha considerado que la fundamentación técnico-jurídica de esta causal debe orientarse a demostrar la existencia del error de interpretación por parte del juez de instancia, por tanto, el casacionista tendrá que explicar cuál es el sentido o alcance correcto de la norma y, concomitantemente demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión del juzgador. Para ello se considera:

i) El Tribunal de instancia ha determinado como objeto de la controversia: *“ 1) Establecer si el SRI procedió a negar legalmente las resoluciones de los reclamos administrativos y si se logran desvirtuar las diferencias determinadas; y, 2) Establecer si los actos impugnados carecen de motivación.”*

ii) En el numeral 6. del fallo se señalan los principales hechos probados, los cuales, de conformidad al caso alegado no pueden ser re valorados: 1) Que la contribuyente pidió autorización para realizar declaraciones sustitutivas de IVA de enero a diciembre de 2013 y enero 2014, misma que se dio con Oficio 109012019OGTS010116 de 16 de septiembre de 2019; y, 2) Que previamente a esta autorización se han iniciado procesos de control por el SRI a través de Comunicación de Diferencias.

9.2.4. De la lectura del escrito casacional se puede determinar que la Administración alega que se ha

interpretado erróneamente la norma del Art. 273 del RLRTI, en especial, el segundo inciso que dispone *“La declaración sustitutiva modificará únicamente los valores comunicados por la Administración Tributaria. (1/4)”* y sostiene que el correcto alcance que tiene esta disposición es que únicamente se consideran válidas aquellas declaraciones sustitutivas efectuadas por el contribuyente, en las que se registren los rubros o casilleros observados por el SRI mediante acto previo, esto es, comunicación de diferencias y/o liquidación de pagos, de lo contrario, si se alteran otras casillas, éstas declaraciones carecen de validez. Frente a este hecho, el Juzgador de instancia, en el numeral 7.2.1 de la sentencia recurrida, ha manifestado que *“(1/4) este Tribunal considera que las declaraciones sustitutivas son válidas y deben ser consideradas por la administración tributaria para efectos del cálculo de la base imponible del IVA por el hecho generador, que en ellas se desprende.”*

8.2.5. De los hechos probados, ante señalados se desprende que mediante Oficio No. 109012019OGTS010116 de 16 de septiembre del 2019, emitido por la Jefa Zonal 8 del Departamento de Gestión Tributaria, Karol Sempértegui Plaza (fs. 9-10), se autorizó al contribuyente a presentar las declaraciones sustitutivas el día 17 de septiembre de 2019, entre las 08h00 a 17h00; razón por la cual se llenaron los formularios 104 que contienen dichas declaraciones de los meses de enero a diciembre del 2013 (fs. 59-118) y del mes de enero del 2014 (fs. 119-123), con lo que, evidentemente, se probó el hecho de que la Administración Tributaria autorizó a la empresa actora MAPRECO CIA. LTDA., a presentar sustitutivas, pese a que expresamente reconoce que: *“Esta solicitud la hago porque estoy dentro de dos procesos de reclamo administrativo en el Servicio de Rentas Internas, presentados el 1 de julio de 2019 y signados con los trámites Nos. 1/4. Las correcciones que deseo hacer están motivadas en los trámites presentados en los reclamos en mención”* presentar las declaraciones sustitutivas dentro de los límites señalados en las normas legales. Este hecho resulta trascendente al analizar si existió o no una errónea interpretación del Art. 273 RLRTI, puesto que, de acuerdo con esta disposición el contribuyente estaba obligado a cumplir con lo que la Administración Tributaria comunicó.

9.2.6. A fin de determinar si efectivamente el contribuyente consignó, en las declaraciones sustitutivas, valores diferentes a los comunicados por la Administración Tributaria, ésta estaba en la obligación de motivar y justificar suficientemente que acredite esta situación, es decir, que el contribuyente no cumplió con el mandato referido: modificar únicamente los valores comunicados por el SRI; sin embargo, analizados los recaudos procesales, no consta que ello haya sido probado y el Juzgador *A quo*, en la sentencia lo manifiesta expresamente en el numeral 7.2.1.: *“No obstante, la administración aceptó la petición y autorizó al contribuyente para que realice las mencionadas declaraciones sustitutivas (fs. 9-10). Atento aquello, la administración ahora aduce que las declaraciones sustitutivas modifican rubros y casilleros distintos a los determinados por la*

administración, sin que en efecto haya anunciado ni practicado prueba tendiente a demostrar cuáles rubros y qué casilleros fueron los que difieren a la determinación, (1/4)° (subrayado fuera de texto) lo que significa que el Tribunal de instancia al decidir la causa, lo hace por falta de ^a prueba^o y no por la interpretación del Art. 273 del RLRTI; como si no fuera suficiente, esta Sala advierte que la sentencia recurrida sólo menciona el referido artículo en los antecedentes, pero no le sirvió para decidir el asunto controvertido o al menos no fue decisiva en su parte resolutive; por ello, esta Sala de Casación, no puede entrar a tratar y resolver las deficiencias procesales cometidas por el SRI dentro del proceso judicial, al menos no por este caso. Por las consideraciones expuestas se desecha este cargo establecido en el numeral 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos.

DÉCIMO: DECISIÓN.-

Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve **NO CASAR** la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia de Guayas el 24 de noviembre del 2020.

10.2. Sin costas.

10.3. Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

10.4. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH-2022-OQ de 28 de julio de 2022.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL



Abg. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

Quito:
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto
Atención ciudadana
Telf.: 3941-800
Exts.: 3133 - 3134

www.registroficial.gob.ec

IM/AM

El Pleno de la Corte Constitucional mediante Resolución Administrativa No. 010-AD-CC-2019, resolvió la gratuidad de la publicación virtual del Registro Oficial y sus productos, así como la eliminación de su publicación en sustrato papel, como un derecho de acceso gratuito de la información a la ciudadanía ecuatoriana.

"Al servicio del país desde el 1º de julio de 1895"

El Registro Oficial no se responsabiliza por los errores ortográficos, gramaticales, de fondo y/o de forma que contengan los documentos publicados, dichos documentos remitidos por las diferentes instituciones para su publicación, son transcritos fielmente a sus originales, los mismos que se encuentran archivados y son nuestro respaldo.