

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**

**J09501-2019-00163, J17751-2021-00007,
J13802-2018-00189, J09501-2018-00449,
J09501-2018-00213, J17502-2013-0005,
J17510-2019-00120, J09501-2019-00126**



169776853-DFE

Juicio No. 09501-2019-00163

**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 16 de febrero del
2022, las 11h01. **VISTOS.-**

A S U N T O

Resolver el recurso de casación interpuesto por la abogada María Paz Muñoz Torres, procuradora judicial del Director Nacional Jurídico Aduanero del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE); en contra de la sentencia de 31 de octubre del 2019, a las 11h45, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00163, propuesto por el señor Freddy Leopoldo Méndez García, gerente general de la compañía FERREMUNDO S.A., en contra de la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0062-RE de 28 de febrero del 2019, suscrita por el Director Nacional Jurídico Aduanero del SENAE mediante la cual se declara sin lugar al reclamo administrativo No. 176-2018 y ratifica la validez de la Determinación de Control Posterior No. JRP1-2018-0185-D001.

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 declarar con lugar la acción de impugnación deducida por el señor Freddy Leopoldo Méndez García, en su calidad de gerente general de la compañía FERREMUNDO S.A., en contra del Director Nacional Jurídico aduanero del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, como consecuencia de lo cual declaró la invalidez jurídica de la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0062-RE dictada el 28 de febrero del 2019 y de su antecedente, esto es de la Determinación de Control Posterior No. JRP1-2018-0185-D001, de 26 de septiembre de 2018 y por ende, quedaron sin efecto las liquidaciones aduaneras que se hubieren emitido como consecuencia de los antes referidos actos administrativos.

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 4 de marzo de 2020, a las 12h13, dictado por el doctor Paul Alejandro Rengel Maldonado, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto, por el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por el vicio de falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, refiriéndose de manera específica al art. 164 del COGEP.

1.2.2 La compañía FERREMUNDO S.A. en la contestación al recurso de casación interpuesto por el SENA, argumenta que lo considerado en el numeral "7.3°" de la sentencia de instancia se encuentra ejecutoriado, ya que no fue materia de impugnación del recurso. Adicionalmente, en virtud de que en dicho numeral, el Tribunal resolvió declarar nulo el acto impugnado en función de que tal acto no cumplió con la garantía de motivación que manda la norma, el mismo no puede ser cambiado ni alterado en su parte dispositiva, sin embargo, si la Administración Aduanera pretendía atacar lo resuelto por el Tribunal *A quo* en relación con lo decidido en el numeral "7.3°" del fallo debía alegar y fundamentar su recurso en el caso segundo o quinto del art. 268 del COGEP. Por lo expuesto, se solicita no casar la sentencia recurrida.

1.2.3 Sorteo de la causa número 09501-2017-00163, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de noviembre del 2020, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.4 Auto de 8 de febrero de 2021, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 15 de febrero de 2021, 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.- También, 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 4: Falta de aplicación del art. 164 del COGEP; que llevó a una falta de aplicación del art. 110 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI, al amparo del art. 268 *ibídem*.

2.4 Fundamentación del recurso.- El casacionista en la fundamentación del recurso señala: Que en el numeral SEXTO de la sentencia recurrida, la Sala establece la relación de los hechos probados relevantes para la resolución, dentro de cuyo acápite identifica cuales fueron los medios probatorios que consideró relevantes para resolver; Que en dicho acápite el Tribunal señala con claridad que los elementos probatorios que sirvieron para su resolución fueron los anunciados durante la audiencia preliminar y practicada en la audiencia de juicio, sin embargo, el Tribunal no se pronunció respecto a todos los medios probatorios aceptados; Que de la lectura del numeral SÉPTIMO, relativo a la motivación, específicamente en el numeral ^a 7.4º, el Tribunal no analiza el contenido de los informes periciales presentados por las partes, haciendo caso omiso a las pruebas presentadas por la Administración aduanera y que fueron practicadas en la audiencia de juicio (correo electrónico de fecha 15 de junio de 2018, informe técnico constante en el memorando No. SENAE-DNR-2019-0158-M y, el informe pericial realizado por la ingeniera María Teresa Franco Olivo), como si las mismas no hubiesen sido trascendentes para resolver; Que el Tribunal sin ninguna consideración a las disposiciones contenidas en el art. 164 del COGEP, se fundamenta en el numeral ^a 7.4º solamente en la nota explicativa de la partida 8465, así como la primera y sexta regla de las Reglas Generales de Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria (OMA), sin hacer siquiera un análisis de las pruebas presentadas por la administración, las cuales fueron debidamente admitidas en la audiencia preliminar, al tenor del art. 294 numeral 7 de la codificación *ibídem*; Que al tratarse de un tema eminentemente técnico, era necesario para dicha resolución el analizar los criterios técnicos emitidos en los informes,

así como en el informe pericial practicado como prueba por la Administración aduanera; Que a pesar de que en el numeral ^a 6.2° de la sentencia, en lo que respecta a los hechos probados relevantes para la resolución, se señalan como pruebas practicadas por el SENAE: *“ 1/4 6.2.2 A fojas 298 consta el correo electrónico de fecha 15 de junio del 2018, en el que se sugiere que las mercancías de acuerdo a sus características es apropiado considerarla en la partida 8467; 6.2.3.- A fojas 400 a 403 consta el Memorando No. SENAE-DNR-2019-0158-M del 07 de febrero del 2019; y, 6.2.4) A fojas 450 a 461 consta el Informe Pericial realizado por la Ing. María Teresa Franco Olivo, el mismo que ha sido sustentado en audiencia de juicio.”*, sin embargo, en la motivación no se aprecia un análisis respecto de estos documentos, así como tampoco del informe pericial elaborado por la ingeniera María Teresa Franco Olivo, que conforme se ha expresado, eran fundamentales puesto que constituían los pronunciamientos técnicos de los profesionales especializados en la materia que determinaban que la clasificación correcta de las mercancías importadas por la compañía FERREMUNDO S.A., era en la subpartida No. 8467.22.00.00; Que sobre la falta de aplicación en forma indirecta de la norma sustantiva, el art. 110 del Reglamento al Título de la Facilitación del Libro V del COPCI, la Sala al dejar de valorar los medios probatorios amparados por el art. 164 del COGEP, aplicó equivocadamente como fundamento para emitir el punto ^a 7.4° de la sentencia, las notas explicativas de las partidas 8467 y 8465 del Sistema Armonizado de la Organización Mundial de Aduanas; Que el argumento utilizado por la Sala, contraviene expresamente la normativa aplicable en materia de clasificación arancelaria, misma que prohíbe tales exigencias, puesto que de acuerdo al art. 110 del Reglamento citado, el SENAE tiene entre otras, competencias privativas en clasificación arancelaria; Que al no haberse aplicado una correcta valoración de la prueba presentada por la Administración, los jueces desconocieron la norma citada; Que en el numeral ^a 7.4° del fallo, el Tribunal desagrega el punto objeto de la controversia antes referido, indicando los motivos por los cuales considera que la clasificación arancelaria realizada por FERREMUNDO S.A. es la correcta; Que es imprescindible que el Tribunal al momento de resolver, realizara el análisis de la documentación presentada como prueba por parte del SENAE, mas no basar su resolución solamente de un superfluo análisis que no contemplaba la competencia privativa que tiene la Aduana de clasificación arancelaria, y tampoco que dejara a un lado la prueba presentada por el SENAE; Que los miembros del Tribunal se encontraban en la obligación de analizar los documentos que sirvieron como sustento al SENAE durante el proceso de control posterior, así como en el reclamo administrativo sobre la correcta clasificación arancelaria de las mercancías en litigio, ejercicio que no fue realizado por el Tribunal; Que como consecuencia trascendental del vicio en la decisión tomada, se procedió a declarar con lugar a la demanda presentada; Que el Tribunal al no analizar ni valorar en su totalidad la prueba del recurrente, legalmente admitida, dejó de aplicar el precepto jurídico contenido en el art. 164 del COGEP, por cuanto no consideró que las mismas reunían los requisitos de utilidad, pertinencia y conducencia a

efectos de comprobar las afirmaciones de la Administración y despejar las dudas originadas en razón de los puntos objeto de la controversia fijados en el presente juicio, por lo tanto, trasgredió lo expuesto en el artículo mencionado, por cuanto, al ser medios probatorios actuados y presentados a juicio, tenían la obligación de expresar en su resolución la valoración de todo su contenido, lo cual no ocurrió. Que por lo expuesto se solicita casar la sentencia recurrida.

2.5 Contestación del recurso de casación.- El señor José Miguel Ledesma Huerta, en representación de la compañía FERREMUNDO S.A., en la contestación al recurso de casación señala que lo resuelto por el Tribunal *A quo* sobre la nulidad declarada por la indebida motivación constante en el numeral "7.3°" del fallo en cuestión, que generó la invalidez jurídica de la Resolución impugnada, se encuentra ejecutoriado, ya que no fue materia de impugnación del recurso, pues en el numeral "7.3°" de la sentencia, el Tribunal resolvió declarar nulo el acto impugnado por expreso mandato del art. 76, numeral 7, literal 1) de la Constitución, en función de que tal acto no cumplió con la garantía de motivación que manda la norma, y por ende, al ser nulo por expreso mandato de la Carta Magna, lo declaró inválido jurídicamente conforme se desprende de lo expuesto en el numeral "7.3°" de la sentencia, por lo que, el mismo no puede ser cambiado ni alterado en su parte dispositiva, puesto que el recurrente no impugnó lo resuelto en el numeral "7.3°", sino únicamente lo expuesto en el numeral "7.4°" de la sentencia de instancia; Que si la Administración Aduanera pretendía atacar lo resuelto por el Tribunal *A quo* en relación con lo decidido en el numeral "7.3°" del fallo, es decir, la nulidad del acto impugnado por la indebida motivación, debía alegar y fundamentar su recurso en el caso segundo o quinto del art. 268 del COGEP, lo cual no ha sucedido, y por ende, conlleva a que lo resuelto por el Tribunal en el numeral "7.3°", se encuentra ejecutoriado; Que respecto a la alegada falta de aplicación del art. 164 del COGEP, es pertinente recordar lo que al respecto de dicha norma, (anterior Art. 119 del CPC) sostiene el Dr. Santiago Andrade Ubidia: *"La doctrina de la casación lógicamente determina que no puede servir de fundamento para el recurso de casación la antedicha disposición porque lejos de contener preceptos sobre la valoración de la prueba, faculta a los Tribunales para apreciarlas conforme a las reglas de la crítica racional"*; Que el art. 110 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI establece como una de las competencias de la Aduana, la clasificación arancelaria, hecho que no ha sido materia de discusión dentro del presente litigio, pues los puntos del debate que constan en la sentencia, eran *"establecer si fue procedente la determinación efectuada por la Administración Aduanera en función de la clasificación arancelaria de las mercancías importadas"*, es decir, nunca estuvo en discusión la competencia de la Aduana para clasificar mercancías, sino la correcta clasificación de las mismas, razón por la cual es improcedente que la Administración sostenga que el problema materia de lo resuelto sea la falta de aplicación por parte del Tribunal del art. 110 del Reglamento citado; Que la

propia Administración aduanera en su libelo casacional afirma que lo resuelto por el Tribunal en el numeral ^a 7.4° del fallo, tuvo relación con la correcta clasificación arancelaria de las mercancías en litigio, quedando demostrado una vez más, que nunca estuvo en discusión la competencia de la Administración para clasificar mercancías, sino la correcta clasificación de las mismas, que fue lo resuelto en dicho numeral; Que causa sorpresa que la Administración aduanera afirme que el Tribunal aplicó equivocadamente como fundamento para emitir el punto ^a 7.4° de la sentencia, las notas explicativas de las partidas 8467 y 8465 del Sistema Armonizado de la Organización Mundial de Aduanas, ya que el art. 79, literal b) del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI, manda que la clasificación arancelaria de las mercancías importadas se la efectúe con aplicación de las reglas generales interpretativas del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías, señalando de manera expresa a las notas explicativas del Sistema Armonizado de la OMA, razón por la cual, lo expuesto por la Aduana es errado; Que la afirmación del recurrente en relación con el hecho de que ciertas pruebas no fueron tomadas en cuenta por el Tribunal en el numeral ^a 7.4° de la sentencia de instancia, *“es falaz”*, ya que el correo electrónico del 15 de junio del 2018, fue materia de expreso pronunciamiento y apreciación por parte del Tribunal en función de lo resuelto en el numeral ^a 7.3°, ya que el Tribunal al declarar la nulidad de la Determinación de Control Posterior argumentó: *“1/4 que la Administración aduanera no explica ni elabora argumento alguno o expresa una determinada carga argumentativa que explique el cambio de criterio técnico expuesto por la propia Administración aduanera constante en el correo de 5 de junio del 2018 1/4 por medio del cual se estableció inicialmente que la mercancía importada por la parte actora de este proceso descrita como SIERRA INGLETEADORA en sus diversos modelos debía clasificarse en la subpartida arancelaria No. 8465.91.91.00 1/4°”*; Que respecto a la correcta o incorrecta clasificación de las mercancías importadas constante en el numeral ^a 7.4° del fallo recurrido, se realizó un análisis de este punto, partiendo de las afirmaciones de cada parte procesal e incluso se basó en las características de las mercancías importadas determinadas por la Aduana en el Acto administrativo de Determinación de Control Posterior y de las fichas técnicas e informes periciales; Que en el caso de la Aduana, se tuvo en cuenta el informe técnico constante del memorando No. SENAE-DNR-2019-0158-M del 7 de febrero del 2019, conforme se aprecia de la página 21 del informe pericial presentado por la administración aduanera constante a fojas 460 de autos, razón por la cual lo expresado por la Aduana es improcedente; Que según la Aduana, el Tribunal aplicó equivocadamente como fundamento para resolver el numeral ^a 7.4°, la primera y sexta regla del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías de la OMA, así como las notas explicativas de las partidas 8467 y 8465, es precisamente lo que prescribe el art. 79, literal b) del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI, para la correcta clasificación de mercancías y por ende, el Tribunal aplicó las normas pertinentes a la

controversia en función del objeto determinado en cada uno de los puntos en controversia; Que está prohibida la revisión de la prueba al tenor de lo prescrito en el cuarto inciso del art. 270 del COGEP. Por lo expuesto, se solicita no casar la sentencia recurrida.

2.6 Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 15 de febrero de 2022, a las 14h45,- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente la abogada Paula Andrea Ordóñez Espinoza en calidad de procuradora judicial del Director Nacional Jurídico Aduanero del SENA y, por la contraparte, el Ab. José Miguel Ledesma Huerta, en calidad de procurador judicial de la compañía Ferremundo S.A., 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 el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ^a Art. 268.- CASOS.- *El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto°.*

Sobre el caso 4, de violación de los preceptos jurídicos de valoración de la prueba la doctrina señala que: ^a *¼ recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro¼°* (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-2005, pág. 151).

3.2 La doctrina respecto a la falta de aplicación 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 "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 precepto¼°*, (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 en su recurso que se ha violentado la siguiente norma:

CÓDIGO OGRÁNICO GENERAL DE PROCESOS

***“Art. 164.- Valoración de la prueba.** Para que las pruebas sean apreciadas por la o el juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en este Código. La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. La o el juzgador tendrá obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión.”*

Reglamento Al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. COPCI.

***“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”.*

3.4 Para que proceda el caso 4 del art. 268 del COGEP, el error debe ser manifiesto, evidente y trascendente, porque ^a1/4 si bien es cierto que la Casación debe ceñirse al control del derecho, tal premisa no ha de extremarse ante un desafortunado juicio de hecho1/4 Hemos buscado un adecuado punto de equilibrio, un registro intermedio: en general un no a los hechos, pero ^a si° a su examen y consideración cuando el desvío de lo juzgado, por acaso, en el núcleo de la prueba, tiene gruesas fallas lógicas y la evaluación de los medios ha llevado a resultados insostenibles (absurdo y/o arbitrariedad), desvirtuándose el sentido de la misma, supuestos en que la revisión deviene insoslayable para que la solución jurídica sea correcta y, a cabo, también justa.° (Augusto Mario Morello; La Casación un modelo intermedio eficiente, Editorial Abeledo Perrot, 2da. Edición actualizada, Buenos Aires ± Argentina, 2000, páginas 35 y 36).

3.5 Para Jordi Nieva Ferrol, dentro de las varias formas en que se puede fundamentar o sustentar la

violación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba ^{a 1/4} sigue existiendo la posibilidad de que el tribunal de casación analice la valoración probatoria en tres supuestos muy concretos: 1. Cuando el juez haya pasado por alto la aplicación de una norma de prueba legal. En este caso. Una disposición claramente normativa obliga al juez a valorar la prueba en un determinado sentido, de manera que si el juez a quo prescinde de la misma y opta por la libre valoración, el tribunal deberá casar la sentencia, por vulneración del ordenamiento jurídico; 2. Si el juez sobrepasa los límites de lo razonable en la valoración probatoria, de manera que sus conclusiones no están sustentadas en ninguna lógica racional, el tribunal deberá casar también la sentencia, porque además de las vulneraciones normativas en que incurre en este caso, lo cierto es que no hay regla más esencial de cualquier ordenamiento jurídico que el seguimiento de la lógica y la coherencia; y, 3. Por último, es posible que el juez a quo haya acudido a la última ratio del ordenamiento probatorio, la carga de la prueba antes de tiempo. Es decir, que haya prescindido de valorar el material probatorio obrante en autos y haya presupuesto que la insuficiente; pues bien, en estos casos, en los que el juzgador, en realidad no ha valorado la prueba, la sentencia también debe ser casada, por aplicación indebida de las disposiciones legales sobre la carga de la prueba a un supuesto que no corresponde°. (Jorge Nieva Ferrol: *La valoración de la prueba*, Marcial Pons, Madrid ± España, 2010, pp. 355-356)

3.6 Para demostrar el vicio al amparo del caso 4 del artículo 268 COGEP, siguiendo la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, señala que la proposición jurídica de esta causal debe contener, como mínimo los siguientes puntos: **1.-** Identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; **2.-** La determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; **3.-** La demostración con lógica jurídica en qué forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, **4.-** La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria.

3.7 Así tenemos en la fundamentación del caso 4, el recurrente señala que los medios de prueba que no han sido valorados son: el correo electrónico de fecha 15 de junio de 2018; el informe técnico constante en el memorando No. SENAE-DNR-2019-0158-M; y, el informe pericial realizado por la ingeniera María Teresa Franco Olivo; que la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violentada es el art. 164 del COGEP; el cual señala la obligación del juzgador de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas que le sirvieron para justificar su resolución fundamentada; que el Tribunal de instancia al no valorar las pruebas del SENAE que eran fundamentales puesto que constituían los pronunciamientos técnicos de los profesionales especializados en la materia que determinaban que la clasificación correcta de las mercancías importas

por la compañía FERREMUNDO S.A., era en la subpartida No. 8467.22.00.00, violentó el art. 110 del Reglamento al COPCI.

3.8 De lo expuesto, se verifica que al construir la proposición jurídica, se ha cumplido con todos los elementos mínimos para la procedencia del caso 4. Ahora bien, corresponde que esta Sala verifique que en efecto, el tribunal de instancia no hubiere valorado las pruebas determinadas en el recurso de casación, siempre que se evidencie que existió un error de derecho, en este caso la falta de aplicación del art. 164 del COGEP en los términos afirmados por el casacionista.

Revisado el fallo, se advierte en primer lugar, que el Tribunal *A quo*, realizó la valoración de todas las pruebas que le sirvieron para justificar su decisión, tal y como lo dispone el art. 164 del COGEP; por lo tanto, no cabe afirmar que el artículo señalado dispone que el Tribunal juzgador debe pronunciarse en su resolución sobre todas y cada una de las pruebas practicadas en el proceso, sino que es clara la obligación de pronunciarse sobre todas las pruebas que *“le hayan servido para justificar su decisión”*; y eso justamente es lo que ocurrió en la especie. Por este motivo, no prospera el caso 4, pues al no evidenciarse falta de aplicación del art. 164 del COGEP, no se ha configurado el error de derecho que posibilita el análisis de este yerro, pues los jueces de instancia se han pronunciado sobre todas las pruebas que les permitieron llegar a su decisión, existiendo la valoración regulada en dicha norma.

Por otro lado, y sin perjuicio de lo señalado, se observa del fallo cuestionado, que el Tribunal *A quo* al resolver la controversia, sí tomo en consideración las pruebas correspondientes al *correo electrónico de fecha 15 de junio de 2018* (considerando 7.3), al señalar que el SENAE no explica ni elabora argumento alguno o expresa una determinada carga argumentativa que explique el cambio de criterio técnico expuesto por la propia administración aduanera constante en el correo del 5 de junio de 2018, en el cual se estableció inicialmente que la mercancía importada por la parte actora de este proceso descrita como SIERRA INGLETADORA en sus diversos modelos debían clasificarse en la subpartida arancelaria No. 8465.91.91.00, en relación con el criterio técnico expuesto en el correo del 15 de junio de 2018 (foja 298 y 298 vuelta), que determinó en su nueva sugerencia que las mercancías materia del caso que nos ocupa debían clasificarse en la subpartida arancelaria No. 8467.22.00; así también, el *informe pericial realizado por la ingeniera María Teresa Franco Olivo* (considerando 7.4), pues se señala que en los informes periciales presentados en el proceso se reconoce y acepta que las mercancías en análisis SIERRA INGLETADORA están diseñadas con una base para montaje sobre banco, lo cual implica que son mercancías diseñadas habitualmente para ser apoyadas en un basamento o fijadas en un banco de forma tal, que no pueden ser consideradas de uso manual porque las antes referidas mercancías requieren para su utilización estar habitualmente apoyadas o fijadas en un basamento sea banco, mesa u otro apoyo; y respecto al *informe técnico*, si bien no lo particulariza,

se observa que el mismo forma parte de la Resolución impugnada, por lo que sí fue objeto de análisis.

3.9 Del análisis que antecede se determina que el Tribunal de instancia si se pronunció respecto a las pruebas señaladas como no consideradas, por lo que el casacionista no debió argumentar aquello en su recurso de casación, pues constituye una falacia, que activo el aparataje judicial sin razón alguna.

No habiéndose verificado la falta de aplicación del art. 164 del COGEP, tampoco se configura la falta de aplicación del art. 110 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones COPCI, pues ésta va atada a que se compruebe el error de derecho, y al no haber prosperado aquel, tampoco cabe análisis sobre la violación indirecta de las normas sustantivas, pues no existe el sustento para hacerlo. Más allá de esto, se verifica del fallo recurrido, que no estuvo en discusión la competencia del SENAE para realizar la determinación tributaria, clasificación arancelaria, y valoración aduanera; consecuentemente la afirmación de la vulneración indirecta de esta norma tampoco tiene sustento.

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 31 de octubre del 2019, a las 11h45, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00163.

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. No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre del 2021.

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



170024224-DFE

Juicio No. 17751-2021-00007

**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, viernes 18 de febrero del
2022, las 12h55. **VISTOS:** (17751-2021-00007)

ASUNTO

Resolución de la demanda de impugnación de acto normativo con efectos generales en contra de la ^aOrdenanza para el cobro de tasa por uso de la vía pública urbana para la transportación de bienes y recursos naturales no renovables, maquinaria pesada, combustibles y otros en la jurisdicción urbana del cantón Catamayo° sancionada el 15 de enero de 2021, y publicada en el Registro Oficial Edición Especial No. 1512 de martes 9 de febrero de 2021, deducida por la Compañía de Transporte de Carga ORO FRONTERIZO ORFRONT S.A.

I. ANTECEDENTES:

1.1. La doctora Lorena Ruiz Gavilánez como Procuradora Judicial de la Magíster María Gabriela Duclós Bravo, Gerente General y como tal, representante legal de la Compañía de Transporte de Carga ORO FRONTERIZO ORFRONT S.A., así también en calidad de Gerente General y representante legal de la Compañía de Economía Mixta LOJAGAS, presenta ante esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, demanda de impugnación contencioso tributaria en contra de la ^aOrdenanza para el cobro de tasa por uso de la vía pública urbana para la transportación de bienes y recursos naturales no renovables, maquinaria pesada, combustibles y otros en la jurisdicción urbana del cantón Catamayo° sancionada el 15 de enero de 2021 y publicada en el Registro Oficial Edición Especial No. 1512 de martes 9 de febrero de 2021.

1.2. En auto de mayoría de 13 de octubre del 2021, las 14h25, la Sala, en auto de mayoría, calificó a la demanda de clara y completa, aceptándola a trámite y disponiendo que se la sustancie en procedimiento ordinario, en tal virtud se dispuso citar al Concejo Municipal del cantón Catamayo representado por el abogado Gilbert Armando Figueroa Agurto en su calidad de Alcalde del Gobierno

Descentralizado Municipal del cantón Catamayo, al presidir el Concejo y ser el representante legal, al Procurador Síndico del Gobierno Descentralizado Municipal del cantón Catamayo, abogado Víctor Manuel Guzmán Sarango; 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 28 de octubre de 2021, 14h24, el doctor Marco Proaño Duran, 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 15 de diciembre del 2021, las 9h21, el Ab. Gilbert Armando Figueroa Agurto en su calidad de Alcalde del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Catamayo, y el abogado Víctor Manuel Guzmán Sarango en su calidad de Procurador Síndico del GAD municipal del cantón Catamayo, dan contestación a la demanda propuesta.

1.5. En providencia de fecha 21 de diciembre de 2021, 17h16, se calificó de clara y completa la contestación a la demanda, y se señaló para el día martes 18 de enero de 2022, 11h00, 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 3 de septiembre de 2021, las 17h15, por la doctora Lorena Ruiz Gavilánez como Procuradora Judicial de la Magíster María Gabriela Duclós Bravo, Gerente General y como tal, representante legal de la Compañía de Transporte de Carga ORO FRONTERIZO ORFRONT S.A., así también en calidad de Gerente General y representante legal de la Compañía de Economía Mixta LOJAGAS, en la cual señala como sus principales argumentos los siguientes:

1. La incompetencia del GAD municipal de Catamayo para emitir la Ordenanza impugnada, porque considera que dicha Ordenanza fue conocida, discutida y aprobada por los señores concejales del GAD de Catamayo en primer debate en sesión extraordinaria del Concejo Cantonal, con fecha 23 de noviembre del año 2020; y, en segundo debate en sesión ordinaria el día 14 de enero de 2021. Para referirse a la ausencia de competencia cita los artículos 8, 14, 15, 17 y 29 de la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Infraestructura Vial del Transporte Terrestre, publicada en el Registro Oficial

Suplemento 998 de 5 de mayo de 2017, y concluye señalando que el GAD de Catamayo no regenta la competencia atribuida al gobierno central, regional o provincial respecto de la red vial nacional. Argumenta que la Ordenanza impugnada regula el uso de la vialidad urbana perteneciente al GAD de Catamayo; sin embargo de que los tracto-camiones de propiedad de ORFRONT S.A. no circulan en las vías urbanas delimitadas a través de la ^aOrdenanza Sustitutiva que amplía los límites de la zona urbana de la ciudad de Catamayo^o, ya que tienen prohibición de ingresar a dicha zona conforme lo regulado en la ^aOrdenanza que crea, regula y controla el funcionamiento del Sistema de Estacionamiento Rotativo -SEROTAC- y la ocupación de las vías públicas por los vehículos motorizados dentro de la zona tarifada de la ciudad^o, y que únicamente circulan a través de la Red Vial Estatal de Ecuador denominada La Troncal de la Sierra (E35), y señala que la generalidad de automotores que transitan esta vía lo hacen como una vía de paso, hecho que no es susceptible del cobro de tasa alguna. Señala que el tramo que atraviesa la ciudad de Catamayo se denomina E35/E50, tramo vial sobre el cual tiene competencia el Gobierno Central, no el GAD de Catamayo; por tanto, imponer una Tasa respecto de una competencia que no le es atribuida al GAD municipal vulnera el principio de lealtad institucional previsto en el artículo 25 del Código Orgánico Administrativo. Se refiere también a una certificación dada por el Ministerio de Transporte y Obras Públicas MTOP a través del Memorando No. MTOP-CONS-LOJ-2021-1389-ME de fecha 26 de julio de 2021, en la cual con claridad se indica que esta entidad estatal es la competente y por ende quien dota de mantenimiento a esa vía; con lo que fácilmente se colige que el GAD de Catamayo no tiene competencia en dicha red vial nacional. Refiere que con la certificación expuesta y la aplicación normativa del caso, se puede establecer que la emisión de la Ordenanza impugnada se la efectuó con ausencia de la competencia debida para la promulgación de la Ordenanza. Concluye señalando que el GAD de Catamayo irrespeta el ejercicio legítimo de las competencias al emitir la Ordenanza impugnada, contrario al principio de lealtad institucional previsto en el artículo 25 del COA; incluso teniendo presente que existe prohibición expresa en el artículo 131.6 del COA, en el cual se limita a las Administraciones Públicas. Solicita que declaren a la Ordenanza impugnada sin fundamento legal alguno, por haber sido aprobada, sancionada y promulgada por el GAD de Catamayo, órgano manifiestamente incompetente, con la subsecuente anulación total.

2. Refiere también a la desnaturalización jurídica de la Tasa prevista en la Ordenanza que se impugna, y argumenta que se ha producido una vulneración de los principios de legalidad y reserva de ley en la expedición de la misma, al considerar a las vías como servicio y no como su previsión legal en calidad de bien. Señala que la naturaleza jurídica de la tasa, como tributo, tiene su concepción dada en la normativa prevista en el artículo 1 del Código Tributario, por lo que hay que considerar el

aforismo jurídico que establece la imposibilidad de la existencia de un tributo sin una ley que lo sancione: *Nullum tributum sine lege*. Por su parte, también se debe observar el principio de reserva de Ley previsto en el artículo 4 del Código Tributario. Continúa señalando que la Tasa, conforme lo ordenado en el artículo 566 del COOTAD, tiene como objeto su aplicación retributiva por un servicio público establecido en ese cuerpo legal. Refiere también doctrina y señala que la tasa ha sido entendida como una prestación con la que se financian servicios públicos, lo que implica que a partir de la presentación de un servicio público, el obligado debe contribuir y no lo contrario. Refiere el artículo 568 del COOTAD y señala qué servicios están sujetos a tasas. Continúa argumentando que la tasa es un tributo que a diferencia de los impuestos, requiere la prestación de un servicio por parte del Estado (GAD de Catamayo), para con ello exigir una contraprestación compensatoria por el uso de dichos servicios (generalmente dicha compensación es económica). Más, si nos enfocamos a la finalidad de la Ordenanza en su artículo 1, ésta regula el uso de vía (...) en la jurisdicción urbana del cantón Catamayo, razón ésta que involucra la necesidad de considerar si el objeto de la regulación constituye una prestación de un servicio público, susceptible de una contraprestación económica, o no. Refiere también el artículo 7 de la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial y señala que no hay definición más clara respecto a la categorización de bienes cuando del concepto de vías se refiere y es clarísimo, pues se conceptualiza a las vías de circulación como bienes nacionales de uso público, abiertos al tránsito nacional e internacional; además de que es el Estado el encargado de garantizar la libre movilidad de todos los actores del sistema vial. Sobre esto hay que diferenciar que para la disposición y por ende gravar de tributo a este bien, es necesario contar con la competencia legal prevista para el mismo. Ahora bien, si la Tasa como tributo establece la prestación de un servicio, que en relación con lo establecido en la LOTTTSV, la vías constituyen un bien, no un servicio; razón por la cual es inaudito que se pretenda el cobro de una tasa a través de la Ordenanza, cuando el sentido mismo de ésta carece de un hecho generador basado en la estricta naturaleza de la Tasa, que para el caso concreto, es el uso de la vía y no la prestación como servicio de la vía, característica distinta. Argumenta que la Ordenanza impugnada vulnera el principio de reserva de ley en materia tributaria al crear un impuesto bajo la denominación de Tasa por movilización automotores a través de la vialidad urbana del cantón Catamayo, por lo que esta desnaturalización de la tasa conlleva a la anulación total de la Ordenanza.

3. Señala un error en la concepción del hecho generador de la Tasa, al no haber singularizado el presupuesto fáctico para el nacimiento de la obligación tributaria, respecto de lo cual cita el artículo 16 del Código Tributario que dispone: *“Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”*. Señala que el hecho generador previsto en el artículo 3 de la

Ordenanza incluso no denota claridad, lo que lo convierte en confuso, ya que dispone que: *“Se entiende por hecho generador de la aplicación de la tasa retributiva por el uso de la vía pública para los automotores conforme lo señala en el Art. 1 y 2 de esta ordenanza.”*. Argumenta que no precisa la Ordenanza una acción única dada como hecho generador, por el contrario, es inconclusa, se limita a la referencia de los artículos 1 y 2 de la Ordenanza que son referidos como hechos generadores, en los cuales se dispone la finalidad y el ámbito de aplicación de la Ordenanza, no el hecho generador, razón por la cual, no guarda relación alguna con la naturaleza de un tributo, ya que al no precisar el presupuesto fáctico que permite el nacimiento de la obligación tributaria, se torna en un imposible jurídico el nacimiento de la Tasa. Agrega que la obligación tributaria responde al hecho generador y su inequívoca verificación, esta Ordenanza no permite con claridad meridiana constatar cuál sería el alcance tributario consignado a la razón jurídica del hecho generador como elemento configurativo de la obligación tributaria. Por tanto, la Ordenanza, al no tener previsto un hecho generador para la tasa, desnaturaliza el sentido de ese tributo y aquello provoca anulación total de la Ordenanza.

4. Señala la desnaturalización del objeto de la tasa prevista en la Ordenanza impugnada al considerarla para otros fines distintos al de su creación, y se refiere al artículo 566 del COOTAD señalando que el objeto y determinación de las tasas se aplican por parte de las municipalidades *“siempre que su monto guarde relación con el costo de producción de dichos servicios”*. La tasa tiene como finalidad esencial el financiamiento de servicios públicos, entendiéndose como tal, al servicio que para el efecto se va a someter a gravamen. Sin embargo, se desnaturaliza el sentido de la Tasa ya que como elemental argumento el cobro de éste tributo permite mantener o financiar el servicio previsto para el origen de esta Tasa; más en el artículo 12 de la Ordenanza reprochada se prevé que *“Los ingresos que produzca el cobro de la tasa serán utilizados única y exclusivamente en señalética, mantenimiento de asfaltado, reasfaltado y adoquinado de las calles urbanas del cantón Catamayo”*, y concluye señalando que resulta inaceptable que con los recursos económicos que pretende obtener el GAD de Catamayo con el cobro de ésta Tasa se pretenda asfaltar, reasfaltar y adoquinar la vialidad urbana del centro de la ciudad de Catamayo, que no es utilizada por los automotores que son, supuestamente, objeto del gravamen de la Ordenanza, ya que tienen plena prohibición de ingresar a la zona urbana del cantón Catamayo conforme lo regulado en la *“Ordenanza que crea, regula y controla el funcionamiento del Sistema de Estacionamiento Rotativo -SEROTAC- y la ocupación de las vías públicas por los vehículos motorizados dentro de la zona tarifada de la ciudad”*.

5. Argumenta la inexistencia de estudios de factibilidad que permitan viabilizar la imposición de la

tasa referida en la Ordenanza impugnada y señala que la finalidad de un tributo se evidencia en las razones fiscales o extra-fiscales que dan razón de la creación de la misma. Lo cierto es que no existe un estudio pormenorizado de la necesidad de instaurar una tasa para regular el uso de la vía pública urbana, incluso ni siquiera se tuvo claridad de la necesidad de contar con valores relativos a sustentar la necesidad de esta creación tributaria. Es decir, ni siquiera existieron controversias al momento de debatir y por ende aprobar la Ordenanza, precisamente, por la inexistencia de los estudios que puedan sustentar la necesidad de contar con ese tributo.

6. Con relación a la vulneración del principio de igualdad y generalidad previstos en el Código Tributario, señala que las compañías actoras exponen en su demanda que el principio tributario de la igualdad garantiza a los contribuyentes que éstos sean tratados de manera justa y que sus tributos estén de acorde a la capacidad económica que ellos mantienen. Para ello, el principio de igualdad en la esfera tributaria implica que la imposición tributaria sea generalizada en virtud de que todas las personas que tengan capacidad de pago, es decir, realicen una actividad generadora de ingresos, en la cual se pueda diferenciar el hecho generador y sin que influyan condiciones de nacionalidad, religión y clases social, que el gravamen fiscal se aplique a todas las personas con similar actividad en observancia de su capacidad económica; con proporcionalidad a las cantidades contributivas individuales, de manera que *“el quebranto individual sea similarmente gravoso para cada persona.”*. Afirma que si el objeto de la Ordenanza se basa en regular el uso de la vía pública, todos quienes utilizan dicha vía pública deben contribuir al mantenimiento de dicha vialidad, y esto en función a lo razonable de su utilización, es decir, si éstas vías son utilizadas por vehículos de 2 ejes rígidos en adelante, todos debemos contribuir con esta tasa para su mantenimiento como objetivo último de esta Tasa. En la Ordenanza, en el Art. 8 se aclara *“Que volquetes que transporten materiales áridos y pétreos, fuera de la jurisdicción del cantón Catamayo, pagarán la tasa establecida en esta Ordenanza”*, y con ello se evidencia que únicamente se considera para el pago de esta Tasa quienes utilizan las vías urbanas del cantón Catamayo (con sus restricciones de acceso), dejando de lado a personas que poseen volquetes (que son evidentemente vehículos superiores a los 2 ejes rígidos) que transportan materiales áridos y pétreos dentro de la jurisdicción del cantón, y pregunta ¿acaso éstos vehículos no provocarían similar desgaste de las vías que son objeto de regulación de la tasa?, evidentemente la Ordenanza es un atentado verdadero al principio de igualdad previsto en el artículo 5 del Código Tributario. Se refiere a las personas que transitan con un vehículo que no tenga la calidad o actividad de transportación de bienes y recursos naturales no renovables (vehículos de uso familiar), y señala que también utilizan y provocan un desgaste de dichas vías, en menor alcance, pero desgaste al fin, pero ellos no tendrían que cancelar dichos valores, sin embargo, igual se sirven de dicha vialidad y por ende del mantenimiento que se financiaría de dicha Tasa; lo que concurre en un

evidente hecho de inobservancia del principio de equidad en la consecución de dicha Tasa. Respecto de la generalidad como principio del Derecho general, señala que implica una referencia de todos en determinación singular a persona o cosa en particular, en el ámbito fiscal, las leyes tributarias se enmarcan desde la perspectiva abstracta sin la referencia a grupo o persona en concreto, conforme así lo dispone el artículo 11.2 de la Constitución de la República. El sostenimiento de los gastos públicos, así como la contribución a las cargas públicas, deben tener presente criterios de generalidad, sin que aquello involucre vestigio de singularidad no justificada, ya que se toma indispensable que conforme los principios aplicables al régimen tributario previsto en el Art. 300 de la Constitución de la República y los previstos en el artículo 5 del Código Tributario, y la creación normativa municipal no es la excepción al momento de debatir respecto de una Ordenanza que regula una Tasa. Advierte que para que el objeto de este tributo tenga sindéresis jurídica, ésta debe guardar coherencia entre la finalidad de su imposición frente a los sujetos pasivos de la misma, puesto que conforme el artículo 6 de la Ordenanza, los objetivos de la misma son: *a) Objetivo General. Regular el uso de la vía urbana en la jurisdicción cantonal b) Objetivos Específicos. Avanzar en la generación de ingresos propios para el GAD Municipal de Catamayo y, asumir el control permanente del uso de la vialidad urbana.*^o. Concluye señalando que para el sostenimiento de las cargas públicas no se debe someter únicamente a determinadas personas que utilizan esta vialidad urbana, en lo absoluto todas las personas, por generalidad, están en la obligación de sostener el mantenimiento de las vías, no solo del cantón Catamayo, sino de todo el Ecuador, y afirma que sin embargo no todas las personas que utilizan las vías urbanas del cantón Catamayo son sujetos de esta Tasa, es más no se las considera para el mantenimiento, y en observancia del principio de generalidad, deberían por justicia tributaria, contribuir al sostenimiento de las cargas, midiendo su contribución proporcionalmente.

2.2. La pretensión de la compañía demandante consiste en: *a la anulación total de la Ordenanza para el cobro de tasa por uso de la vía pública urbana para la transportación de bienes y recursos naturales no renovables, maquinaria pesada, combustibles y otros en la jurisdicción urbana del cantón Catamayo sancionada el 15 de enero de 2021, y publicada en el Registro Oficial Edición Especial No. 1512 de martes 9 de febrero de 2021, por haberse emitido, aprobado y sancionado por autoridad manifiestamente incompetente. Asimismo, que los señores jueces dispongan al GAD de Catamayo la devolución de todos los valores que se originen del pago de esta Tasa, esto es, lo debida e indebidamente pagado en razón de la vigencia de esta Ordenanza*^{1/4}.

III. DE LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

3.1. En escrito de 15 de diciembre de 2021, las 9h21, el Alcalde y el Procurador Síndico del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Catamayo contestan la demanda pronunciándose respecto de las pretensiones del actor y señalando que el GAD municipal de Catamayo en uso de sus atribuciones y facultades contenidas en los artículos 238, 240, 264, 270 de la Constitución de la República, en concordancia con los artículos 5, 6, 7, 53, 54, 55, 57, 60, 567, 568 del Código Orgánico [de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización] expidió la Ordenanza impugnada. Argumenta que la finalidad de la Ordenanza es la de regular el uso de vía para los automotores que transportan bienes y recursos naturales no renovables, maquinaria pesada, combustibles y otros en la jurisdicción urbana del cantón Catamayo (Art. 1), y que su ámbito de aplicación corresponde al sujeto pasivo que son las personas naturales y/o jurídicas que requieran ocupar la vía para transportar bienes y recursos naturales no renovables, maquinaria pesada, combustibles y otros en la jurisdicción urbana del cantón Catamayo (Art.2); y, que el hecho generador está descrito en los artículos 1 y 2 de la Ordenanza.

Argumenta que el GAD de Catamayo en ningún momento ha buscado como finalidad la de discriminar, afectar el derecho de propiedad, equidad de personas naturales o jurídicas, ni tampoco lesionar principios tributarios como lo pretende hacer creer la parte accionante, más bien dicha Ordenanza va orientada a buscar el financiamiento para el mantenimiento integral de la infraestructura vial de la jurisdicción de Catamayo, por tratarse de una competencia y atribución del Gobierno Municipal de Catamayo, conforme lo establece el artículo 16 de la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Infraestructura Vial de Transporte. Señalan que lo que se pretende por medio de esta acción, evidentemente es evadir la responsabilidad de contribuir con un pequeño valor que servirá para continuar dando mantenimiento a la vialidad urbana para que pueda seguir siendo usada por personas naturales y jurídicas que se sirven de ella; como lo es colocación de señalética horizontal y vertical, limpieza y remediar los daños que por la transportación se causa en las vías públicas urbanas, actividades que se corroboran con los informes emitidos por el Director Financiero.

Argumenta que no se puede hablar de discriminación por cuanto con la aplicación de referida Ordenanza no se está privando a las compañías actoras de ninguna clase de derecho, no se impide la libre circulación, más bien se garantiza que tanto ellos, así como otros sujetos pasivos o usuarios,

utilicen vías urbanas del cantón Catamayo, debidamente señalizadas, asfaltadas, limpias y seguras. Además no existe antecedente previo que justifique que el Gobierno Municipal de Catamayo por medio de sus representantes legales hayan incurrido en actos incitando a realizar distinción, restricción o exclusión alguna en contra de las compañías actores, por lo que se está desconceptualizando el concepto mismo de discriminación, que incluso constituye un delito tipificado y sancionado en el Art. 176 del Código Orgánico integral Penal. Señala que lo mismo ocurre al argumentar que con el cobro de un tasa por ocupación de la vía urbana se afecta el derecho a la propiedad, pues tampoco se justifica que ésta interfiera o prohíba acceder a bienes o servicios, o limite el derecho de asociación para y así adquirir bienes. Con la referida Ordenanza lo que se pretende es cobrar una tasa, más no impuestos como a los que hace referencia la parte accionante.

Respecto de la afirmación de incompetencia del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Catamayo para el cobro de la Tasa señala que es un argumento del todo ligero y antojadizo pues la misma Ordenanza en su artículo dos establece su ámbito de aplicación, mencionando en la parte final que su aplicación será *“en la jurisdicción urbana del cantón Catamayo”*, más no en la red vial nacional; pues tampoco ha justificado que la Ordenanza esté orientada a cobrar una Tasa por la ocupación de la redes viales estatales o que sea direccionada a sus compañías y empresas.

Respecto del argumento de desnaturalización jurídica de la tasa prevista en la Ordenanza impugnada y la supuesta ilegalidad presentada por los accionantes, señala que la legalidad nace de las mismas atribuciones otorgadas en las diferentes normas que se aplican para la creación de un tributo o tasa, normas legales que incluso son citadas por los accionantes, como por ejemplo el artículo 1 y 5 del Código Tributario, legalidad que además nace de la autonomía administrativa, política y principalmente financiera para este caso, de los que gozan los Gobiernos Autónomos Descentralizados, estipulado en el art. 5 del COOTAD. Afirma que el hecho generador de la Ordenanza materia de esta acción se encuentra plenamente identificado en sus artículos 1 y 2, y se verifica en la utilización de las vías urbanas por determinados vehículos dentro de la jurisdicción urbana del cantón Catamayo, cumpliendo de esta manera lo que establecen los artículos 15 y 16 del Código Tributario.

Continúa señalando que los accionantes al referir en sus argumentos que la Ordenanza carece de legalidad, carece de hecho generador, desnaturalización de la tasa prevista en la ordenanza,

inexistencia de estudios de factibilidad, vulneración del principio de igualdad y generalidad, altera y desnaturaliza el espíritu mismo de la acción de impugnación contenciosa tributaria de carácter objetivo o de anulación por exceso de poder que es tutela del cumplimiento de la norma jurídica objetiva de carácter administrativo, cayendo más bien en la esfera de las acciones contencioso tributarias de impugnación o directas, establecida en el artículo 306 numeral 5 del COOTAD, contando un término para demandar mismo que será de sesenta días a partir del día siguiente al que se notificó con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción, por lo tanto al haberse publicado la Ordenanza impugnada en el Registro Oficial del día 9 de febrero de 2021, la parte accionante tenía hasta el 7 de mayo de 2021, inclusive, para presentar su acción de impugnación, por lo que habiéndola presentado el 31 de agosto de 2021 es extemporánea, de conformidad con lo que preceptúa el art. 307 del COGEP.

Continúa señalando que se deberá tener en cuenta que la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial, ampara y garantiza a los Gobiernos Autónomos Descentralizados Regionales, Metropolitanos y Municipales en el ámbito de sus competencias en materia de transporte terrestre, tránsito y seguridad vial, en sus respectivas circunscripciones territoriales, establece que se tendrán las atribuciones de conformidad a la Ley y a las ordenanzas que expidan para planificar, regular y controlar el tránsito y el transporte, dentro de su jurisdicción, observando las disposiciones de carácter nacional emanadas desde la Agencia Nacional de Regulación y Control del Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial; y, deberán informar sobre las regulaciones locales que en materia de control del tránsito y la seguridad vial se vayan a aplicar, otorgando inclusive la responsabilidad de planificar, regular y controlar las redes urbanas y rurales de tránsito y transporte dentro de su jurisdicción.

Señala que previamente a ser aprobada la Ordenanza materia de este proceso, ésta fue puesta a conocimiento y socializada a los sujetos y actores directos de la transportación pesada en el cantón y la provincia de Loja, socialización que se llevó a cabo el 27 de noviembre del 2020, misma que incluso fue publicada mediante un spot publicado en la página oficial de Alcaldía de Catamayo en Facebook. Afirma que los accionistas en el afán de evadir el pago de una tasa por transportación han propuesto una acción de protección en la Unidad Judicial Multicompetente Penal con sede en el cantón Catamayo, con fecha 27 de abril del 2021, misma que fue sentenciada con fecha 11 de mayo del 2021, en la cual se niega dicha acción por improcedente, encontrándose actualmente en apelación ante la Corte Provincial de Justicia de Loja. Refiere que en el suplemento del Registro Oficial Nro. 454, de

fecha 18 de mayo del año 2021 se publicó nuevamente la Ordenanza con una corrección en su artículo ocho; por lo que la ordenanza publicada en la Edición Especial del Registro Oficial Nro. 1512 del 09 de febrero del año 2021, tiene validez.

Finalmente, propone excepciones, y señala que: *“De conformidad con lo que estipula el Art. 151 inciso tercero y 153 del Código Orgánico General de Procesos y todos los fundamentos facticos y de derecho, expuestos en el texto de esta contestación, planteo como excepciones puntuales las siguientes: Art. 153 numeral 4. Error en la forma de proponer la demanda, y consecuentemente, la excepción numeral 6. Prescripción, pues la pretensión de los actores no es la tutela del cumplimiento de la norma jurídica objetiva, de carácter administrativo, sino más bien es una impugnación tributaria, establecida en el Art. 306 numeral 5 del COGEP, por lo que contaban con un término para demandar de sesenta días a partir del día siguiente al que se notificó con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción,¼ VI.- Petición.- Por estas consideraciones desde ya solicitamos a su autoridad rechace la acción de impugnación de acto normativo con fines de anulación total de la Ordenanza para el cobro de tasa¼¼ Además solicitamos se los condene en costas en la suma de veinte mil dólares americanos, por llamar a litigar de manera injustificada e ilegal.-”*

IV. AUDIENCIA PRELIMINAR

4.1. De conformidad con providencia de 21 de diciembre del 2021, las 17h16, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia convocó a las partes procesales a audiencia preliminar, la que se realizó el día martes 18 de enero del 2022, las 11h00.

4.2. Comparecieron a la sustanciación de la mencionada diligencia de manera telemática: **Actor:** Dra. Lorena Ruíz Gavilanes, en calidad de procuradora judicial de la Magíster María Gabriela Duclós Bravo en su calidad de Gerente General y como tal, representante legal de la Compañía de Transporte de Carga ORO FRONTERIZO ORFRONT S.A., así también en calidad de Gerente General y representante legal de la Compañía de Economía Mixta LOJAGAS y su defensa técnica, el abogado Alex Patricio Riascos Chamba. **Demandado:** El abogado Gilbert Armando Figueroa Agurto en su calidad de Alcalde del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Catamayo y el abogado Víctor Manuel Guzmán Sarango, en su calidad de Procurador Síndico del GAD municipal

del cantón Catamayo.

4.3. Este Tribunal, luego de escuchar a las partes comparecientes, señaló que la parte accionada ha propuesto como excepciones previas las previstas en el artículo 153 del Código Orgánico General de Procesos: numeral 4: error en la forma de proponer la demanda; y, la del numeral 6: prescripción de la pretensión. Respecto de la excepción constante en el numeral 4 antes referido no se ha desarrollado su contenido, por lo que se la desecha. En tanto que la excepción sexta se la niega, toda vez el acto impugnado en este caso es la validez de la Ordenanza para el cobro de tasa por el uso de la vía pública urbana.

4.4. Respecto de la prueba anunciada por la parte actora, hecho el análisis respectivo se aceptaron del actor las pruebas que han sido anunciadas en su demanda excepto las siguientes: las que constan en el numeral 8.1.1 literales de la a) a la j) y la que consta en los numerales 8.1.3. y 8.1.3.1 porque dice en relación con la legitimación de la parte actora y el hecho de estar ya litigando y haber pasado la fase de saneamiento siendo que no ha sido cuestionada esta condición, la prueba del numeral 8.1.3.2 porque no es una acción de impugnación en contra de un acto de determinación, el numeral 8.1.3.3 porque no hay relación con el tributo que está en discusión, el numeral 8.1.3.4 porque no tiene relación con el objeto de la controversia, el numeral 8.1.3.5 porque trata del concepto general de mantenimiento vial, el numeral 8.1.4. porque no abona a la controversia, el numeral 8.1.4.2. y 8.1.4.3 porque dice relación al procedimiento para acceder a las certificaciones que se acompañan, el numeral 8.1.4.5 porque ya está constando en las actas que han sido aceptadas como prueba, tampoco el numeral 8.2.1 la prueba pericial porque existen los mismos actas de aprobación del instrumento cuestionado; y, el numeral 8.3.1 que se declara como una prueba inconducente.

Respecto de la prueba anunciada por la parte demandada se aceptan todas las anunciadas excepto la constante en los numerales 3.4, 3.5, 3.7 y 3.9 haciendo referencia que del 3.7 se salta al 3.9 sin existir el 3.8, desde luego porque en primer lugar son normas y los actos normativos no se prueban, sino que se refieren en el 3.9 a una ordenanza que no tiene relación con la ordenanza que está en cuestionamiento y el numeral 3.5 se dice relación a la socialización del proceso de aprobación de la ordenanza que no es objeto del cuestionamiento. Hasta aquí las pruebas admitidas e inadmitidas.

4.5. En la audiencia preliminar se señaló de manera oral fecha para que se lleve a cabo la respectiva audiencia de juicio, el día 11 de febrero de 2022, 9h45.

V. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

5.1. De conformidad con lo determinado en el primer inciso del artículo 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 de 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 este enunciado podemos señalar que esta Sala Especializada tiene competencia para pronunciarse únicamente sobre los puntos de la *litis* que implican un control de legalidad del acto normativo impugnado (Ordenanza Municipal) 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: (¼) 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 (¼)º. 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 la ordenanza municipal, a decir de la compañía actora, riñe 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. En otras palabras, esta acción tiene por fin conseguir la observancia de las normas jurídicas; 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 la autoridad que emitió la Ordenanza impugnada para el cobro de tasa por el uso de la vía pública para la transportación de bienes y recursos naturales no renovables, maquinaria pesada, combustibles y otros en la jurisdicción urbana del cantón Catamayo, fue competente para hacerlo.

7.2. En la especie, la Magíster María Gabriela Duclós Bravo en su calidad de Gerente General y como tal, representante legal de la Compañía de Transporte de Carga ORO FRONTERIZO ORFRONT S.A., así también en calidad de Gerente General y representante legal de la Compañía de Economía Mixta LOJAGAS, propone demanda de impugnación contencioso tributaria de carácter objetivo o de anulación por exceso de poder en contra de la ^a Ordenanza para el cobro de tasa por uso de la vía pública urbana para la transportación de bienes y recursos naturales no renovables, maquinaria pesada, combustibles y otros en la jurisdicción urbana del cantón Catamayo^o sancionada el 15 de enero de 2021, y publicada en el Registro Oficial Edición Especial No. 1512 de martes 9 de febrero de 2021.

VIII. RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS

8.1. Incompetencia del GADM de Catamayo para emitir la Ordenanza para el cobro de la tasa respecto de una vía de la red vial nacional.- **i.** El cuestionamiento de la actora en contra de la Ordenanza objetada gira en torno a la competencia del GADM de Catamayo para expedirla; aduce que se produce una desnaturalización de la tasa, que existe un error en la concepción del hecho generador de la tasa al no singularizar el presupuesto fáctico para el nacimiento de la obligación tributaria, desnaturalización del objeto al considerarla para fines distintos al de su creación, inexistencia de estudios de factibilidad que viabilicen su imposición y vulneración al principio de generalidad previsto en el artículo 5 del Código tributario; **ii.** Las pruebas actuadas por las partes, relacionadas con el proceso de aprobación de la misma, excepto la vinculada con el perímetro urbano de la ciudad, no inciden en la decisión, en tanto la discusión, es de puro derecho; **iii.** La Sala para resolver la controversia formula las siguientes consideraciones: **a)** Los GAD municipales, y en este caso el GADM de Catamayo, tiene potestad tributaria para crear, modificar y extinguir tasas y contribuciones especiales o de mejoras, en atención a lo previsto como competencia exclusiva en el artículo 264.5 de la Constitución de la República; esto corresponde a lo que José Vicente Troya denominó la flexibilización o dulcificación de la potestad tributaria, al extenderla a otro nivel de gobierno, a más del nivel nacional, en este caso, al nivel municipal; **b)** Tal potestad es complementada con la denominada ^a facultad tributaria^o prevista en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, COOTAD, que en los artículos 55, e) y 186, la reconoce como competencia exclusiva, la denomina ^a facultad tributaria^o e incluye la posibilidad de exonerar los mismos tributos, con lo que se complementa la disposición constitucional que no incluye tal posibilidad; **c)** El ejercicio de esta potestad tributaria debe enmarcarse en los principios que la propia

Constitución de la República reconoce para el régimen tributario, en su artículo 300, complementado con los previstos en el artículo 5 del Código Tributario, también de observancia obligatoria; **d)** La tasa, en palabras del César García Novoa ^a *1/4 es un tributo cuyo presupuesto es un servicio que se recibe, pero se trata de una obligación legal y no de una contraprestación, que solo se refiere a obligaciones contractuales.*° (El concepto de tributo, Tax editor, Lima, 2009, 289). La tasa es una prestación, generalmente en dinero, como consecuencia de la provisión de un servicio público, los servicios que señala el artículo 568 del COOTAD, por manera que para que cualquier GADM, incluido el de Catamayo, ejerza esta potestad debe considerar los límites que implican su ejercicio, identificándolos con suficiencia especialmente sus elementos esenciales: hecho generador, base imponible, sujetos activo y pasivo, tarifa, exoneraciones y procedimientos; **e)** La Corte Constitucional en la sentencia No. 65-17-IN/21, de 19 de mayo de 2021, sobre las tasas ha señalado: ^a **27. Las tasas son tributos vinculados a un determinado accionar estatal 5. Por tanto, su hecho generador consiste en la realización de una actividad por parte del Estado como: 1) la prestación de un determinado servicio público colectivo; 2) la ejecución de una actividad administrativa individualizada 6, 3) la utilización privativa o especial aprovechamiento de un bien de dominio público. 28. La tasa como tributo ostenta ciertas características particulares. En primer lugar, la tasa **constituye una prestación y no una contraprestación**. Para el contribuyente, la tasa es una prestación que debe satisfacerse como consecuencia de una determinación normativa. No consiste, por tanto, en una contraprestación derivada de un acuerdo de voluntades entre el contribuyente y el ente prestador del servicio o ejecutor de la actividad pública; como ocurre con los precios públicos. 29. En segundo lugar, la tasa como tributo se fundamenta en el **principio de provocación y recuperación de costos**. Este principio deriva en que la tasa no esté encaminada a generar una utilidad o beneficio económico para el ente público que la establece. Por el contrario, tiene como finalidad la recuperación de los costos generados por la prestación del servicio, la ejecución de la actividad administrativa o la utilización privativa de un bien de dominio público. En tercer lugar, y como consecuencia de lo anterior, la tasa también se fundamenta en el **principio de equivalencia**. De este principio se desprende que el valor de la tasa debe ser equivalente a la cuantía de la actividad pública que la genera.° (La cita no incluye los pie de página que constan en el texto original de la sentencia; el subrayado corresponde a la Sala); **f)** En la especie, del contenido de la Ordenanza cuestionada, artículo 6, se advierte que la misma tiene por objeto ^a *Regular el uso de la vía pública en la jurisdicción cantonal.*° (Objetivo general) y ^a *Avanzar en la generación de ingresos propios para el GAD municipal de Catamayo y, asumir el control permanente del uso de la vialidad urbana.*° (Objetivos específicos); **g)** Sin embargo, la misma ordenanza también crea la tasa que deberán pagar ^a *1/4 las personas naturales y/o jurídicas que requieran ocupar la vía para transportar bienes y***

recursos naturales no renovables, maquinaria pesada, combustibles y otros en la jurisdicción urbana del cantón Catamayo.° (Artículo 2), para lo que determina como hecho generador: *a Se entiende por hecho generador de la aplicación de la tasa retributiva por el uso de la vía pública para automotores conforme lo señala en el Art. 1 y 2 de esta ordenanza.*° (Artículo 3); de su contenido no se encuentra que exista hecho generador; en el artículo 7 señala quienes deben pagar la tasa por el uso de la vía urbana y en el artículo 8 determinan el valor de la tasa en función del tipo de vehículo, en siete diferentes ítems; **h)** De la referencia a los contenidos específicos de la ordenanza, se encuentra que el acto normativo contiene dos materias de regulación, a saber: 1. El uso de las vías públicas urbanas en la jurisdicción cantonal, tema que en efecto corresponde al GADM, en aplicación de lo previsto en el artículo 264.2 de la Constitución de la República; y, 2. La creación de la tasa por uso de la vía pública urbana para la transportación de bienes y recursos naturales no renovables, maquinaria pesada, combustibles y otros en la jurisdicción urbana del cantón Catamayo, como reza la denominación de la ordenanza y lo reitera en el artículo 7 de la misma; **iv.** Corresponde entonces, verificar si el ejercicio de la potestad tributaria del GAD Municipal de Catamayo, se encuadra en el marco del ordenamiento jurídico. Como ya se dejó expuesto *ut supra*, no está en discusión la potestad tributaria del GADM de Catamayo para crear dos especies de tributos tasas y contribuciones especiales de mejoras; sin embargo, su ejercicio de potestad tributaria debe cumplir con los contenidos específicos en función de la especie de tributo de la que se trate, en este caso, la tasa, que en lo que dice relación al hecho generador, no lo determina más allá del enunciado de la norma; **v.** Para establecer una tasa retributiva de servicios públicos, en los términos en los que la conceptúa la doctrina y la jurisprudencia constitucional, debe partir de la identificación suficiente del servicio del que se trate, porque es el mecanismo válido para cuantificar los valores que demanda su prestación, porque al ser retributivo el cargo de la tasa, debe permitir recuperar lo que el GADM en su prestación, (operación y mantenimiento del servicio) lo que marca una diferencia con la infraestructura cuyos costos no se recuperan con tasas sino con otra figura tributaria, la contribución especial o de mejoras, siempre que genere beneficio en los bienes inmuebles incididos con la obra, que en la ordenanza en análisis, tampoco existe; **vi.** El servicio público municipal es definido como la *a Actividad de dación de bienes y prestación de servicios establecida por las entidades locales para satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal en el ámbito de sus competencias y desarrollada por cualquiera de las formas de gestión directa e indirecta previstas por la ley.*° (Diccionario panhispánico del diccionario jurídico español, <https://dpej.rae.es/lema/servicio-p%C3%BAblico-municipal>); **vii.** En el presente caso, no se encuentra que se configure un servicio público en concreto, pues las vías, en general, y las urbanas en específico, sirven para la movilización de personas y medios de transporte, motorizados o no, sin que se configure de modo específico un servicio de vialidad urbana, por lo que mal puede servir de sustento para la imposición de una tasa; a lo sumo, lo que cabe,

bajo determinadas circunstancias, el mecanismo de peaje (equivalente a una tasa), siempre que los valores que se recauden sirvan precisamente para la operación y mantenimiento de la infraestructura vial, que en el caso tampoco se configura; **viii.** La ordenanza en análisis, como se dispone en la misma, tiene como objetivo específico la generación de ingresos propios, que si bien es una exigencia constitucional para los gobiernos autónomos descentralizados en general (artículo 270), tal propósito debe ajustarse al ordenamiento jurídico; el destino de los recursos que se recauden como consecuencia de la tasa, como expresamente lo indica en el artículo 12 ^a *¼ serán utilizados única y exclusivamente en señalética, mantenimiento de; asfaltado, reasfaltado y adoquinado de las calles urbanas del cantón Catamayo.*°, lo que evidencia la desnaturalización del cargo, que no es de ninguna manera retributiva de un servicio en particular; **ix.** Al no configurarse un servicio en concreto, ni se cuantifique el valor que el GADM de Catamayo invierte en su prestación, la tasa carece de sustento material, condición necesaria básica para su imposición; en tal virtud, las normas que regulan la ^a tasa° que se crea mediante la ordenanza impugnada, no pueden mantener su vigencia porque desnaturalizan la esencia de la especie de tributo en análisis inobservando contenido y principios previstos en los artículos 4 y 5 del Código Tributario. Por lo expuesto, las normas de carácter tributario de la ordenanza, deben expulsarse del ordenamiento jurídico, por afectar principios como el de legalidad, entendido como principio de juridicidad y el de generalidad, pues la tasa únicamente está destinado a una especie de usuarios de las vías urbanas del cantón, sin sustento técnico alguno.

8.2. Los demás cuestionamientos, no son atendidos en tanto, al declarar ilegal la creación de la tasa, los mismos pierden razón de ser.

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 aceptar parcialmente la demanda y declarar la ilegalidad de los artículos 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 20 y SEGUNDA DISPOSICION TRANSITORIA de la Ordenanza para el cobro de tasa por uso de la vía pública urbana para la transportación de bienes y recursos naturales no renovables, maquinaria pesada, combustibles y otros, en la jurisdicción urbana

del cantón Catamayo.

9.2. No procede disponer la devolución de valores recaudados que reclama la actora, por cuanto la declaratoria de ilegalidad de las normas referidas, producen efectos a futuro, a partir de la publicación de la presente sentencia en el Registro Oficial.

9.3. El Concejo municipal de Catamayo, en los siguientes sesenta días a partir de la notificación de esta sentencia, procederá a introducir la modificación de la denominación de la ordenanza, a efectos de que cumpla su cometido esencial de las regulaciones no afectadas con esta sentencia, esto es la regulación del uso de las vías urbanas en la jurisdicción cantonal.

9.4. Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL

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, viernes 18 de febrero del 2022, las 12h55. VISTOS.-

1. Me aparto del fallo de mayoría siendo consecuente con el voto salvado emitido en providencia de 13 de octubre de 2021, por considerar que la acción objetiva presentada fue extemporánea, y por tanto se dispuso el archivo del expediente.
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. No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre del 2021.
3. Notifíquese.-

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL



170027009-DFE

Juicio No. 13802-2018-00189

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 18 de febrero del 2022, las 13h19. **VISTOS:** El señor Manuel Agapito Muñoz Pita, por los derechos que representa de la compañía MULTI SERVICIOS SANGAR S.A., dentro del juicio de impugnación Nro. 13802-2018-00189, interpone recurso de casación en contra de la sentencia del 4 de marzo de 2020, las 16h10 dictada por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en la ciudad de Portoviejo, provincia de Manabí, que declara sin lugar la demanda y dispone su archivo por haber operado la caducidad del derecho de la empresa actora.

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 y 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.- En virtud del sorteo de la causa No. 13802-2018-00189, realizado el 21 de diciembre de 2020, a las 19h43, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: José Dionicio Suing Nagua, Fernando Antonio Cohn Zurita y Gustavo Adolfo Durango Vela.- Actualmente la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, está integrada por los doctores José Dionicio Suing Nagua (juez titular), Gilda Rosana Morales Ordóñez (jueza titular) y Gustavo Adolfo Durango Vela (conjuez encargado y ponente de esta causa). 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, dictado 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.- El señor Manuel Agapito Muñoz Pita por los derechos que representa en calidad de Gerente General de la compañía MULTI SERVICIOS SANGAR S.A., (fs. 503 a 509) presenta recurso extraordinario de casación el 18 de junio de 2020, a las 14h34, en contra de la sentencia dictada el 4 de marzo de 2020 por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en la ciudad de Portoviejo, el cual es calificado por la Sala juzgadora de oportuno, que cumple requisitos de ley y se dispone subir los autos al superior, a través de auto de 30 de junio de 2020, las 11h51, cumpliendo lo señalado en el artículo 270 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) y remite el proceso a esta Corte Nacional de Justicia.

CUARTO: ERROR ALEGADO Y ADMITIDO.- Mediante auto de 13 de octubre de 2020, las 11h17, dictado por la doctora Hipatia Susana Vargas Ortiz, Conjueza Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admite el recurso de casación interpuesto por la compañía MULTI SERVICIOS SANGAR S.A., por el **caso 2** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, esto es, por el vicio de falta de motivación infringiendo los artículos 76.7.1) de la Constitución de la República del Ecuador, numeral 4 del art. 130 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, 89, 93 numeral 7 y 313 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, conforme así también lo reconocieron y aceptaron los procuradores judiciales de ambas partes procesales en la audiencia de casación, por lo que declara la plena validez del mismo.

Cabe recalcar a la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales que denotan su validez: providencia del viernes 11 de febrero de 2022, las 12h11, dictada por el Juez Nacional Ponente en la que se convoca a las partes a audiencia de casación para el jueves 17 de febrero de 2022, a las 14h45, en vía telemática, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales; por el recurrente el de la compañía MULTI SERVICIOS SANGAR S.A., abogado Edwin Xavier Zambrano Cedeño; y, de la

parte accionada Directora Provincial de Esmeraldas del Servicio de Rentas Internas, el doctor Patricio Pérez Pérez, 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 entra a deliberar para lo cual desconecta audio y video, al cabo de 15 minutos se reinstala para dar a conocer la decisión que, en forma unánime ha llegado y se la expuso oralmente por parte del juez ponente. Se cumple ahora con la notificación por escrito conforme lo dispone la ley.

SEXTO: ARGUMENTOS DEL RECURRENTE POR EL VICIO ADMITIDO.- La defensa técnica de la compañía MULTI SERVICIOS SANGAR S.A., en el escrito de casación y en la audiencia convocada para conocer y resolver el presente recurso de casación, respecto del vicio admitido por la Conjuenza Nacional, alegó y manifestó: que en la sentencia impugnada *“no existe suficiente claridad al decidir archivar la demanda, tornándose evidentemente contradictoria y vulnerado el requisito de lógica (1/4)”* afirmando que se trata de consideraciones efectuadas por la Corte Constitucional en sus sentencias, como por ejemplo, la Nro. 091-16-SEP-CC del 16 de marzo de 2016 dentro del caso 0210-15-EP. Continúa señalando que *“existió por parte de la Administración Tributaria el planteamiento de una excepción previa: la señalada en el numeral 6 del art. 153 del COGEP, es decir, la prescripción: sin embargo, la Sala procedió a declarar la caducidad, excepción previa prevista en el numeral 7 ibidem del mismo cuerpo legal.”* En la fundamentación de su recurso, argumenta que: *“sobre la excepción previa planteada por la parte demandada, la Sala no realiza ningún señalamiento, simplemente, se limita a indicar de forma inmotivada, contrariando las claras diferencias definidas entre la prescripción y la caducidad, que “La prescripción alegada por la entidad accionada, debe ser entendida como la caducidad en el derecho administrativo”.*

SÉPTIMO: ARGUMENTOS DE LA CONTESTACIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO.± La Dirección Provincial de Esmeraldas del Servicio de Rentas Internas, pese a haber sido notificada con la aceptación del recurso y el traslado que se le ha corrido, no ha contestado por escrito el recurso de la empresa, sin embargo, en la audiencia convocada para conocer la causa, procede a dar contestación al recurso de casación interpuesto por la administración tributaria seccional, del cual dice que no cumple los requisitos mínimos para que sea considerado, por tanto debe ser rechazado y confirmada la sentencia recurrida.

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

8.1. PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO. - El recurso de casación se fundamenta en el caso 2 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece:

^aArt. 268.- Casos. ^a 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.^o

8.2.- ALCANCE DOCTRINARIO DEL VICIO ACUSADO. - Este caso 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 con el requisito constitucional y legal de la debida motivación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en que la sentencia no se cumple con el requisito de la motivación.

Mucho y diversos autores se han referido a este elemental principio procesal, en tal sentido, la autora Gladis E. de Midón, en su obra ^aLa Casación Control del Juicio de Hecho^o, (Rubinzal Culzoni Editores, Buenos Aires -Argentina, 2001, p. 20), manifiesta que:

^aPara 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.

El Dr. Santiago Andrade Ubidia, en el libro ^aLa Casación Civil en el Ecuador^o, Andrade y Asociados, Fondo Editorial, Quito, 2005, p. 138, considera que:

^aLa motivación de 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 Oswaldo Alfredo Gozaini, en su obra ^aEl Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso°, Rubinzal - Culzoni Editores, Buenos Aires-Argentina, 2004, p. 428; la motivación, que no es otra cosa que:

^a 1/4 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°.

Es claro entonces, que la motivación es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial. Motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas.

8.3. NORMAS LEGALES APLICABLES AL CASO. ± A fin de establecer si se configura o no el cargo alegado, este Tribunal Especializado de Casación Tributaria, inicia su análisis transcribiendo las normas que la recurrente estima infringida y que ha sido calificada como procedente por el Conjuez Nacional de la Sala:

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 de la Función Judicial

Art. 130.- Facultades jurisdiccionales de las juezas y jueces.- Es facultad esencial de las

juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: (1/4) 4. Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá 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 resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos;

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”.

“Art. 95.- Contenido de la sentencia escrita. La sentencia escrita contendrá: (1/4)7. La motivación”.

“Art. 313.- Contenido de la sentencia. Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta 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”.

8.4. CASO SUB JUDICE A RESOLVER.- En relación al recurso de casación propuesto por la compañía MULTI SERVICIOS SANGAR S.A., se considera:

8.4.1. La pretensión de la compañía recurrente, es que se case la sentencia emitida por el Tribunal a quo por cuanto no existe una suficiente claridad al decidir archivar la demanda, tornándose en contradictoria y vulnerando el requisito de lógica afirmando que la excepción propuesta es la prevista en el numeral 6 del art. 153 del COGEP, es decir prescripción; sin embargo, la Sala procedió a declarar la caducidad, excepción previa prevista en el numeral 7 del mismo cuerpo legal, alegando además que sobre la excepción propuesta la Sala no realiza ningún señalamiento, cargo que debe ser analizado con el objeto de establecer si la sentencia objetada, está o no debidamente motivada, para lo

cual es oportuno resaltar lo siguiente:

8.4.2. Para resolver si está motivada la sentencia recurrida, es necesario analizarla en su integridad, y tenemos que empieza con la determinación de los Antecedentes: **a)** La compañía MULTI SERVICIOS SANGAR S.A. interpone acción de impugnación en contra de la Liquidación de Pagos Nro. 08201706501070393 de 9 de abril de 2018, por diferencias en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio 2013, en la que no se adjuntó el acto administrativo impugnado y la razón de su notificación, por lo que en primera providencia se dispuso completarla conforme el 308 del COGEP; **b)** La administración tributaria da contestación a la acción propuesta y propone como excepción previa la ^aprescripción^o (Art. 153.6 del COGEP); **c)** El Tribunal de instancia convoca audiencia preliminar para el día 2 de marzo de 2020, las 14h30, la que efectivamente se realizó, en ella declara la validez procesal y sobre la alegada excepción previa de prescripción emite la sentencia la que establece: *“La prescripción alegada por la entidad accionada, debe ser entendida como la caducidad en el derecho administrativo y, siendo ésta una institución creada para salvaguardar la seguridad jurídica, sea que las partes la aleguen o no”,* en otras palabras, debe ser declarada por el juez aún de oficio de haber lugar para ello, y como consecuencia de haber operado en el caso de análisis, se ordena el archivo de la causa; **d)** Según lo dispone el art. 306 numeral 5 del COGEP, el término para presentar las acciones contencioso tributarias de impugnación, es de 60 días que empieza a decurrir a partir del día siguiente a la notificación, cierto que la redacción del texto antes de la reforma (26 de junio de 2019) se prestaba a confusión pues hablaba de que el cómputo será ^adesde que se notificó^o, sin embargo, en aplicación del art. 86 del Código Tributario y jurisprudencia de esta Sala de Casación, quedó definitivamente saldada la discusión con la reforma a dicha a norma; **e)** Tiene por hechos probados que: La demanda contenciosa tributaria se presentó el 10 de mayo del 2018, y que el acto administrativo emitido por la entidad demandada fue notificado el 24 de octubre del 2017 (fs. 86); **f)** El accionante, en su pretensión, impugna esta última notificación y pide se cuente desde el 9 de abril del 2018 en que se da por notificado con el correo electrónico por el cual, el analista tributario del SRI le informa que Multiservicios Sangar S.A. tiene pendiente el pago de su declaración del impuesto a la renta del año 2013 por el valor de \$ 36.817,88; **g)** El Tribunal señala que *“aquel documento, no es la notificación del acto administrativo que contiene las diferencias en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio 2013, por lo que, la fecha para contabilizar el término para la presentación de la acción contenciosa tributaria, es a partir de la notificación de la Liquidación de Pago No. 08201706501070393, por diferencias en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013, que también fue impugnada, misma que fue notificada el 24 de octubre del 2017”*; y, **h)** La acción fue presentada a los 129 días, es decir, fuera del término legal, por lo que este Tribunal, acepta

la excepción de caducidad de la acción.

8.4.3. El Tribunal de instancia en su sentencia, invoca normas de carácter constitucional y legal: artículos 82 y 172 de la Constitución de la República del Ecuador, el 130 numerales 1, 2, 6 y 15 del Código Orgánico de la Función Judicial; cita los arts. 306.5 y 307 este último que, señala con precisión: *“En el caso de las demandas presentadas ante las o los juzgadores de lo contencioso tributario y de lo contencioso administrativo o en aquellas materias especiales que según su legislación contemplen la prescripción del derecho de ejercer la acción, la o el juzgador deberá verificar que la demanda haya sido presentada dentro del término que la ley prevé de manera especial. En caso de que no sea presentada dentro de término, inadmitirá la demanda.”*; insiste en lo dispuesto en el art. 86 del Código Tributario y observa el contenido de la Resolución No.12-2017 del 3 de mayo de 2017, emitida por la Corte Nacional de Justicia, en cuanto señala el momento procesal en el que se debe resolver la caducidad cuando se ha planteado como excepción previa, y la Resolución No.13-2015 del 30 de septiembre del 2015, que como Precedente Jurisprudencial de Triple reiteración señala que: *“(1/4) dado que la caducidad es una figura propia del Derecho Público que opera ipso jure, por el transcurso del tiempo para ejercer una acción o una potestad, es declarable de oficio y (1/4) a) Los jueces de los tribunales distritales de lo contencioso administrativo, mediante auto definitivo inadmitirán a trámite la demanda, cuando verifiquen que se produjo la caducidad del derecho para presentar la demanda en la vía contenciosa administrativo (1/4); b) operada la caducidad a petición de parte o de oficio, mediante auto o sentencia, al juzgador de instancia o casación le está vedado entrar a considerar otros aspectos procesales para pronunciar sentencia de fondo o mérito (1/4)”*.

8.4.4. Es fundamento del recurso de casación propuesto que, el Tribunal ha adoptado la institución jurídica de la *“caducidad”*, mientras que la excepción previa del SRI era la *“prescripción”*, sin embargo, esta Sala de Casación advierte que si bien casi la totalidad de los tratadistas y legislaciones encuentran grandes diferencias entre la una y la otra (caducan las facultades, derechos y acciones, prescriben las obligaciones, circunstancias perfectamente diferenciables), hay autores importantes como Guilliani Fonrouge que no considera relevante esta diferenciación pues no se refiere a figura jurídica distinta. Pero esta discusión semántica ha quedado zanjada, como se advirtió ut supra con la redacción del artículo 307 del COGEP (transcrito en el ítem 8.3.5.) de cuyo título *“Prescripción”*, se desprende que si la demanda no es presentada dentro de los 60 días establecidos se declarará la prescripción e inadmitirá la demanda.

8.4.5. La ratio *decidendi* del Tribunal juzgador siempre se enmarcó en el exceso del tiempo previsto

en la Ley procesal para interponer acciones de impugnación en esta materia y ya que ha sido impugnada por falta de motivación, es necesario citar la sentencia de la Corte Constitucional No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numerales 20 y 21, ha indicado sobre las premisas implícitas en la motivación: ^a *20. 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 estar explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden 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. 21. Cabe aclarar, eso sí, que la existencia de las mencionadas premisas implícitas no exonera del cumplimiento de los elementos mínimos para que una motivación sea suficiente; una cosa es ser consciente de que los textos en ocasiones tienen significados sobreentendidos y otra, adjudicar a un texto un contenido extraño a él. Más contundente incluso cuando la Corte afirma: ^a *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 No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021). (El subrayado corresponde a esta Sala).*

8.4.6. En conclusión, el cargo de falta de motivación alegado en su recurso por la compañía recurrente, no ha sido evidenciado en la sentencia recurrida en los términos señalados por el casacionista, pues el fallo se encuentra adecuadamente motivado, pues subsume los antecedentes del caso en forma lógica y coherente con el derecho. En definitiva, no porque el razonamiento jurídico del Tribunal a quo sea contrario a los intereses de la compañía MULTI SERVICIOS SANGAR S.A., significa que en ésta exista ^a falta de motivación° en el fallo recurrido, razones por las que se rechaza el recurso planteado por el cargo al amparo del caso 2 del Art. 268 del COGEP.

NOVENO: DECISIÓN.-

9.1 Por los fundamentos expuestos, al tenor del Art. 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, 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 el 4 de marzo de 2020, las 16h10, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí.

9.2 Sin costas.

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

9.4 Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No.1452-UATH-2021-DCH de 21 de diciembre de 2021.

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

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL



170027898-DFE

Juicio No. 09501-2018-00449

**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 18 de febrero del
2022, las 13h27.

VISTOS: El doctor José Rafael Meythaler Baquero, por sus propios y personales derechos, interpone recurso de casación en contra de la sentencia con voto de mayoría dictada el 14 de febrero de 2019, las 09h26, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2018-00449, propuesto por el señor Gabriel Pinto Navarrete procurador judicial del actor, en el que se resuelve declarar parcialmente con lugar la demanda, dejando sin efecto la glosa relacionada a alimentos- atención clientes y viaje, ratificado en lo demás las glosas contenidas en la Resolución impugnada.

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 el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 184 y 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.- En virtud del sorteo de la causa No. 09501-2018-00449, realizado el 21 de diciembre de 2020, a las 15h23, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Fernando Antonio Cohn Zurita, José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela. Actualmente la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, está integrada por los doctores José Dionicio Suing Nagua, Gilda Rosana Morales Ordóñez (en calidad de Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa. 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, dictado 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.- El doctor José Rafael Meythaler Baquero, por sus propios y personales derechos, presenta recurso extraordinario de casación (fs. 401 a 409), el cual es calificado por el Tribunal de instancia de oportuno, que cumple los requisitos de ley y dispone subir los autos al superior mediante auto del 26 de marzo de 2019, a las 09h13, cumpliendo lo señalado en el artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos y remite el proceso a esta Corte Nacional de Justicia.

CUARTO: ERRORES ALEGADOS Y ADMITIDOS.- Mediante auto de 25 de junio del 2019, las 10h33, dictado por el doctor Juan Montero Chávez, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, se admite el recurso de casación interpuesto, al amparo del caso 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por los vicios de: **errónea interpretación** del art. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, **falta de aplicación** del precedente jurisprudencial contenido en la Resolución No. 7-2016 publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 894 de 1 de diciembre de 2016 emitido por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia y **errónea interpretación** de los arts. 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 37 de su Reglamento de aplicación.

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

A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales que denotan su validez:

Providencia de viernes 11 de febrero de 2022, las 11h15, 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 17 de febrero de 2022, a las 11h00, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes; por la parte recurrente José Rafael Meythaler Baquero, con su intervención personal como abogado en libre ejercicio; por la parte demandada Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, a través de su procuradora fiscal abogada Naira Dayuma Serreno Añazco, 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.

Suspendida la audiencia para que la Sala entre a deliberar, se reinstala al cabo de quince minutos para dar a conocer el veredicto que en forma unánime adoptó la Sala; se cumple ahora con la notificación por escrito conforme lo dispone la ley.

SEXTO: ARGUMENTOS DEL RECURRENTE POR LOS VICIOS SEÑALADOS.- El actor recurrente, en el escrito de casación, con el que completa su recurso, así como en la audiencia de casación llevada a cabo, sostiene que: **6.1.** En la glosa ^aDeducción por concepto de Gastos de Libre Ejercicio Profesional^o señala que la referida glosa se enmarcaba en un punto de pleno derecho, debido a que los fundamentos del acto objeto de impugnación fueron *“que los gastos declarados como gastos deducibles del ejercicio fiscal 2014, (1/4) no tienen relación con mi actividad económica, por cuanto no guardan relación estrecha con la generación de ingresos gravados, por lo que se desconocían los gastos singularizados como atribuibles a mi actividad profesional.”* Aspecto que lo resalta reiteradamente en su argumento para establecer que existe **i) Errónea interpretación** del art. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno por cuanto, afirma que *“ (1/4) ocurrió al pasar por alto el Tribunal Inferior un hecho que jamás fue controvertido, referente a la actividad económica;”* establece que *“...el yerro se materializa en los numerales 7.3.6) y 7.3.7) de la sentencia, cuando sin perjuicio que el mismo Tribunal Inferior, señaló los conceptos que fueron desconocidos por la Administración como gasto deducible, como son los suministros (esferos, papel, etc.), el combustible y mantenimiento de mi vehículo, el internet utilizado en mi oficina y los gastos en la adquisición de mi oficina, al momento de resolver los pasa por alto, y no se pronuncia si estos ayudaron a obtener, mantener o mejorar mi renta gravada en el ejercicio 2014, es decir para el Tribunal Inferior un abogado independiente en el ejercicio de su actividad económica, no necesita insumos, ni participar con sus clientes en reuniones, ni tener una oficina para trabajar o hasta el absurdo de no contar con internet para ejercer la actividad profesional (1/4)”* y que a más de lo dicho, el vicio también se hace evidente cuando *“el Tribunal Inferior, para considerar los rubros detallados en el numeral anterior como deducibles, mi persona debía llegar al absurdo de demostrar como la*

*compra (1/4) tiene vinculación directa con la generación de renta gravada, pretensión de prueba que solicita el Tribunal fuere practicada y que es producto de la errónea interpretación (1/4)° Considera que con su correcta interpretación lleva intrínseco el hecho de que "1/4 los gastos reportados vayan acorde a la actividad económica que realiza", y que "la única observación es si estos gastos, estaban o no de acuerdo a la actividad económica que realizó" Concluye señalando que no se puede ratificar el criterio del inferior referente a "1/4 solicitar la vinculación directa de los gastos como deducibles a la obtención, mantenimiento o mejora de ingresos gravados, porque la Ley de Régimen Tributario Interno ordena realizar dicha vinculación de la forma que pretende el Tribunal inferior, sino que se debe ver de forma global el gasto realizado versus la actividad económica que efectúa el sujeto pasivo." ii) Sobre la alegada **falta de aplicación** del precedente jurisprudencial 07-2016 publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 894 de 1 de diciembre de 2016, emitido por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, que refiere que a más de cumplir con los requisitos formales debe de tener una secuencia formal ±material (entendida como constancia del pago y del servicio prestado) y que su falta de aplicación "queda en evidencia que producto de la errónea interpretación del art. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, tuco como consecuencia que en parte alguna de los numerales 7.3.6) y 7.3.7) de la sentencia recurrida esta pueda señalar que los gastos ratificados como no deducibles detallados en el numeral 21 del presente recurso, no cumplen con los requisitos formales o no tienen secuencia formal-material, como ordena el fallo de triple reiteración No. 07-2016 (1/4)°; y, iii) Dentro de esta misma glosa concluye señalando que existe **falta de aplicación** del art. 335 numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, debido a que "1/4 si para justificar dichos gastos el Tribunal considera que debo remitir los documentos o instrucciones de las gestiones que realizo a cargo de mis clientes, el Tribunal Inferior pasa por alto que al ser un abogado ésta información forma parte del secreto profesional siendo prohibida su revelación, siendo improcedente que el Tribunal requiera documentación que respalde las gestiones realizadas, al encontrarme protegido por la Ley"*

6.2. En la glosa "Pagos por préstamos bancarios" establece que en la sentencia se incurrió en la errónea interpretación de los arts. 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 37 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues en la sentencia dentro de los numerales 7.5, 7.5.1, 7.5.2 y 7.5.3 la argumentación va "direccionada a ratificar que para el ejercicio fiscal 2014 al no estar obligado a llevar contabilidad debía deducirme los pagos realizados por los préstamos bancarios efectuados en el ejercicio 2014 para la compra de activos productivos que me han permitido obtener, mantener y mejorar ingresos de fuente ecuatoriana, la Sala realiza una errónea interpretación de los art. 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno y art. 37 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno, bajo el argumento que con base a la declaración de impuesto a la renta del año

2014 y la exigibilidad de llevar contabilidad en el ejercicio 2015, rechaza la demanda al considerar que al no haber actualizado mi RUC en el año 2015 este hecho provoca que me beneficie de mi propia negligencia lo que provoca la NO deducibilidad de los gastos declarados en el año 2014, afirmación que la realiza en el numeral 7.5.4) de la sentencia.^o Señala que el yerro en la interpretación del art. 37 RLRTI, es determinante pues *“el Tribunal Inferior, llegó a concluir que un hecho posterior, esto es la actualización del RUC en el ejercicio del año 2015, influye en la consideración de un gasto deducible declarado legalmente en el ejercicio del 2014.”* Finalmente, señala que la correcta aplicación de las referidas normas, *“hubiera llevado al Tribunal Inferior a la conclusión, que el incremento del capital propio en la realización de una actividad empresarial con base a los resultados del año 2014, únicamente causaba efecto en el año subsiguiente, es decir en el 2015; pero el cumplimiento de un deber formal como es actualizar el RUC de conformidad al Art. 96 del Código Tributario solo puede afectar a dicho ejercicio fiscal, no puede tener efectos retroactivos y tener incidencia en ejercicios anteriores, como pretende dar el Tribunal Inferior y que se evidencia en el citado numeral 7.5.4) de la sentencia recurrida.”*

SÉPTIMO: ARGUMENTOS DE LA CONTESTACIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN

INTERPUESTO.- La Directora Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas por intermedio de su defensa técnica no ha dado contestación al recurso de casación por escrito, sin embargo en la audiencia convocada para conocer la causa, procede a dar contestación al recurso interpuesto por el Dr. José Meythaler Baquero, del cual dice que es improcedente, que no cumple los requisitos mínimos de fondo y forma para ser admitido y por tanto se lo rechace y se confirme la sentencia recurrida.

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

8.1. PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.- El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece:

“Art. 268.- Casos. “ 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.”

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 yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante la revaloración de 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.

8.2.- ALCANCE DOCTRINARIO DEL ERROR.- El recurso de casación interpuesto, se fundamenta en los vicios de **falta de aplicación y errónea interpretación** de la norma de derecho; y, en este sentido, el autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359, 361 al respecto sostiene que:

En referencia a la **falta de aplicación** dice: *“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°}

Sobre 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”*.

Por su parte el ilustre tratadista nacional Dr. Santiago Andrade Ubidia, en relación a la errónea interpretación (*La Casación Civil en el Ecuador* pág. 183), dice que se produce: *“Cuando el juzgador incurre en un yerro de hermenéutica al interpretar la norma, atribuyéndole un sentido y alcance que no tiene.”*

8.3.- NORMAS LEGALES APLICABLES AL CASO. ± A fin de establecer si se configura o no el cargo alegado, este Tribunal Especializado de Casación Tributaria, inicia su análisis señalando que las normas señaladas como infringidas y que han sido calificadas como procedente por el Conjuez Nacional de la Sala son: Por la glosa **“Deducción por concepto de gastos de Libre Ejercicio Profesional”** el art. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, fallo de triple reiteración No. 07-2016 publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 894 de 1 de diciembre de 2016 emitido por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, art. 335 numeral 1 del Código Orgánico de la Función

Judicial y por la glosa *"Pagos por préstamos bancarios"* los arts. 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 37 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario vigente al ejercicio fiscal 2014.

8.4. CASO SUB JUDICE A RESOLVER. ± En relación al recurso de casación propuesto por el abogado José Meythaler Baquero, el Tribunal de instancia en el considerando QUINTO (fs. 388), al delimitar el objeto de la litis en el punto 5.3 señala que éste consiste en: *"Determinar si la accionante justifica los valores glosados por la Administración Tributaria, respecto a la "Deducción por concepto de gastos de libre ejercicio profesional", correspondiente al ejercicio fiscal 2014; y, 2) Determinar si la accionante justifica los valores glosados por la administración tributaria, respecto a "pagos por concepto bancarios" correspondiente al ejercicio fiscal 2014."*; (El resaltado corresponde a este Tribunal). Pasamos a analizar si en el caso se dan los vicios denunciados por el recurrente en cuyo caso deberá casarse la sentencia.

8.5. En cuanto a la glosa, por concepto de gasto no deducible respecto a la casilla 721 (GASTOS DEDUCIBLES. LIBRE EJERCICIO PROFESIONAL). El Tribunal en el numeral 7.3.6 se refiere a los gastos relacionados a combustible, servicio de grúa, mantenimiento de vehículo, filtro, estacionamiento, servicio de lavado, (389 vta.) y en el numeral 7.3.7 respecto de los gastos relacionados a Boleto Aéreo-Metropolitan Touring C.A., viaje a Bogotá-Hoteles El Salitre S.A.; hospedaje Melrose Plaza Suites Cía. Ltda. Servicio de Cable, fabricación de muebles, mantenimiento de casa, flores, muebles, productos naturales, factura relacionada con el proveedor Fybeca, Alícuota, Luz eléctrica, predial, aplicaciones.

8.5.1. De ello observamos que el Tribunal de instancia, tiene como probados la existencia de los gastos incurridos por el actor contenidos en la casilla 721 de su declaración al impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014, (GASTOS DEDUCIBLES, LIBRE EJERCICIO PROFESIONAL); de ellos se discute si deben o no ser considerados deducibles a efectos de establecer la base imponible del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014, para lo cual el Tribunal, considera el contenido del artículo 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que señala: *"En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: 1.- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente (1/4)°*, norma que afirma es interpretada erróneamente por los juzgadores, pues parte del argumento de que resolver la calidad de deducibles se circunscribe en un análisis de pleno derecho; lo cual contradice abiertamente

con el objeto controvertido determinado en la audiencia preliminar y aceptado sin objeción alguna por las partes, que se enmarcó en la "justificación" de los valores glosados por la Administración Tributaria, consecuentemente, el razonamiento jurídico no puede ser abordado como un análisis de puro derecho, y que no sea necesario el establecimiento de un hecho fáctico y probado, y más si se considera que su propósito era verificar que los gastos incurridos tuvieron incidencia directa para obtener, mantener o mejorar los ingresos del contribuyente en la actividad económica que desarrolla, esto es prestación de servicios profesionales. Por lo que esta Sala no puede actuar en función de los supuestos señalados por el recurrente a efecto de la verificación de los yerros que dice incurrir la sentencia.

8.5.2. Bajo esta línea de pensamiento, la sentencia emitida por el tribunal de instancia, sobre los rubros contenidos en el numeral 7.3.6 señala que *"¼la parte Actora no actuó prueba que preste méritos probatorios suficientes para acreditar los gastos cuestionados"*; y los identificados en el numeral 7.3.7 reitera que: *"¼la parte Actora, no actuó prueba suficiente que preste méritos probatorios para acreditar los gastos cuestionados"*; los que constituyeron los supuestos fácticos (rubros glosados) que deben subsumirse a la norma, lo cual no constituye en un ejercicio de interpretación del art. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sino más bien la verificación si los mismos sirvieron para obtener, mantener o mejorar los ingresos; si el recurrente consideró que no era motivo de justificación probatoria, no podía aceptar la determinación del objeto de la controversia como se lo hizo en la audiencia preliminar. En consecuencia, la elaboración de su proposición jurídica, podría corresponder al caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, sobre la errónea interpretación de preceptos jurídicos de valoración de prueba, por lo tanto no puede ser analizada bajo el caso propuesto que, no permite revalorización de prueba.

8.5.3. Por otro lado, sobre alegada falta de aplicación el fallo de triple reiteración contenido en la Resolución No. 07-2016 publicado en el Registro Oficial Suplemento 894 de 1 de diciembre de 2016 emitido por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, en la que establece como punto de derecho de aplicación obligatoria que: *"Art. 3.- DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE, el siguiente punto de derecho: "Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio"*, esta Sala de Casación considera que, la jurisprudencia obligatoria trata de establecer normas claras para que un gasto sea considerado como deducible, exigiendo además de los requisitos formales

(que son obligatorios y no pueden soslayarse), una secuencia de tal naturaleza que demuestre que efectivamente existe la transferencia al proveedor y por tanto sea absolutamente real, por tanto, contrario de lo argumentado por el casacionista debe necesariamente comprobarse y no desarrollarse a través de un análisis de pleno derecho, (sustento que demuestra una incoherencia en el planteamiento del recurso de casación) pues con el art. 10 numeral 1 de la LRTI, señala que no debía el juzgador requerir prueba para establecer la deducibilidad del gasto o no, pero si debe aplicar el precedente jurisprudencial No. 07-2016.

8.5.4. Ante la insistencia del recurrente de que la errónea interpretación del Art. 10.1 de la LRTI (concepto de ^a gastos deducibles^o y especificación de cada uno), esta Sala constata que el Tribunal de instancia si verificó, como era su obligación, pues no era un tema de puro derecho (Resolución 07-2016), a más de los requisitos formales (comprobantes de pago), y es por ello que llega a la señalar que los gastos efectuados ^a (^{1/4}) *se trataría de tres vehículos diferentes, los mismos que entonces no se puede concretar con prueba fehaciente, que estos vehículos se encontraban solamente para uso exclusivo de la actividad jurídica del actor y no también para uso personal en otras actividades o de uso para otra persona.*^o y que ^a *dentro de la factura que consta a fojas 315 del proceso judicial se observa que la factura S003-001-000000109, del proveedor Iván Octavio Cajas Barrera de fecha 1 de agosto de 2014, consta que el valor que pretende deducir la parte actora, no se relaciona a la actividad profesional, pues la misma consta que los muebles en referencia en su descripción el proveedor señala que se trata de: ^a FABRICACIÓN MUEBLES DE CASA,^o*; hechos fácticos con los cuales concluyen que no se cuentan con los méritos suficientes para verificar la calidad de deducible de tales gastos generados, por lo que confirma la glosa, por tanto no incurre en la errónea interpretación del art. 10 de la LRTI ni en la falta de aplicación del precedente jurisprudencial 07-2016. Por lo expuesto, esta Sala de casación no evidencia la configuración de los vicios alegados y se los rechaza.

8.5.5. Sobre la supuesta infracción del art. 335 del Código Orgánico de la Función Judicial por su falta de aplicación, esta Sala de Casación advierte que, tal norma de modo alguno es determinante en la resolución del objeto controvertido; pues la ***prohibición a los abogados de ^a Revelar el secreto de sus patrocinados, sus documentos o instrucciones***^o no guarda relación con el contenido de la sentencia y los hechos analizados. Del argumento del recurrente, se constata que una vez más, la infracción denunciada se enmarca bajo los supuestos del recurrente y no sobre lo sustentado por los jueces del Tribunal, pues en ningún parte del fallo, el Tribunal considera que para imputar los gastos efectuados al ingreso a consecuencia de establecer su deducibilidad debió revelar sus estrategias de negocios. Sin que sea su aplicación determinante y al no existir proposición jurídica completa, se rechaza el cargo.

8.6. En cuanto a la glosa ^a **pagos por préstamos bancarios**^o, el Tribunal de instancia parte de los siguientes hechos probados (por el caso 5 no admite revisión) que: **1)** la actividad consignada por el actor en el Registro Único de Contribuyentes es de ^a **actividades jurídicas**^o, lo que a *prima facie* no le obligaba a llevar contabilidad en el ejercicio 2014; **2)** En el ejercicio 2014 se realizaron desembolsos como producto del pago de préstamos hechos a instituciones financieras para la adquisición de activos productivos, consistentes en: **a)** Un departamento denominado ^a **Aldrovandi**^o; **b)** Un bien inmueble consistente en el departamento denominado ^a **Homu**^o; y, **c)** Los lotes de terreno números 27 y 28 (unificados), situado en las calles las Golondrinas y de los Mirlos, Barrio Campo Alegre, sector Zámbriza, los mismos que se destinarían al alquiler, y a la construcción de un proyecto inmobiliario; **3)** El actor, en su declaración de impuesto a la renta del ejercicio 2014, registró como gastos deducibles la cantidad de USD 130.655,53, USD 265.450,00 y USD 300.000,00 (tabla 11, 12, 13 y 14 de la Liquidación de Pago N° 17201706500995338), que corresponden a los pagos por préstamos bancarios para la adquisición de los inmuebles.

8.6.1. El recurrente alega que existe **errónea interpretación** de los arts. 19 LRTI y 37 RLRTI, normas que en su contenido señalan que:

Ley de Régimen Tributario Interno

Art. 19.- ^a Están obligadas a llevar contabilidad y declarar el impuesto en base a los resultados que arroje la misma todas las sociedades. También lo estarán las personas naturales y sucesiones indivisas que al primero de enero operen con un capital o cuyos ingresos brutos o gastos anuales del ejercicio inmediato anterior, sean superiores a los límites que en cada caso se establezcan en el Reglamento, incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares. Las personas naturales que realicen actividades empresariales y que operen con un capital u obtengan ingresos inferiores a los previstos en el inciso anterior, así como los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos deberán llevar una cuenta de ingresos y egresos para determinar su renta imponible^{1/4}.^o

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

Art. 37.- ^a Todas las sucursales y establecimientos permanentes de compañías extranjeras y las sociedades definidas como tales en la Ley de Régimen Tributario Interno, están obligadas a llevar contabilidad. Igualmente, están obligadas a llevar contabilidad, las personas naturales y las sucesiones indivisas que realicen actividades empresariales y que operen con un capital propio que al inicio de sus actividades económicas o al 1o. de enero de cada

ejercicio impositivo hayan superado los USD 60.000 o cuyos ingresos brutos anuales de esas actividades, del ejercicio fiscal inmediato anterior, hayan sido superiores a USD 100.000 o cuyos costos y gastos anuales, imputables a la actividad empresarial, del ejercicio fiscal inmediato anterior hayan sido superiores a USD 80.000. Se entiende como capital propio, la totalidad de los activos menos pasivos que posea el contribuyente, relacionados con la generación de la renta gravada^o (R.O.S. 209 de 8 de junio de 2010).

8.6.2.- El Tribunal de instancia al respecto de las referidas normas en los numerales 7.5.1, señala que: *“De las normas transcritas se puede inferir que en el ejercicio 2014, las actividades profesionales, no obligaban a llevar contabilidad a las personas naturales que las ejecuten, no obstante si lo estaban las personas naturales que realizaban actividades empresariales que cumplan con uno o más de los presupuestos señalados en el mencionado reglamento^o. Interpretación dada por los juzgadores que se enmarca dentro del contenido y sentido jurídico literal de las normas transcritas sobre la obligación de llevar contabilidad para las personas naturales, afirmando que para el ejercicio 2014 el contribuyente Meythaler no se encontraba obligado a llevar contabilidad, con la condición de que no tengan actividades empresariales y se circunscriban en los presupuestos numéricos establecidos en el Reglamento de la referida ley.*

8.6.3.- Ahora bien, el recurrente alega que la errónea interpretación de las mentadas normas se configura, cuando el Tribunal interpreta (ítem 7.5.3) que: *“ (1/4) por la magnitud de estos gastos, el actor se obligó legalmente a llevar contabilidad en el ejercicio siguiente (2015), tal como así lo establece el artículo 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con el artículo 37 de su reglamento vigentes en el año 2014, pues la actividad de construcción, es una verdadera actividad empresarial, que demanda no solo de la contratación de empleados para su realización, si no, la organización de los factores de la producción, por lo que, a criterio de este tribunal, habiendo el contribuyente durante el ejercicio 2014 cumplido con los parámetros para llevar contabilidad, era su obligación llevarla en el siguiente ejercicio impositivo, con el propósito de registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio, lo que a su vez le serviría para hacer uso de la depreciación y demás gastos inherentes a esta actividad económica; lo propio ocurre con la actividad de arrendamiento, que según el artículo 30 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente en el 2014, exigía a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad que se dedican al arrendamiento de inmuebles, a declarar y pagar el impuesto de acuerdo con los resultados que arroje la contabilidad (1/4)^o. Con estas consideraciones, el Tribunal de instancia resuelve que, la glosa levantada en concepto de “pago por préstamos bancarios^o no contribuye a la generación de la renta percibida por el abogado José Meythaler Baquero en el ejercicio 2014, en su calidad de abogado en libre ejercicio, que es la razón para considerar como deducible*

cualquier gasto conforme a lo previsto en el Art. 10.1 de la LRTI, y por tanto confirma la glosa.

8.6.4. El recurrente considera que ha existido una errónea interpretación de las normas, por: **i)** Que su actividad económica en 2014 se circunscribía a su actividad profesional como abogado y no tenía la obligación de llevar contabilidad; **ii)** Que su actividad empresarial no contaba con capital propio que supere los montos señalados en el Art. 37 del Reglamento a la LRTI, y por tanto podía deducirse la totalidad de los gastos generados en los pagos de préstamos bancarios utilizados en la adquisición de activos productivos, sin que para ese año se pueda aplicar ningún concepto contable; **iii)** Que los efectos en el incremento del capital propio, únicamente causaba efecto desde el 2015, sin efectos retroactivos .

8.6.5. En otras palabras el contribuyente considera que, los US \$ 696.105,53 pagados a los bancos en el ejercicio 2014, deben ser deducibles en el cálculo de la base imponible del impuesto a la renta porque ^ano tenía obligación de llevar contabilidad^o, argumento falaz y peligroso, pues desvirtúa los conceptos de ^aactivos^o, ^arenta^o, ^aintereses^o, ^apatrimonio^o, ^adeducibilidad^o que rigen el sistema tributario, no sólo en el Ecuador sino en el concierto internacional y si se llegara a aplicar de acuerdo a su criterio tal deducción, no sólo no pagaría impuestos a la renta, sino que el Estado ecuatoriano tendría que devolver lo que eventualmente pago en exceso, por las retenciones en la fuente que se le hizo en el 2014. Para sustentar la decisión, partimos del concepto de ^arenta^o señalado en el Art. 2 de la LRTI, como los ingresos de fuente ecuatoriana provenientes del trabajo, capital o de ambas fuentes (en el 2014 para el profesional del derecho accionante sólo trabajo); el Art. 10 de la misma Ley que conceptualiza la ^adeducción^o como los gastos efectivamente realizados y documentados con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana; los ^aintereses^o como costo del dinero y que son deducibles por las deudas contraídas por motivo del giro del negocio (10.2 de la LRTI); el mismo artículo admite la deducibilidad por depreciación y amortización conforme a la naturaleza de los bienes y a la duración de su vida útil (incluidos los inmuebles) de conformidad Al numeral 7 del referido Art. 10, su reglamento y la NIC 16 que ^aeliminó la opción del reconocimiento inmediato de los costos por préstamos como un gasto^o. En cuanto al pago de la adquisición de un bien inmueble para uso del contribuyente (sin obligación de llevar contabilidad), no cabe la deducción de la totalidad del pago de intereses y capital a la entidad prestamista, sino solamente el monto que por gastos personales (vivienda) le permite el Reglamento. Por todo ello, la sentencia recurrida, a criterio de esta Sala de Casación, no evidencia una interpretación errada de los artículos 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno y tampoco del Art. 37 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario vigente al ejercicio fiscal 2014.

8.6.6. El hecho de que el actor haya o no actualizado su Registro Único de Contribuyentes

incorporando la actividad empresarial o haya o no llevado contabilidad en el ejercicio 2015, son situaciones y hechos que no han sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto, pues el incumplimiento del artículo 96 del Código Tributario que impone ciertos deberes formales de los contribuyentes o responsables, como inscribirse en los registros, comunicar oportunamente los cambios que se operen en su actividad, llevar los libros y registros contables en idioma castellano, etc. etc. no altera ni modifica lo expuesto sobre esta glosa impugnada, en cuanto a ^a pagos por préstamos bancarios°, toda vez que, como se ha dicho, los gastos glosados no contribuyeron a la generación de la renta percibida por el actor en el año 2014.

Por las razones expuestas en los considerandos que anteceden, esta Sala de Casación considera que el Tribunal de instancia en su sentencia interpretó las normas denunciadas por el recurrente, conforme a su verdadero significado y con el alcance que el legislador quiso darles.

NOVENO DECISIÓN.-

9.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **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 14 de febrero del 2019, 09h26, emitida por el Tribunal de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas.

9.2. Sin costas.

9.3. Agréguese a los autos el escrito presentado por el doctor José Meythaler, en virtud de lo solicitado confiérase copia del audio de la audiencia llevada a cabo el 17 de febrero de 2022, a costa del peticionario.

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

9.5. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 1452-UATH-2021-DCH de 21 de diciembre de 2021.

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

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL



170141158-DFE

Juicio No. 09501-2018-00213

**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, lunes 21 de febrero del 2022,
las 12h29. **VISTOS.-**

A S U N T O

Resolver el recurso de casación interpuesto por el abogado Gabriel Antonio Andrade Piza, procurador judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE); en contra de la sentencia de 24 de septiembre del 2018, a las 10h03, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2018-00213, propuesto por el señor Wang Yonghai, en contra de la Resolución No. SENAE-DNJ-2018-0028-RE de 13 de marzo del 2018, suscrita por la Directora Nacional Jurídico Aduanero subrogante, mediante la cual se declara sin lugar el Reclamo Administrativo de Impugnación No. 249-2017 y se ratifica la legalidad de la Rectificación de Tributos No. JRP1-2016-1557-D001.

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 declarar con lugar a la demanda, dejando sin efecto la resolución impugnada y la rectificación de tributos que fue su antecedente.

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 7 de octubre del 2020, a las 08h04, 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 caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por el vicio de falta de aplicación del art. 63 de la Resolución No. 1684 de la CAN y por la errónea

interpretación del art. 225 del COPCI.

1.2.3 Sorteo de la causa número 09501-2018-00213, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 13 de abril del 2021, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.4 Auto de 9 de febrero de 2022, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 18 de febrero de 2022 a las 09h00.

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 también 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: Falta de aplicación del art. 63 de la Resolución No. 1684 ^a Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571- Valor en Aduana de las mercancías importadas^o de la Comunidad Andina de Naciones (Resolución No. 1684 de la CAN) y errónea interpretación del art. 225 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones

(COPCI); al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

2.4 Fundamentación del recurso.- El casacionista respecto a la falta de aplicación del art. 63 de la Resolución No. 1684 de la CAN, señala: Que desde el numeral ^a 7.2° al ^a 7.4.7°, el Tribunal aborda el único punto objeto de la controversia, respecto a ^a *determinar si la administración aduanera aplica correctamente el método secundario de valoración*°. Que en el numeral ^a 7.4.7.3° relativo al análisis del tercer método de valoración y en referencia de la información contenida en la base de datos del SENA, el Tribunal señala que ^a *dejó de motivarse la determinación del control posterior en lo que corresponde a la identificación de los referentes empleados para la modificación del valor en aduana de las mercancías en función de métodos secundarios de valoración*1/4°. Que de conformidad con la norma infringida, el SENA no podría revelar el contenido de su base de valor, ya que su contenido es información protegida, y además únicamente por expresa autorización de la persona del gobierno que la haya proporcionado o mediante orden judicial, ésta puede ser revelada, ya que dichas normas le brindan el carácter de información reservada. Que cuando existan motivos para descartar el primer método de valoración ± valor de la transacción, se procede a la aplicación de los métodos secundarios de valoración, utilizando la información de transacciones comerciales contenidas en la Base de Datos del SENA, información que según la norma supranacional, le brindan el carácter de confidencial. Que conforme el precepto universal sobre la carga de la prueba, la parte actora pudo solicitar al Tribunal de instancia, que ordene judicialmente que el SENA revele dichos valores, ya que dicha forma era la única vía para poder revelar lo que el Tribunal exige que forme parte de la motivación de la rectificación de tributos. Que la normativa invocada es clara respecto a la calidad de ^a *información protegida y confidencial*° de los datos que reposan en la Base de Datos del SENA y dicha calificación que le otorga la Ley no puede ser una arbitrariedad. Que dicha información es restringida por su naturaleza y por la utilidad que la misma reviste para efectos de realizar las acciones de control a las que está facultado el SENA, por lo que si el Tribunal *A quo*, aplicando el principio de legalidad quería revisar si el acto que sirvió de antecedente a la resolución impugnada se encontraba debidamente motivado, esta debió aplicar la normativa señalada como infringida, y la misma se debió aplicar al verificar la legalidad de la rectificación de tributos, ya que dichas normas prohíben lo que el Tribunal pretende que el SENA cumpla. Que si bien es cierto que toda decisión judicial y administrativa debe contener los requisitos para su motivación, no es menos cierto que en materia de valoración aduanera, y de conformidad con la norma infringida, el sujeto pasivo debe solicitar mediante orden judicial la revelación de los refrendos utilizados para el respectivo ajuste de valor que fueron extraídos de la Base de Valor del SENA, de aquella forma el sujeto tendría la oportunidad de defenderse de creerlo conveniente y el SENA no contradeciría normativa comunitaria alguna actuando de oficio. Que decir que las decisiones tomadas por la Administración no cumplen con el art.

76 numeral 7 literal l) de la Constitución es falso, ya que las mismas cumplen con los presupuestos jurídicos contemplados en las disposiciones constitucionales, es decir, el acto impugnado y su antecedente señalan cuales son las normas legales en las que se fundamenta la decisión tomada, así como la pertinencia de la aplicación de las normas de derecho y métodos de valoración en relación a los hechos. Que el argumento del Tribunal limita a la Administración de no poder brindar o *a revelar* con fecha y número de refrendo los datos que se extrajeron para hacer el respectivo ajuste sin orden judicial como requiere el Tribunal, por ser información confidencial, ya que de lo contrario, el SENAE estaría infringiendo lo dispuesto en las normas de la CAN. Que la confidencialidad de la base de datos del SENAE ha sido ratificada en varios pronunciamientos de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Que el Tribunal en el punto *a 7.4.2°* de la sentencia concluye su análisis en base a las disposiciones del art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, afirmando que el actuar del SENAE violenta la garantía constitucional de la motivación, por cuanto no se ha señalado cual ha sido la información comercial utilizada para realizar los respectivos ajustes de valor, afirmación que carece de sustento motivacional, puesto que este deber no se ve afectado por el hecho de que no aparezca en la resolución impugnada o en su antecedente, la divulgación de la información comercial con la que la Administración realizó la comparación del valor de las mercancías en controversia ya que dicha información tiene el carácter de confidencial. Que el argumento del Tribunal respecto a que no existe transparencia en los valores que se tomaron como referencia para la determinación del valor en aduana de las mercancías no constituye fundamento suficiente para concluir que existe una falta de motivación del acto impugnado ni de su antecedente, ya que para que ello ocurra, la resolución administrativa debe adolecer de falta de requisitos, lo cual no acontece en el presente caso. Que no se desprende que la revelación de información comercial confidencial pueda atribuirse a la falta de uno de aquellos requisitos para la motivación.-

Sobre la errónea interpretación del art. 225 del COPCI: Que el Tribunal en el considerando *a 7.4.7.2°* de la sentencia realiza una interpretación *sui generis* de la precitada norma. Que el Tribunal reconoce que el art. 225 del COPCI es una norma que guarda relación con la confidencialidad de la Base de Datos del SENAE, sin embargo, su errónea interpretación trasciende el espíritu de la reserva legal consagrada en el mismo. Que el Tribunal está creando un caso adicional a los dos que contempla el ordenamiento jurídico comunitario para que sea revelada la información, caso que no se encuentra en el artículo infringido y que el Tribunal intenta ampliarlos con la creación de un tercer caso en el que supuestamente no aplicaría la confidencialidad de la Base de Datos a la persona afectada por el dato extraído de la base de datos. Que los datos extraídos de la Base de Datos del SENAE no se utilizan para afectar bajo ningún concepto a los administrados, lo que sucede es que, en materia de valoración

aduanera, el SENAE no puede revelar el contenido de su base de valor porque es información protegida según el art. 225 del COPCI. Que no cabe duda que la información empleada para evaluar los riesgos potenciales respecto a la veracidad o exactitud del valor en aduana declarado es de carácter confidencial y que únicamente se puede revelar en dos circunstancias: con la autorización expresa de la persona o del gobierno que haya suministrado dicha información y, mediante disposición de autoridad judicial. Que los funcionarios de la administración aduanera autorizados para la obtención de la información, análisis y uso de la herramienta de perfiles de riesgo deben guardar absoluta reserva y confidencialidad, puesto que en caso de no hacerlo, estarían adecuando su conducta a una infracción. Que el Tribunal debe respetar el art. 225 del COPCI bajo esos parámetros, y no mediante la inclusión de un nuevo caso de levantamiento de la reserva legal. Que si el Tribunal hubiera interpretado correctamente la norma, habría concluido que en el presente caso, una vez que se identificaron en la Base de Datos los comparables señalados en la normativa comunitaria para la aplicación del Tercer Método de valoración, se ha corroborado fehacientemente la correcta aplicación de este método por parte del SENAE, quien estaba en la obligación de ^a *identificar* ^o dentro de su Base de Datos, los comparables y no como pretende el Tribunal en su sentencia, que se debía ^a *revelar* ^a dicha información confidencial y restringida. Que como consecuencia trascendental de los vicios expuestos, se procedió a declarar con lugar la demanda presentada por un importador que jamás justificó la veracidad de los valores declarados en Aduana, trayendo consigo la invalidez de la Resolución impugnada y su antecedente, ocasionándole un perjuicio a los intereses del SENAE y consecuentemente los del Estado y de todos los ecuatorianos, toda vez que se está dejando de percibir valores por concepto de tributos al comercio exterior y recargos. Que por lo expuesto se solicita casar la sentencia recurrida.

2.5 Contestación del recurso de casación.- El señor Wang Yonghai, no presenta contestación alguna la recurso de casación propuesto por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

2.6 Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 18 de febrero de 2022, a las 9h00.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente el abogado Luis Renato Salas Erazo, procurador judicial del Director Nacional del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y, por la contraparte, el abogado Romualdo Javier Salazar Carreño en calidad de procurador judicial del Sr. Wang. Yonghai; 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 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, que las partes dan por ciertos

3.2 Sobre la falta de aplicación alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente este vicio consiste en que: ^a *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).

Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: ^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.°* (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361).

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

Resolución No. 1684 ^a Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 ± Valor en Aduana de las Mercancías Importadas° de la CAN.

^a **Artículo 63.** *Obligación de suministrar información. 1. Para comprobar y/o determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, el importador o cualquier persona directa o indirectamente relacionada con las operaciones de importación de las mercancías de que se trate o con las operaciones posteriores relativas a las mismas mercancías, así como cualquier otra persona que posea los documentos y datos de la Declaración en Aduana de las mercancías importadas y de la Declaración Andina del Valor, estarán obligados a suministrar de manera*

oportuna, la información, documentos y pruebas que a tal efecto le sean requeridos por la Autoridad Aduanera, en la forma y condiciones establecidas por las legislaciones nacionales.

2.En aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la información suministrada, que por su especial naturaleza, sea confidencial o aportada con ese carácter, no será revelada por la Autoridad Aduanera sin la expresa autorización de la persona o del gobierno que la haya proporcionado, salvo orden de autoridad judicial.

3.Los documentos privados como son, los contratos, en especial los de compraventa, de propiedad intelectual, de licenciamiento, de distribución, entre otros, y en general, la información relativa a la negociación e importación de la mercancía, por su naturaleza serán considerados confidenciales y no podrán ser hechos públicos, sujetándose a lo dispuesto en el inciso anterior.4. La información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos a los efectos de valoración aduanera a que se refiere el artículo 25 de la Decisión 571, así como los valores que se encuentren en proceso de investigación o estudio por la Administración Aduanera, constituyen información confidencial, sujetándose a lo señalado en el numeral 2 del presente artículo."

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

"Art. 225.- Base de datos.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y el Servicio de Rentas Internas, cuando éstas lo requieran, tendrán libre acceso y sin restricciones, ya sea vía informática o física, y en forma permanente y continua, a toda la información de las actividades de comercio exterior que repose en los archivos y bases de datos del Banco Central del Ecuador, Policía de Migración, Registro Civil, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Superintendencias, Agencia de Calidad del Agro, Instituto Ecuatoriano de Normalización, Registro Mercantil, Unidad de Inteligencia Financiera y demás entidades que participan en el comercio exterior ecuatoriano directa o indirectamente. Los servidores públicos que no entreguen la información o que pongan obstáculos o interferencias para obtenerlas, serán sancionados con la destitución de sus cargos. El contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida, su acceso no autorizado o la utilización indebida de la información contenida en ella, será sancionado conforme el Código Penal."

3.4 Es pertinente iniciar el análisis respectivo, señalando que el invocar el caso 5 del art. 268 del COGEP, conlleva a que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia verifique si la sentencia emitida por la Sala de instancia riñe con el derecho (*error in iudicando*), lo que implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal *A quo*, no son

controvertidos y son aceptados por las partes procesales, de tal manera que no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas. En la especie constan como hechos probados los siguientes: ^a **7.2)** *Como fue indicado en el apartado 6.1 la controversia versó en la aplicación del método secundario de valoración en las importaciones objeto de control posterior. Por tanto, no es materia controvertida el descarte del primer método de valoración, que se considera en consecuencia como válido;* (1/4) **7.3.3)** *la administración tributaria ha demostrado la procedencia del descarte del segundo método de valoración;* (1/4) **7.4.6)** *De la prueba practicada a la que se hace referencia en el apartado 6.3.4 se considera como probado que la mercancía que fue ingresada al país en la importación considerada como comparable, tiene las condiciones para ser empleada en la aplicación del tercer método de valoración, al cumplir las condiciones previstas en los apartados 7.4.1, 7.4.2, 7.4.3 y 7.4.4 del presente numeral de sentencia; no obstante, la administración aduanera no ha acreditado haber dado cumplimiento a la exigencia referida en el apartado 7.4.5 del presente numeral de sentencia, esto es, que el comparable empleado sea el de más bajo valor unitario (sea por tratarse del más bajo de los varios comparables posibles, sea por tratarse del único comparable que cumplía las condiciones establecidas en la normativa comunitaria)*^o. (El subrayado es de esta Sala Especializada).

3.5 Partiendo de los hechos probados tenemos que el descarte del primer y segundo métodos de valoración se ha demostrado su pertinencia; ahora bien respecto del tercer método de valoración en el considerando 7.4 y sus numerales (fs. 129 y 129 vuelta) el Tribunal de instancia señala que: ^a **7.4)** ***En cuanto a la aplicación del tercer método de valoración, se toma en consideración lo siguiente: 7.4.1)*** *El artículo 4 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina dispone que ^a el valor de transacción de las mercancías importadas es la primera base para la determinación del valor en aduana y su aplicación debe privilegiarse siempre que se cumplan los requisitos para ello^o ;* **7.4.2)** *El segundo párrafo del artículo 17 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina señala que ^a El valor en aduana de las mercancías importadas no se determinará en aplicación del método del Valor de Transacción, por falta de respuesta del importador a estos requerimientos o cuando las pruebas aportadas no sean idóneas o suficientes para demostrar la veracidad o exactitud del valor en la forma antes prevista^o ;* **7.4.3)** *El numeral 1 (literales a y b) del artículo 3 de las Normas de Valoración en Aduana, del Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (de aplicación obligatoria según el artículo 1 de la Decisión 571) señala las condiciones que debe cumplir el comparable que se aplique para fijar el valor de aduana en el tercer método de valoración, referente a la similitud de mercancías, importadas para el mismo país, en un momento aproximado, en un mismo nivel comercial y en similares cantidades;* **7.4.4)** *El Reglamento a la Decisión 571, sea el artículo 37 del reglamento aprobado por la Resolución 846 de la Comunidad*

Andina de Naciones, sea el artículo 41 del reglamento que lo reemplazó, aprobado por la Resolución 1684 publicada en la Gaceta Oficial del 28 de mayo del 2014 (vigente a partir a los sesenta días siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, conforme al artículo tercero de la resolución), señala los mismos requisitos, indicando además que el comparable debe tratarse de una importación aceptada por el valor de transacción; 7.4.5) El numeral 3 del artículo 3 de las Normas de Valoración en Aduana, del Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (de aplicación obligatoria según el artículo 1 de la Decisión 571) señala que si al aplicar el tercer método se dispone de más de un valor de transacción, para determinar el valor en aduana se utilizará el valor de transacción más bajo; 7.4.6) De la prueba practicada a la que se hace referencia en el apartado 6.3.4 se considera como probado que la mercancía que fue ingresada al país en la importación considerada como comparable, tiene las condiciones para ser empleada en la aplicación del tercer método de valoración, al cumplir las condiciones previstas en los apartados 7.4.1, 7.4.2, 7.4.3 y 7.4.4 del presente numeral de sentencia; no obstante, la administración aduanera no ha acreditado haber dado cumplimiento a la exigencia referida en el apartado 7.4.5 del presente numeral de sentencia, esto es, que el comparable empleado sea el de más bajo valor unitario (sea por tratarse del más bajo de los varios comparables posibles, sea por tratarse del único comparable que cumplía las condiciones establecidas en la normativa comunitaria); 7.4.7) Aun cuando pudiera establecerse que el comparable empleado fue el adecuado, debe establecer este Tribunal si el hecho de no haber identificado los comparables en la rectificación de tributos o en la resolución impugnada, constituye falta de una debida aplicación del tercer método de valoración. Al respecto el Tribunal considera: 7.4.7.1) De la prueba practicada por la parte demandada, referida en el apartado 6.3.3 del numeral 6 de esta sentencia, se constata que fue desde un inicio cuestionado en fase administrativa la falta de identificación del comparable en la rectificación de tributos, sin que en la resolución impugnada se haya efectuado esa identificación; observación que es también fundamento de la demanda, conforme se ha referido en el apartado 4.2 del numeral 4 de esta sentencia; 7.4.7.2) El artículo 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y el artículo 10 del ACUERDO RELATIVO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO VII DEL ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO DE 1994 guardan relación a la base de datos en su globalidad y la confidencialidad no aplica a quien es afectado por el dato extraído de esa base de datos; caso contrario una persona afectada por un acto administrativo donde no se identifica el comparable, va a tener que presentar una demanda judicial que no va a poder fundamentar, al no contar con los datos básicos que permitan determinar si se aplicó bien o mal el método secundario de valoración, pues recién con la presentación de la demanda va a poder pedir que el juez ordene que la administración dé la información del comparable, omitida en determinación; es decir, que la información que

permitiría fundamentar la demanda, va a poder ser obtenida después de que la misma se presenta;

7.4.7.3) Dejó de motivarse la rectificación de tributos en lo que corresponde a la identificación del referente empleado para la modificación del valor en aduana de las mercancías en función de métodos secundarios de valoración, conforme al artículo 41 del Reglamento Comunitario de la Decisión No. 571 contenido en la Resolución 1684 de la Comunidad Andina. La motivación debe ser efectuada en la determinación y no posteriormente. La referencia a que se accedió a una base de datos, sin identificar los detalles de cada uno de los referentes que se aplican, torna en ilusorios y líricos los requisitos establecidos en la normatividad comunitaria para la aplicación de métodos secundarios de valoración, ya que los montos fijados por la administración tributaria no podrían ser contrastados ni cuestionados (esto es, se impide que el importador verifique que el comparable es real y no es ficticio, y que corresponde a una importación similar en calidad, condiciones, fecha de importación, cantidad y origen, y por tanto no tendría el importador la oportunidad de controvertir la procedencia de la aplicación de ese comparable por parte de la administración aduanera, ocasionando su indefensión; y además con ello se omite el requisito de "pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho" exigido por el artículo 76 numeral 7 literal l de la Constitución para que el acto administrativo tenga motivación, que es el requisito indispensable para su validez. No se cumple el requisito de motivación explicando posteriormente la forma en que se analizaron los comparables." (El subrayado es de esta Sala Especializada).

3.6 De lo expuesto se determina con absoluta certeza que, la razón principal por la cual el Tribunal de instancia llegó a la conclusión de declarar con lugar la demanda, fue por haberse comprobado la existencia de falta de motivación en el acto impugnado, por no haberse realizado una subsunción de los hechos al derecho, por no haber identificado como correspondía las mercancías utilizadas como similares para aplicar el tercer método de valoración, pues en la sentencia consta como hecho probado que de la prueba aportada por la Administración Tributaria en la fase judicial, no se puede verificar la identificación del referente empleado para la modificación del valor en aduana de las mercancías, y por tanto, que el comparable empleado sea el de más bajo valor unitario, sea por tratarse del más bajo de los varios comparables posibles, o por tratarse del único comparable que cumplía las condiciones establecidas en la normativa comunitaria, aquello no consta ni en el informe pericial practicado como prueba ni en el acto administrativo impugnado, ni en su antecedente, la rectificación de tributos, con lo cual se habría afectado el derecho a la defensa del importador; en tal virtud por no existir fundamentos legales y técnicos en los que se basó la aplicación del tercer método de valoración, situaciones todas que hacen que sea inaceptable que la autoridad aduanera dentro de sus actos administrativos, llegue a conclusiones de forma imprecisa, sin aportar elementos esclarecedores y objetivos que permitan ejercer correctamente la defensa a quienes se sienten afectados con dichos

actos y que, a su vez, permitan a los tribunales competentes resolver el fondo mismo de la controversia con el fin de esclarecer los casos sometidos a su conocimiento.

Cabe señalar que el hecho de que el SENA E utilice dicha información en su propio beneficio, para justificar sus actuaciones al momento de valorar las mercancías de determinado importador, de ninguna manera atenta contra el principio de confidencialidad, puesto que por un lado no está revelando al público en general su información y por otro lado, con ello se está cumpliendo con la obligación constitucional de motivar sus decisiones. Consentir que la autoridad aduanera determine el valor de mercancías de los contribuyentes, sin revelar las mercancías similares y sus valores que sirvieron de comparables, traería como consecuencia que los actos administrativos del SENA E incumplan con la obligación constitucional de motivación, y por ende, que la autoridad judicial se someta ciegamente a las afirmaciones del SENA E sin contraste ni prueba alguna, lo que sin duda constituiría una actuación arbitraria que vulneraría la seguridad jurídica, el debido proceso y el derecho a la defensa.

Mal comprende el SENA E el contenido del art. 63 de la Resolución 1684, pues este no establece que toda información entregada es confidencial, al contrario, claramente se establece que depende de su especial naturaleza o, de si el informante la entregó con esa precisión; pero más allá de eso, dicha norma regula la entrega de información que debe hacer el importador o cualquier persona directa o indirectamente relacionada con las operaciones de importación y no, el uso de dicha información. Mientras que el art. 225 del COPCI se refiere al libre acceso y sin restricciones, a toda la información contenida en bases de datos de las actividades de comercio exterior tanto para el SENA E como para el SRI y, adicionalmente establece que el contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida, su acceso no autorizado o la utilización indebida de la información contenida en ella, será sancionado conforme el Código Penal, por lo que mal podría afirmarse que el propio Servicio de Aduana del Ecuador no se encuentra autorizado a ingresar a su propia base de datos o que éste utilice indebidamente la información en ella contenida, pues dicha información tiene por objeto ser de utilidad para los procesos aduaneros.

3.7 Bajo este contexto, y, sin perjuicio de lo señalado, la falta de aplicación del art. 63 de la Resolución 1684 ^a Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571- Valor en Aduana de las mercancías importadas^o de la Comunidad Andina de Naciones (anterior 62 de la Resolución 846 de la CAN); y la errónea interpretación del art. 225 del COPCI alegadas por el casacionista bajo el caso 5, se vuelven irrelevantes e inoficioso su análisis, pues de llegarse a establecer que en efecto se configuraron dichos vicios, en nada hubiere influido en la decisión de la causa, pues el Tribunal *A quo* llegó a la convicción de aceptar la demanda presentada, por encontrar que tanto la resolución

impugnada como su antecedente carecían de motivación, situación que se evidencia a lo largo de todo el fallo. Consecuentemente, no prosperan los vicios alegados por el razonamiento efectuado.

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 24 de septiembre de 2018, a las 10h03, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2018-00213.

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. No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre del 2021.

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



170152411-DFE

Juicio No. 17502-2013-0005

**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, lunes 21 de febrero del 2022,
las 14h00.

VISTOS: El Economista Mauro Alejandro Andino Alarcón, en calidad de Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), dentro del juicio de impugnación Nro. 17502-2013-0005, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 22 de septiembre de 2017, las 11h45 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, que acepta la demanda de impugnación deducida por el señor Carlos Augusto Gallegos, en calidad de Gerente General y por tanto representante legal de YANBAL ECUADOR SA. y deja sin efecto la Rectificación de Tributos Nro. DNI-DRI2-RECT-2012-00990, emitida por el Director Regional 2 de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador el 27 de diciembre de 2012.

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 el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 184 y 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículos 266 y 269 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.- En virtud del sorteo de la causa realizado el 15 de julio de 2019, a las 12h56, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Ana María Crespo Santos (ponente), Darío Velástegui Enríquez y José Luis Terán Suárez.- Actualmente la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, está integrada por los doctores José Dionicio Suing Nagua (juez titular), Gilda Rosana Morales Ordóñez (jueza titular) y Gustavo Adolfo Durango Vela (juez encargado y ponente de esta causa). 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, dictado 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.- En escrito del 16 de octubre de 2017, las 16h34 (fs. 653 a 661 de los autos), la procuradora judicial de la autoridad tributaria aduanera presenta recurso extraordinario de casación, el cual es calificado por la Sala juzgadora de oportuno, que cumple requisitos de ley y se dispone subir los autos al superior en auto 7 de noviembre de 2017, las 15h33, conforme a lo señalado en el artículo 6 y siguientes de la Ley de Casación y remite el proceso a esta Corte Nacional de Justicia.

CUARTO: ERRORES ALEGADOS.- Mediante auto de 19 de junio de 2019, las 12h45 dictado por la doctor Juan G. Montero Chávez, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, se admite el recurso de casación interpuesto por la procuradora judicial del Director General del SENA, al amparo de la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación por los cargos de **aplicación indebida** del Art. 53 de la Ley Orgánica de Aduanas y por **falta de aplicación** del Art. 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI).

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, por lo que declara la plena validez del mismo.

A la presente sentencia, le antecedió la providencia de lunes 7 de febrero de 2022, las 16h09, por la que el Juez ponente de la causa, solicita pasen los autos en relación.

SEXTO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR EL VICIO ADMITIDO.- La defensa técnica del SENA, en el escrito de casación y en la audiencia de estrados convocada, respecto de los

cargos admitidos por el Conjuez Nacional, alegó y manifestó:

6.1. En relación a la **aplicación indebida** del Art. 53 de la Ley Orgánica de Aduanas, amparado en la causal 1 del Art. 3 de la Ley de Casación, se produce cuando el Tribunal de instancia considera que: *“¹/₄ siendo clara y pública, como es el Art. 53 de la Ley Orgánica de Aduanas, era la norma aplicable al tiempo que nacieron las obligaciones y que a su vez fueron pagadas, sobre las cuales la aduana tenía tres años para realizar la verificación de las declaraciones (¹/₄) por lo que transcurrieron más de los 3 años, en cuyo caso la facultad determinadora por parte del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, la hizo fuera del tiempo que establecía el Art. 53 de la Ley Orgánica de Aduanas (¹/₄)”*. Decisión de los jueces de instancia que, no analiza que con la entrada en vigencia del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, la facultad determinadora del SENA E se extendió a cinco años después del pago de los tributos al comercio exterior, en el presente caso siendo las declaraciones de 2008 y el control posterior el 2012, era perfectamente aplicable el Art. 145 del COPCI, conforme procedió la administración tributaria.

6.2. De lo expuesto, continúa el recurrente, se puede dilucidar que los jueces se refieren al control posterior contenido en el COPCI de manera *“despectiva”* y sin tomarlo en consideración, por lo que existe una evidente falta de aplicación del Art. 145 del COPCI. Para reforzar su análisis, trae a colación varias sentencias emitidas por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia cuyos extractos los transcriben, concretamente los casos 09504-2014-0137, 09501-2015-0008, 09504-2013-0126 y 17751-2015-0411. Concluye su alegación, manifestando que la facultad determinadora de la Administración aduanera se interrumpió con la notificación legal del Oficio Nro. SENA E-DNJ-2012-0728-OF el 6 de julio de 2012, por tanto con plena facultad para aplicar la Rectificación de Tributos, pues a esa fecha el importador no gozaba de una situación jurídica consolidada, pues con la entrada en vigencia del COPCI no había operado la caducidad. Pide se case la sentencia.

SÉPTIMO: CONTESTACIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN.± Dentro del término concedido para el efecto, la señora María Guadalupe Durán Calisto, Gerente General de la compañía YANBAL ECUADOR S.A, da contestación al recurso de casación y manifiesta que, si bien el COPCI extendió la facultad de la Administración Aduanera para determinar tributos en control posterior, dicha circunstancia era aplicable únicamente a las importaciones gestionadas a partir de su entrada en vigencia, pues por principio constitucional la ley sólo rige para lo venidero. En todo caso y en el evento no consentido de que se case la sentencia, la Sala de la Corte Nacional deberá emitir una de mérito que atienda el segundo punto objeto de la controversia.

OCTAVO: CONSIDERACIONES DE ESTA SALA PARA SU DECISIÓN. -

8.1. PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO. - El recurso de casación se fundamenta en la causal 1ra. del artículo 3 de la Ley de Casación, que establece:

“Art. 1.- 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 de su parte dispositiva. (¼)”

Esta causal hace referencia a la violación directa de la Ley, y en caso de configurarse el error jurídico en la sentencia recurrida, la misma debe ser corregida. La causal tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que esta se constituya, se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

8.2. Consideraciones doctrinales.- El autor Luis Armando Tolosa Villabona, en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361, sostiene respecto al vicio alegado:

*En lo relacionado con la **aplicación indebida** señala que ésta “...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 de 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 contempla”.*

En relación a este vicio, Humberto Murcia Ballén, en la obra ^aRecurso de Casación Civil°, Bogotá D Colombia, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pagina 327, sostiene que:

“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 esta. 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...”.

8.3. NORMAS LEGALES QUE SE ESTIMAN INFRINGIDAS.- En este sentido, las normas que el recurrente considera infringidas al tenor de la causal primera son:

Ley Orgánica de Aduanas

*^a **Art. 53.- Verificación y Rectificación.-** Dentro del plazo de tres años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior, las declaraciones aduaneras serán objeto de verificación aleatoria por parte del Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana (1/4)°*

Código de la Producción, Comercio e Inversiones

*^a **Art. 145.- Control Posterior.-** Dentro del plazo de cinco años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá someter a verificación las declaraciones aduaneras (1/4)°. (R.O.S 94 del 23 de diciembre de 2009).*

9.4. ANÁLISIS DE ESTA SALA SOBRE EL VICIO ALEGADO.- El vicio señalado por la entidad recurrente al amparo de la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, como se dijo, tiene como limitante la revalorización de la prueba evacuada ante el Tribunal de instancia, entonces para el análisis del vicio denunciado es necesario partir del objeto de la controversia, el que fue fijado en función de las pretensiones del actor, de la contestación a la demanda y los preceptos constitucionales que rigen el debido proceso.

9.4.1. De la revisión de la sentencia recurrida, se puede deducir los siguientes hechos probados: **i)** Mediante Rectificación de Tributos Nro. DNI-DRI2-RECT-2012-0090 de 27 de diciembre de 2012, se notificó al sujeto pasivo diferencias en las declaraciones aduaneras detalladas (53 en total), cuyos pagos se los realizó entre el 3 de enero de 2008 al 17 de diciembre de 2008; **ii)** Entre estas y la referida notificación, transcurrió más de 3 años, pero menos de 5 años; **iii)** Que el artículo 53 de la Ley Orgánica de Aduanas, fue derogado expresamente cuando entró en vigencia el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (R.O.S 94 del 23 de diciembre de 2009).

9.4.2. Lo que se discute en el presente caso, es caducó o no la facultad del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador para determinar obligaciones tributarias aduaneras. El tratadista nacional Rodrigo Garcés Moreano en su obra ^aLa caducidad en el sistema tributario ecuatoriano° (pág. 76) sobre ella ha expuesto: ^a (1/4) la caducidad en cuanto figura jurídica propia del Derecho Tributario está íntimamente vinculada con el procedimiento de gestión tributaria, cuya más importante faceta es

*la relativa al trámite administrativo que tiene por objeto la verificación, enmienda, revisión, determinación o como se lo desee identificar- de las declaraciones de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias*¹⁴. Por efectos del principio a la seguridad jurídica, prevista en el Art. 82 de la Constitución Política de la República (existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes) tal facultad no es indefinida en el tiempo, por el contrario la ley ha fijado términos más o menos largos en los que la administración tributaria puede ejercerla, pero si no lo hace se produce la caducidad de esa facultad, que no es sino, la pérdida de la competencia para iniciar un proceso de control de las obligaciones, en el caso tributario proceso de determinación^o.

9.4.3. De la revisión de la normativa sobre la caducidad en materia aduanera, se desprende que la figura jurídica de la caducidad ha tenido dos diferentes plazos para el cómputo del tiempo para su configuración, la primera que fija en TRES años contados a partir de la declaración o el pago de los derechos arancelarios según lo dispone el Art. 53 de la Ley Orgánica de Aduanas, y en CINCO AÑOS contados desde el pago de los tributos al comercio exterior, fijado en el Art. 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, cuyo literal q. de las Disposiciones Derogatorias, expresamente, valga la redundancia, deroga la Ley Orgánica de Aduanas, cuerpo legal que como se advirtió, fue publicado en el Suplemento del Registro Oficial Nro. 94 del 23 de diciembre de 2009. De conformidad a lo que señala el Art. 95 del Código Tributario, se interrumpe el plazo de caducidad, en ambos casos, en la fecha en que se notifique al contribuyente-importador, con el acto que da inicio a la determinación que, en el caso de importación de mercaderías, no es otro que la Liquidación de Diferencias.

9.4.4. En este caso, el Tribunal de instancia en su sentencia decidió que, el Art. 53 de la Ley Orgánica de Aduanas es la norma aplicable al tiempo que nacieron las obligaciones tributarias aduaneras y que a su vez fueron pagadas, sobre las cuales la aduana tenía tres años para realizar la verificación de las declaraciones o pagos (en el caso el último fue el 17 de diciembre de 2008), por lo que caducó la facultad determinadora del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, al pretender iniciar el 27 de diciembre de 2012 los actos de determinación, pues se lo hizo a los cuatro años, por tanto fuera del tiempo que establecía el Art. 53 de la Ley Orgánica de Aduanas.

9.4.5. Por su parte el SENAIE en su recurso, manifiesta claramente que el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, particularmente su artículo 145, extendió esos tres años de cómputo para que opere la caducidad de su facultad determinadora a CINCO AÑOS, por tanto cuando inicio el proceso de determinación faltaba algo más de un año para que caduque tal facultad, para lo cual refiere a varias sentencias de esta Sala Especializada, en su conformación anterior, en las que se le da la razón.

9.4.6. Este justamente es el cuestionamiento que esta Sala debe resolver, para lo cual hace las siguientes consideraciones: **i)** El Código Tributario en su texto original (25 de diciembre de 1975) ya señaló con toda claridad (Art. 5) el principio de irretroactividad de la ley tributaria, principio que ascendió a la categoría de constitucional desde la Constitución de 1978, confirmado en la de 1998 (Art. 257) y por la actualmente vigente del 2008, en cuyo artículo 300 claramente se determina que *“El régimen tributario se regirá por los principios de (1/4) irretroactividad”*, es decir la Ley tributaria entrará en vigencia a partir de su publicación en el registro oficial, no dispone sino para lo venidero, no tiene efecto retroactivo; **ii)** Tal principio tiene como propósito alcanzar la seguridad jurídica, contemplado en el Art. 82 de la propia Constitución que lo subsume en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras y públicas; **iii)** Por otra parte, hay que tener presente el concepto mismo de *“obligación tributaria”* la que según el Art.15 del Código Tributario, no es sino, el vínculo jurídico personal por el que debe satisfacerse una prestación en dinero, especie o servicios al verificarse el hecho generador previsto en la ley; **iv)** El hecho generador es el presupuesto que establece la ley para configurar cada tributo, que en el caso aduanero da origen al nacimiento de la obligación aduanera, es decir con el ingreso de las mercancías al territorio aduanero. En el caso de Yanbal S.A., las obligaciones aduaneras nacieron a lo largo del año 2008, y se extinguieron con el pago de los tributos generados en cada importación; **v)** En consecuencia, el plazo de caducidad de la facultad determinadora del SENAE, en aplicación estricta del Art. 53 de la Ley Orgánica de Aduanas es de TRES años y no de CINCO años contemplado en el Art. 145 del COPCI pues ello sería darle efecto retroactivo, pues esta norma entró en vigencia el 23 de diciembre de 2009, lo cual contraría el claro principio de irretroactividad que tiene carácter de constitucional y por tanto con supremacía sobre cualquier otra norma.

En conclusión, la sentencia emitida por el Tribunal de instancia no aplicó indebidamente el Art. 53 de la Ley Orgánica de Aduanas y menos falta de aplicación Art. 145 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones y no se han configurado los vicios denunciados por el recurrente.

DÉCIMO: DECISIÓN.- 10.1 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 LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve **NO CASAR** la sentencia dictada el 22 de septiembre de 2017 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha.

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. 1452-UATH-2021-DCH de 21 de diciembre de 2021.

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

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL



170144220-DFE

Juicio No. 17510-2019-00120

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, lunes 21 de febrero del 2022, las 12h49. **VISTOS:** La abogada Karina Vallejo en calidad de procuradora judicial de los señores Pedro Manuel Ayala Pazmiño y Marco Antonio Sánchez Bohórquez representantes legales del Consorcio Construsanit y el doctor Nelson Patricio Pérez Pérez procurador judicial del Director Zonal 1 del Servicio de Rentas Internas, interponen sendos recursos de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 29 de octubre del 2020, las 14h09, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2019-00120.

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 los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículos 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, resolvió aceptar parcialmente la demanda presentada por los señores Pedro Manuel Ayala Pazmiño y Marco Antonio Sánchez Bohórquez por sus propios y personales derechos; en consecuencia, sobre el acta de determinación No. 10201824901393772 de 26 de diciembre de 2018, emitida por el Jefe Zonal del Departamento de Auditoria Tributaria de la Dirección Zonal 1 del SRI, por impuesto a la renta del ejercicio económico 2013 del sujeto pasivo Consorcio Construsanit: i) Se declara ineficaz exclusivamente respecto del señor Marco Antonio Sánchez Bohórquez; ii) Se modifica conforme el análisis contenido en los numerales 3.3.1 y 3.3.3 para lo cual la administración tributaria deberá proceder con la liquidación respectiva; y, iii) En todo lo demás se ratifica su legalidad y validez, iv) Dispone que se abone a la obligación tributaria la caución rendida por la parte actora a favor de la autoridad demandada.

TERCERO: PRESENTACIÓN DE LOS RECURSOS.- Con fecha 12 d enero del 2021, las 13h50, la abogada Karina Vallejo en calidad de procuradora judicial de los señores Pedro Manuel

Ayala Pazmiño y Marco Antonio Sánchez interpone recurso de casación, al igual que el doctor Nelson Patricio Pérez Pérez en calidad de procurador judicial del Director Zonal 1 del Servicio de Rentas Internas, en escrito de 27 de enero del 2021, las 10h22, los que han sido calificado, en auto de 03 de octubre del 2019, las 10h07, en los términos de los artículos 266, 269 y 271 del Código Orgánico General de Procesos, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

CUARTO: ADMISIÓN.- En auto de 04 de mayo del 2021, las 10h57, el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez de la Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto por la abogada Karina Vallejo en calidad de procuradora judicial de los señores Pedro Manuel Ayala Pazmiño y Marco Antonio Sánchez Bohórquez representantes legales del Consorcio Construsanit por el caso quinto del artículo 268 del COGEP y por el vicio de errónea interpretación de los artículos 94 del Código Tributario y 61 de la Ley de Fomento Productivo. En tanto que, respecto del recurso de casación propuesto por el doctor Nelson Patricio Pérez Pérez procurador judicial del Director Zonal 1 del Servicio de Rentas Internas en auto de 04 de mayo del 2021, en auto de 13 de mayo del 2021, las 13h18 inadmitió el recurso de casación propuesto por la Administración Tributaria.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- El doctor Patricio Pérez Pérez en calidad de procurador judicial del Director Zonal 1 del Servicio de Rentas Internas en escrito de 16 de junio del 2021, las 12h53 requirió que al no existir justificación razonable respecto de los rubros en el valor del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013 que le corresponde pagar, por lo que, se puede concluir que existe ocultamiento deliberado de la renta, al incrementarse injustificadamente costo y gastos, lo cual, deriva en no haber declarado en todo o en parte del Impuesto a la Renta, lo que permite la extensión de la facultad determinadora de conformidad a la Ley, esto es, hasta seis años; por lo tanto, solicita desechar el recurso de casación interpuesto, al no establecer fundamentos legales en su petición contra la sentencia recurrida y no evidenciarse que se aplicó erróneamente la normativa tributaria alegada.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa realizado el 02 de febrero del 2022, las 10h10, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la 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 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, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar, por lo que se declara el proceso válido.

OCTAVO: AUDIENCIA.- Mediante providencia de 08 de febrero del 2022, las 14h14 se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día viernes 18 de febrero del 2022, las 11h00, diligencia en la que participaron la abogada Karina Vallejo en calidad de procuradora judicial de los señores Pedro Manuel Ayala Pazmiño y Marco Antonio Sánchez Bohórquez representantes legales del Consorcio Construsanit y el doctor Nelson Patricio Pérez Pérez procurador judicial del Director Zonal 1 del Servicio de Rentas Internas quienes intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus representados, en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso; en la misma audiencia se da a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

NOVENO: ERROR ALEGADO.- La abogada Karina Vallejo en calidad de procuradora judicial de los señores Pedro Manuel Ayala Pazmiño y Marco Antonio Sánchez Bohórquez representantes legales del Consorcio Construsanit considera que el fallo impugnado, incurre en el **caso quinto** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, acusando el vicio de errónea interpretación de los artículos 94 del Código Tributario y 61 de la Ley de Fomento Productivo.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que la recurrente considera infringidas son: **a) Código Tributario: Art. 94.-** *“En los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera de pronunciamiento previo, en cuatro años contados desde la fecha en que se presentó la declaración, de conformidad a lo establecido en el artículo 19 de este Código; para el caso del sujeto pasivo que no haya presentado su declaración, el plazo de caducidad será de seis años. Cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, la facultad determinadora caducará en un año contado desde la fecha de la*

notificación de tales actos. Será responsable el funcionario que por omisión en el ejercicio de la facultad determinadora haya impedido la recaudación. La responsabilidad pecuniaria se establecerá en proporción a los tributos que haya dejado de percibir el Estado, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que hubiere lugar.º b) Ley de Fomento Productivo: Art. 61.- º Disposición interpretativa del artículo 94 del Código Tributario.- Interpretese el artículo 94 del Código Tributario en el sentido de que en los casos en que los contribuyentes hayan sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, se entenderá que se ha dejado de declarar en parte el tributo, y por lo tanto se aplicará la caducidad de 6 años respecto de la facultad determinadora de la Administración Tributaria.º

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DEL CASO QUINTO DEL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS: º 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.º 1*

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE POR EL VICIO ACUSADO.-

La recurrente considera que el fallo impugnado en los considerandos 3.2.3.3. y 3.2.3.4 del Tribunal de instancia realiza un análisis para la aplicación del segundo numeral del art. 94 del Código Tributario desde la perspectiva de los ingresos y de los gastos. Para efectos de mejor resolver la casacionista puntualiza respecto de a) los ingresos ocultos al manifestar que según la norma en mención la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria caduca en 6 años cuando la declaración del contribuyente es incompleta. A su vez los precedentes jurisprudenciales han establecido que esta se configura cuando existe el ocultamiento de ingresos y no únicamente omisiones o inexactitudes de rubros es decir diferencias en un tipo de renta. En la sentencia se manifiesta que: º 1/4 *se observa del acto impugnado, que la administración tributaria ha establecido diferencias: i) en cuanto a ingresos gravados del ejercicio fiscal 2013 (numeral 3.6.1.1. que incluye el cuadro No. 7) 1/4 que no fueron declarados en parte por el contribuyente y que a su entender estarían siendo ocultados 1/4 La parte actora como queda dicho, pretende que para establecer si se produjo o no la caducidad el Tribunal establezca si las diferencias establecidas por ingreso son o no sustentadas, lo que resulta ajeno al examen sobre caducidad de la facultad determinadora 1/4 En consecuencia, del análisis efectuado, las fechas antes especificadas y el contenido del acto impugnado, 1/4 resulta aplicable el plazo de la caducidad de seis años 1/4º Como se puede observar de la sentencia, el Tribunal ha señalado por una parte que existen diferencias, no ocultamiento de*

1 Ecuador. Registro Oficial Suplemento 506 de 22 mayo de 2015 - Última modificación 26 de junio de 2019, Código Orgánico General de Procesos: artículo 268 numeral 5.

ingresos, de hecho señala que ^a observa^o que para el ^a entender de la Administración Tributaria estarían siendo ocultos^o, no para el Tribunal, es decir que para los juzgadores no se ha evidenciado de los hechos que exista el ^a ánimo deliberado de perjudicar al fisco^o a través del ocultamiento de ingresos por parte del contribuyente. Esta afirmación es concordante con lo señalado en la misma sentencia en el numeral 3.3.1.3. referente a la glosa de ingresos, donde el Tribunal analiza los 5 valores determinados con ingresos gravados y los califica de diferencias, no de ingresos ocultados, al señalar en el último párrafo del mismo ^a En consecuencia del análisis precedente, de las diferencias constantes en el cuadro No. 8, se confirma como ingreso gravado los valores $\frac{1}{4}$ y se deja sin efecto la diferencia $\frac{1}{4}$ ^o Sin embargo, a pesar de su propia afirmación, de que sólo hay diferencias, el Tribunal ratificó que la caducidad de la Administración Tributaria opera para seis años. Por otra parte, contrario a los precedentes jurisprudenciales, el Tribunal considera que evaluar la condición del ingreso determinado como gravado es ^a ajeno al examen sobre la caducidad de la facultad determinadora^o, lo cual es también una interpretación errónea, pues es fundamental identificar si se trata de un error de buena fe o existe ocultamiento, lo cual tampoco evalúa y no obstante aplica una norma excepcional (caducidad a 6 años) a pesar de que en la sentencia consta que no se configura la condición principal: el ocultamiento deliberado de un tipo de ingreso (diferente al declarado). La errónea interpretación del numeral 2 del art. 94 del Código Tributario, de considerar que no debe analizarse el tipo de ingreso, hace que la sentencia no aplique el precedente jurisprudencial que estable que ^a la caducidad de la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria opera en seis años, cuando la cuantía del ingreso no declarado es significativa con relación al total del mismo^o, pues de haberlo hecho, habría concluido que la facultad determinadora caducó en 3 años más no en 6 ya que el ingreso determinado no llega ni al 3% de las ventas declaradas. Ahora bien, respecto de b) los costos y gastos inexistentes y/o facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas el recurrente argumenta que el 21 de agosto del 2018 entró en vigencia el art. 61 de la Ley para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones y Generación de Empleo, el que contiene la norma interpretativa del art. 94 del Código Tributario relacionada con los gastos declarados por el contribuyente y señala que en los considerandos 3.2.3.3. y 3.2.3.4 del fallo impugnado establecen que: ^a $\frac{1}{4}$ ii) en cuanto a gastos en que la administración tributaria señala que no se pueden verificar la real materialización de los mismos y textualmente explica que : ^o $\frac{1}{4}$ *en otros casos no ha presentado ninguna información relacionada al pago, es decir, no poseen soportes documentales suficientes que permitan evidenciar la efectiva realización del costo o gastos, por lo que se concluye que las transacciones no tienen sustancia económica*^{1/4} (Numeral 3.6.2.16 contiene el cuadro 42.) De lo antes señalado se observa que la administración tributaria en la determinación se refiere ($\frac{1}{4}$) a gastos sobre los que no pueden verificar la real materialización y otros que considera faltos de sustancia económica, por lo tanto también estima que sobre estos se dejó de declarar en todo o en parte ($\frac{1}{4}$). En consecuencia, del

análisis efectuado, las fechas antes especificadas y el contenido del acto impugnado, este Tribunal advierte cumplidos los dos casos de excepción antes explicados, en los que resulta aplicable el plazo de caducidad de seis años, acorde el artículo 94.2 del Código Tributario y la ley interpretativa incorporada al mismo artículo, en tanto, no ha operado la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria.° De los fundamentos expuestos en la sentencia, no consta que el Tribunal verificó que los gastos eran inexistentes o que fueron sustentados en facturas de empresas fantasmas, de hecho, el numeral del Acta de Determinación que invoca (numeral 3.6.2.16 que contiene el hecho N. 42) únicamente refiere que "observa" lo que ha dicho la Administración Tributaria y de hecho no lo hace completo, puesto que la conclusión y que la Administración Tributaria solicitó los microfilms de los cheques para verificar los pagos, a pesar de que el contribuyente ya había entregado la documentación que sustentaba el gasto e incluso el pago con fotocopias de estados de cuenta y que en el cuadro 42 que cita constan los cheques emitidos. Es así que, en la parte citada en la sentencia, la propia Administración Tributaria aclara que no hay soportes documentales suficientes, porque si existieron los necesarios como consta del numeral mencionado, referido en la sentencia. El hecho de que los documentos no sean suficientes para que la Administración justifique la deducibilidad del gasto no implica que el gasto es inexistente. De hecho, la materialidad no del gasto tiene efecto en la deducibilidad o no del mismo, no en su existencia; en este sentido, el Pleno de la Corte Nacional de Justicia emitió la Resolución 07-2016, estableciendo un precedente jurisprudencial obligatorio respecto de la deducibilidad del gasto para el cálculo del impuesto a la renta. Si el gasto hubiera sido inexistente, así lo hubiere establecido la Administración Tributaria en su acto determinativo o el propio Tribunal, si es que hubieran existido hechos que subsumir al derecho, pero no ocurre así en este caso, toda vez que no se ha configuran las condiciones para tipificar los gastos como inexistentes sino únicamente como no deducibles, como además consta en el numeral 3.3.4.3. La errónea interpretación del segundo numeral del art. 94 del Código Tributario, respecto de las rentas no declaradas en todo o en parte, provocó que el Tribunal declare como válido un acto determinativo que no lo es e imponga a una persona, hoy de la tercera edad una obligación tributaria de más de cien mil dólares, a pesar que la facultad determinadora del SRI está caducada, toda vez el Tribunal ha afirmado que existe diferencias en ingresos y no ha evidenciado el ocultamiento de los mismos por parte del contribuyente. La errónea interpretación del artículo 61 de la Ley para el Fomento, Producción, Atracción de Inversiones y Generación de Empleo, genera un grave perjuicio ya que amplía la facultad determinadora y permite que el SRI imponga la obligación fuera de tiempo, es decir cuando ya no gozaba de la misma, haciendo válido un acto que no lo es por haber caducado. De haber interpretado correctamente las normas mencionadas el Tribunal de instancia hubiere concluido que, en este caso, la facultad determinadora de la Administración Tributaria no caduca en 6 años, sino en 3 años de conformidad a lo dispuesto en el primer numeral del art. 94 del

Código Tributario y el acto administrativo fue legalmente emitido y no habría declarado la invalidez del mismo bajo la aplicación de una norma en un mismo sentido que no es el correcto, por lo que solicita se acepte en su totalidad la demanda presentada.

DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DEL VICIO ALEGADO.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitido por el señor Conjuez de la Sala, considera: **i) 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.”*² **ii.** El recurrente cuestiona el fallo de instancia por haber declarado que opera la caducidad de seis años previsto en el artículo 94.2 del Código Tributario, por lo que el pronunciamiento de la Sala se circunscribe únicamente a este punto; **iii.** El Tribunal de instancia analiza el tema controvertido el punto 3.2.3.2 del fallo; considera que el artículo 94.2 contiene una norma de excepción que extiende el plazo de caducidad a seis años *“cuando los rubros que se hubieren ocultado sean de ingresos o tipos de renta”* y otra excepción, derivada de la norma interpretativa contenida en la Ley de Fomento Productivo de agosto de 2018, condicionada *“a 1/4a los casos en que los contribuyentes hayan sustentado en costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas fantasmas o inexistentes.”* Concluye que en el caso se presentan las dos excepciones por lo que considera que aplica la caducidad de seis años (último párrafo del considerando 3.2.3.4.) **iv.** Para resolver el asunto controvertido se formulan las siguientes consideraciones; **a)** El artículo 94 del Código Tributario, en el texto aplicable a la fecha del ejercicio en análisis, contenía tres plazos de caducidad 3, 6 y 1 año, cada uno con las condiciones en las que se debía aplicar, sin que la mal denominada *“caducidad extendida”* de seis años sea una excepción, simplemente los plazos son diferentes y su aplicación depende de las condiciones específicas que señala la norma; **b)** En ese contexto, la jurisprudencia de la Sala, de manera reiterada ha sostenido que la caducidad de seis años opera en dos circunstancias **1.** Cuando no se ha declarado teniendo la obligación de hacerlo; y, **2.** Cuando habiéndose declarado, esta declaración es parcial o se hubiere ocultado rubros; y, en el caso de ocultamiento de rubros, ha establecido que se incurre en ese hecho

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

cuando se oculta un tipo de renta o ingreso, sin que ello quepa cuando existe una diferencia numérica, por ejemplo cuando, teniendo solo ingresos por servicios profesionales, declaro cien cuando en realidad tuve ingresos de doscientos, en este caso, no hay ocultamiento de ingresos; **c)** Ahora bien, la norma interpretativa del artículo 94.2 contenida en el artículo 61 de la Ley de Fomento Productivo, de efímera existencia pues, ya no está vigente por la reforma al artículo 94 del Código Tributario incorporado por artículo 85 del Decreto Ley (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal) publicada en el suplemento al Registro Oficial No. 587 de 29 de noviembre de 2021, extiende el alcance del indicado numeral cuyo contenido únicamente refiere a ingresos, a los casos en que los justificativos de gastos estuvieren soportados en facturas provenientes de empresas fantasmas, supuestas o inexistentes, esta si una excepción como señala el Tribunal en su decisión, en tanto, en lugar de realizar una interpretación, incorpora el criterio que ya tenía la Administración Tributaria, para considerar ocultamiento de rubros la utilización de justificativos de gastos (no de ingresos) de empresas fantasmas, supuestas o inexistentes; al respecto resulta importante destacar el criterio vertido por la Corte Constitucional, respecto a las leyes interpretativas: ^a 54. *En tal virtud, por regla general, la ley dispone para lo venidero y, por excepción, se contempla la posibilidad de expedir leyes interpretativas que se entienden incorporadas en las leyes que se interpretan, adquiriendo así efectos de carácter retroactivo. **En fundamento a este carácter retroactivo es que las leyes interpretativas deben limitarse a declarar el sentido de la norma interpretada y no modificarla.*** 55. *Por su parte, esta Corte, en la sentencia No. 009-13-SIN-CC, sostuvo que **la ley interpretativa únicamente puede declarar el sentido de aplicación de una ley precedente, mas no contener nuevos enunciados normativos**, puesto que el resultado de la interpretación se caracteriza por formar sustancialmente, un mismo cuerpo normativo con la ley interpretada, compartiendo entonces una unidad material de objeto e identidad. En tal sentido, una ley no es interpretativa por su denominación sino por su contenido.*^o (Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. Sentencia No. 23-20-CN y ACUMULADOS/21 de 01 de diciembre del 2021. Resaltado pertenece a la Sala); **d)** En el caso que nos ocupa, se presentan las dos circunstancias, es decir, el ocultamiento de rubros, analizado por el Tribunal juzgador en el considerando 3.3.1 en la glosa ^a otros ingresos gravados, no declarados ni contabilizados^o (3.6.1.1 del acta de determinación); y, en el considerando 3.3.4 ^a Costos sin demostración de contraprestación recibida^o (numeral 3.6.2.16 del acta de determinación); este segundo caso, para estos juzgadores no aplica la caducidad de seis años; **e)** Consiguientemente, habiéndose evidenciado que el primer supuesto, el de ocultamiento de rubros, no ha sido desestimado por el Tribunal juzgador, por existir rubros por ingresos gravados que no han sido declarados y que corresponden a otro tipo de renta, es pertinente la aplicación del plazo de caducidad del seis años realizado por la Administración Tributaria, por lo que no ha caducado la facultad determinadora de la

misma, por las razones que se dejan expuestas. Consiguientemente, no se acepta el recurso interpuesto.

DÉCIMO CUARTO.- 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** el fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 29 de octubre del 2020, las 14h09.- Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

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, lunes 21 de febrero del 2022, las 12h49. **VISTOS.-**

Me aparto del fallo de mayoría a partir del literal c) del numeral iv del acápite Décimo Tercero, con el siguiente VOTO CONCURRENTENTE:

c) Para el análisis del yerro alegado bajo el caso 5 del art. 268, se debe partir de los hechos probados en instancia, y que se identifican en el fallo recurrido, así se observa que el tribunal A quo tiene como hechos probados que: **1.-** ha existido ocultamiento de un rubro o tipo de ingresos y que, **2.-** se dejó de declarar en parte los costos y gastos, pues se evidenció que no se pudo verificar la real materialización de estos y en otros casos no tienen sustancia económica.- Estos hechos probados se constatan del siguiente texto contenido en el fallo recurrido en el numeral 3.2.3.4: *“En consecuencia, del análisis efectuado, las fechas antes especificadas y el contenido del acto impugnado, este Tribunal advierte cumplidos los dos casos de excepción antes explicados, en los que resulta aplicable el plazo de caducidad de seis años que ciertamente no ha transcurrido, 1/4°.*

d) Esta Sala concuerda con que la norma que debía aplicarse era el art. 94.2 del Código referido, pues esta norma establece que caduca la facultad que tiene la Administración Tributaria para determinar, cuando los tributos se hubieren declarado en todo o en parte, y, precisamente con la expedición de la Ley interpretativa contenida en el art. 61 ya citado, se establece concretamente que se entenderá que la declaración es en parte, cuando los contribuyentes han sustentado costos o gastos inexistentes, situación que se evidencia ha ocurrido en instancia, pues así lo avalan los hechos probados y esto basta para confirmar que el art. 94.2 del Código Tributario se encuentra correctamente entendido y qué, los juzgadores de instancia han considerado el tenor literal de la norma interpretativa contenida en el art. 61 referido, que determina que sólo cuando se presenten esos hechos, se entenderá que la declaración ha sido realizada en parte y por tanto, cabe la caducidad de los 6 años respecto de la facultad determinadora de la Administración Tributaria.

e) Esta Sala, deja sentado que cuando se alega el vicio de errónea interpretación, el recurrente se encuentra de acuerdo en que la norma acusada de ese vicio, es la norma que gobierna el asunto, pero en otro sentido. La parte recurrente, no explica cuál es el sentido que debió darse a esta norma, pues su tenor literal es claro y expreso y, más allá de ello, el art. 61 en mención es una norma interpretativa y no reformativa, por ello sus efectos en cuanto al tiempo en que pueden ser aplicadas son distintos, tal y como lo prevé el art. 7 del Código Civil, pues la disposición interpretativa se entiende incorporada

en la norma interpretada, pero, no altera en manera alguna los efectos de las sentencias judiciales ejecutoriadas en el tiempo intermedio.

f) Esto también ha sido reconocido por la Corte Constitucional del Ecuador en la sentencia No. 009-13-SIN-CC, caso No. 0008-12-IN de fecha 14 de agosto de 2013, que en la parte pertinente dice: *“ ¼ De lo dicho, se extrae que el legislador realiza una interpretación auténtica de la ley, pues contrario de otros poderes del Estado, no crea una nueva disposición normativa, sino que es a su propia voluntad a la que le dota de alcance, por lo tanto la aclara, más no la declara primigeniamente¼”, se lee además: “ ¼ que el legislador es el intérprete auténtico de su propia voluntad, por medio de la cual logra hacer efectivos los propósitos por los cuales un enunciado normativo fue adoptado; así; el resultado de dicha interpretación se caracteriza por formar, sustancialmente, un mismo cuerpo normativo con la ley interpretada, compartiendo entonces una unidad material de objeto e identidad... Razón por la cual, la ley interpretativa se entiende vigente desde el momento de expedición y en la vigencia de la ley interpretada. (¼)º* De allí que la naturaleza de la ley interpretativa sea únicamente reiterar o aclarar la voluntad ya establecida en la disposición normativa que se interpreta.

g) Para finalizar, es importante resaltar que el recurso de casación se propone contra una sentencia específica, y esta Sala debe analizarla con exclusividad **según el cargo que se reproche y el análisis que se haya realizado por los jueces de instancia**. En el caso particular, en instancia se tienen como hechos probados la ocultación de ingresos y la existencia de costos o gastos inexistentes, lo que habilitó la aplicación del art. 94.2 del Código Tributario y del art. 61 tantas veces citado, que modificó del alcance del art. 94.2 del Código Tributario, entendiéndose por *“declaración parcial”* también cuando los contribuyentes hubieren sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas.- Consecuentemente, al tenerse como hechos probados la ocultación de ingresos y costos y gastos inexistentes, es pertinente la aplicación del plazo de caducidad de seis años, por lo que, no ha caducado la facultad determinadora de la Administración Tributaria. Consiguientemente, no se acepta el recurso interpuesto.

DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.-

14.1 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** el fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 29

de octubre del 2020, las 14h09.-

14.2 Sin costas.-

14.3 Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal

14.4 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL



170277783-DFE

Juicio No. 09501-2019-00126

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, martes 22 de febrero del 2022, las 14h31. **VISTOS:** El abogado Diego Alfonso Cabezas-Klaere en calidad de Procurador Judicial de la economista Gabriela Germania Orellana Rosero, Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 09 de septiembre del 2019, las 16h04, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2019-00126.

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 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; y, numeral 2 del artículos 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición Reformativa Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El fallo de instancia, declara con lugar la acción de impugnación deducida por la abogada Karen Paola Álava Cedeño, en calidad de Procuradora Judicial de la compañía MAQUINARIAS Y VEHICULOS S.A. MAVESA, en contra del Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, y en consecuencia se deja sin efecto la resolución No. 109012019RREC036750, suscrita por esta autoridad, y en su lugar se dispone que la Administración Tributaria proceda a la devolución de los valores pagados en exceso por compañía accionante en concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014, más los respectivos intereses de conformidad con lo previsto en el artículo 22 del Código Tributario, originados por las retenciones en la fuente de impuesto a la renta en la cantidad de USD 1.684.698,74, los valores pagados en exceso mediante declaración en suma de USD 55,615.38, así como la devolución del saldo del crédito tributario de Impuesto a la Salida de Divisas del mismo ejercicio fiscal en la suma de USD 826.453,89. Se ordena que la Administración Tributaria proceda con la emisión de las notas de crédito desmaterializada por los valores antes mencionados, en cumplimiento de lo dispuesto en este fallo y en virtud de lo señalado en el artículo 308 del Código Tributario.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 21 de noviembre del 2019, las

16h47, el abogado Diego Alfonso Cabezas-Klaere en calidad de Procurador Judicial de la Administración Tributaria, interpone recurso de casación, mismo que es calificado, en auto de 26 de noviembre del 2019, las 17h07, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 del Código Orgánico General de Procesos, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

CUARTO: ADMISIÓN.- En auto de 02 de junio del 2021, las 11h02, el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto, admitiendo el caso cuarto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos por el vicio de falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba, razonando sobre la equivocada aplicación del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del artículo segundo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria y la no aplicación del artículo 89 del Código Orgánico Tributario.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- En escrito de 14 de julio del 2021, las 13h52, la compañía Maquinarias y Vehículos S.A. MAVESA, dio contestación al recurso de casación interpuesto por la Administración Tributaria y solicita se lo deseche.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa No. 09501-2019-00126(1), realizado el 02 de febrero del 2022, las 10h34, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional y José Dionicio 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 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, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar, por lo que se declara el proceso válido.

OCTAVO: AUDIENCIA.- Mediante providencia de 15 de febrero del 2022, se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día lunes 21 de febrero del 2022, las 11h00, en la que participaron la abogada Velyalline Romo Molestina, en calidad de Procuradora Fiscal de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas y los abogados Mario Orellana Beltrán y Alfredo Sierra, en calidad de Procuradores Judiciales de la compañía Maquinarias y Vehículos S.A. MAVESA, quienes intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus representados, en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso; en la misma audiencia se da a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

NOVENO: ERRORES ALEGADOS.- El recurrente considera que el fallo impugnado incurre en caso cuarto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos por el vicio de **falta de aplicación** del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba, lo que habría producido la equivocada aplicación del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del artículo segundo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria y la no aplicación del artículo 89 del Código Orgánico Tributario.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que el recurrente considera infringidas son: **a) Código Orgánico Tributario: 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.”* **b) Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 101.- 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

c) Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria: Art. segundo innumerado a continuación del Art. 162.-. *Los pagos por Impuesto a la Salida de Divisas, susceptibles de ser considerados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo anterior, que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo. Esta solicitud se receptará una vez que el contribuyente haya presentado la correspondiente declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal en que se efectuaron dichos pagos de ISD. El Servicio de Rentas Internas, de ser procedente, dispondrá la devolución del impuesto pagado, ordenando la emisión de una nota de crédito, la cual será libremente negociable en cualquier tiempo, y será utilizada para pagar el impuesto a la renta dentro del plazo previsto en el inciso anterior. Esta devolución no procederá respecto de los valores de ISD considerados como gastos deducibles, en la respectiva declaración de Impuesto a la Renta.º*

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DEL CASO CUARTO DEL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS: *^a Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto.^{o 1}*

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DEL RECURRENTE POR EL VICIO ACUSADO.-

En relación con el precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba, se tiene que en la sentencia recurrida el Tribunal incurrió en falta de aplicación del deber de apreciar la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica. El precepto de valoración de prueba por la parte recurrente (sana crítica) conlleva la necesidad de que el juez deba analizar la prueba de forma lógica y que, a partir de la revisión que haga de la misma, se verifique la real ocurrencia de los hechos que las partes han pretendido demostrar. Es decir, el juzgador debe conducir su análisis a establecer la verdad procesal. Del fallo recurrido se observa que la Sala no analizó las pruebas aportadas con la sana crítica puesto que de ellas no concluye un hecho real, al punto de afirmar en el considerando 7.6 de la sentencia recurrida que fue la Administración Tributaria quien le solicitó a la compañía actora presentar una declaración sustitutiva *^a...de acuerdo con lo establecido en el artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno que trata sobre la posibilidad de sustituir declaraciones originadas en procesos de control de la propia administración tributaria, situación que ocurrió en el presente caso, pues fue la propia administración la que solicitó la presentación de una declaración sustitutiva, conforme consta en la providencia No. 109012018PDEV001754, practicada como prueba por la accionante, por lo que ésta se considera totalmente válida/4^o* Tal afirmación es por demás falsa, puesto que de la simple lectura de la providencia aludida no se observa que la Administración Tributaria haya empleado los términos o vocablos sustitutiva o enmienda, conforme al artículo 101 invocado por el Tribunal, en concordancia con el artículo 89 del Código Orgánico Tributario, para solventar la corrección de los mal llamados errores alegados por la parte actora. El Tribunal yerra al establecer que el derecho a la devolución del crédito tributario por concepto de Impuesto a la Salida de Divisas, en los términos del segundo artículo innumerado agregado a continuación del artículo 168 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, corresponde a un pago en exceso de impuesto a la renta. Tanto porque en la sentencia no se emite pronunciamiento alguno respecto a las retenciones en la fuente ni al pago en exceso del impuesto a la renta, sino solo y únicamente al impuesto a la salida de divisas; contrario a la afirmación de la Sala, existen múltiples precedentes jurisprudenciales que establecen que este tipo de derechos por crédito tributario constituyen peticiones por pago de lo debido, diferenciándose del pago en exceso y del pago indebido previstos en los artículos 122 y 123

1 Ecuador. Registro Oficial Suplemento 506 de 22 mayo de 2015 - Última modificación 26 de junio de 2019, Código Orgánico General de Procesos: artículo 268 numeral 4.

del Código Tributario, en concordancia con el artículo 305 ibídem. El segundo yerro del Tribunal, se basa en establecer que el sujeto pasivo puede realizar declaraciones sustitutivas, aún con posterioridad a la expedición de un acto administrativo de determinación. Este error judicial es evidente por cuanto el Código Tributario ha previsto que el ejercicio de la facultad determinadora de la Administración Tributaria se ejerce respecto de la declaración efectuada por el contribuyente; y, una vez practicada la determinación por el sujeto activo, el pasivo no podrá alterarla mediante una nueva declaración. Es decir, no cabe declaración de tributos con posterioridad a la expedición de un acto administrativo de determinación, por más que el acto determinativo no haya tenido por objeto revisar la cuenta contable que pretende modificar el contribuyente. El tercer error del Tribunal, se verifica cuando afirma que la declaración sustitutiva presentada por el contribuyente con posterioridad a la determinación efectuada por la Administración Tributaria no pretende modificar los resultados del proceso de determinación, puesto que hay norma expresa que, como veremos más adelante, no permite la corrección de errores fuera de los límites establecidos en los artículos 89 del Código Tributario, 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno y segundo artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador. El cuarto yerro se evidencia cuando manifiesta que la declaración sustitutiva habría sido presentada dentro del término previsto en la ley, so pretexto del artículo 305 del Código Tributario. En la causa no se discute el plazo para que el contribuyente pueda ejercer su derecho a solicitar la devolución del crédito tributario, sin embargo el Tribunal confunde ese plazo con el tiempo que tiene el contribuyente para cumplir con el deber formal de realizar una declaración sustitutiva. Dicho de otra manera, el Tribunal no aplicó el plazo previsto en el artículo 89 del Código Tributario, y aplicó equivocadamente los límites establecidos en el artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno. El quinto yerro se refleja en la confusión que hace el Tribunal al indicar que el contribuyente podía compensar y al mismo tiempo, solicitar la devolución del crédito tributario, lo que implica una equivocada aplicación del artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, la cual contiene los límites para que el contribuyente pueda presentar una declaración sustitutiva. Como regla general y primaria contemplada en el artículo 89 del Código Tributario y en el 101 de la LRTI, la declaración sustitutiva se debe presentar dentro del año posterior al que fue presentada la declaración original. Esta primera regla fue obviada por los juzgadores, pues se expandió el plazo previsto en las normas mencionadas, so pretexto del artículo 305 del Código Tributario que no se refiere al plazo para presentar una declaración sustitutiva, sino al plazo para presentar la solicitud de devolución. El artículo 101 de la LRTI prevé excepciones a ese plazo, extendiéndolo bajo dos consideraciones que deben converger en el mismo acto declarativo: 1. Que implique un mayor valor a pagar; y 2. Que no se haya iniciado un procedimiento de determinación por parte de la Administración Tributaria. En el presente caso, la declaración distributiva no cumplió ninguno de estos dos requisitos puesto que la

corrección realizada en su declaración, si bien generó un mayor impuesto causado, no así un mayor valor a pagar. Y como fue incluso de conocimiento de la Sala, la Administración ya había iniciado una determinación tributaria sobre la declaración efectuada cuyos resultados se pretendían modificar mediante una declaración sustitutiva. El otro escenario previsto en el citado artículo 101 se refiere al eventual caso en que la declaración sustitutiva no implique un mayor valor pagar, y por el contrario, genere un saldo a favor del contribuyente, a lo cual se han previsto las siguientes limitantes: 1. Que se dentro del año de haberse efectuado la declaración original; y 2. Que previamente no se haya iniciado un procedimiento de determinación por el sujeto activo del tributo. El último presupuesto de la norma y que ha sido escogido por el Tribunal A quo en su sentencia, se refiere a la declaración sustitutiva presentada dentro un procedimiento de control. En cuanto al plazo de 6 años se colige que esta está vinculada al plazo de caducidad dentro del cual la Administración Tributaria puede ejercer su facultad determinadora, no obstante, en cuanto a la enmienda, conforme está previsto en la norma mencionada, debe ser pedido por el Servicio de Rentas Internas. Al respecto la Sala en el fallo recurrido indicó que *“^{1/4}fue la propia administración la que solicitó la presentación de una declaración sustitutiva conforme consta en la Providencia No. 109012018PDEV001754, practicada como prueba por la accionante, por lo que ésta se considera válida.”* Esta afirmación es producto de la falta de aplicación de la lógica, como regla sustancial de la sana crítica, precepto de valoración de la prueba prevista en el artículo 164 inciso segundo del COGEP; y, producto de aquello, el Tribunal A quo aplicó equivocadamente en el artículo 101 de la LRTI, aun cuando en ningún momento la Administración Tributaria manifestó haber detectado errores sujetos a enmienda, ni en parte alguna de la providencia No. 109012018PDEV001754 se solicitó la presentación de una declaración sustitutiva y muchos menos se indicaron rubros sobre los cuales debía versar la supuesta enmienda. De igual manera se aplicó equivocadamente el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, por cuanto se consideró que era un error el haber asignado el ISD pagado en las importaciones de la compañía, así declarado por el contribuyente en la declaración original y en las posteriores declaraciones sustitutivas anteriores al procedimiento de determinación. Conforme consta de la sentencia recurrida y de la fundamentación del presente recurso, los medios de prueba respecto del que se aplicó incorrectamente las reglas de la sana crítica, precepto de valoración de prueba, fueron: La declaración original y sustitutivas presentadas por el contribuyente donde se reflejaba que el ISD pagado en la importación de bienes había sido consignado en la cuenta de GASTOS, y que el crédito tributario para el ejercicio fiscal 2014 era de tan solo US\$26.119,10; lo cual fue ratificado por la perito Ing. Com. Viviana Naranjo Chacón y la providencia No. 109012018PDEV001754 expedida dentro del procedimiento administrativo de devolución, cuyo objeto era abrir el término de prueba respectivo, en la cual jamás se dispuso presentar declaración sustitutiva ni enmendar el casillero de TOTAL COSTOS Y GASTOS para trasladar el ISD pagado en

la importación de bienes al casillero de CRÉDITO TRIBUTARIO.

DÉCIMO TERCERO: 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 fallo de instancia, con fundamento en el caso cuarto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitido por el señor Conjuez de la Sala, 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.** El recurrente cuestiona la sentencia de instancia, acusándola de falta de aplicación del artículo 164, inciso segundo del COGEP, porque considera que el Tribunal juzgador no analizó las pruebas aportadas con la **sana crítica** puesto que de ellas no concluye un hecho real; **iii.** La sentencia cuestionada, en el considerando 6, realiza una referencia a las pruebas anunciadas y practicadas, que considera relevantes para la decisión que adopta; y en el considerando 7, numerales de 1 a 6, vierte los argumentos en base a los que resuelve el punto en controversia; en el 7.2 refiere a las pruebas documentales practicadas, con especial referencia a los formularios 101 con las declaraciones sustitutivas del impuesto a la renta del ejercicio 2014; **iv.** El caso cuarto del artículo 268 del COGEP contiene la denominada causal indirecta, en tanto el vicio en la norma de valoración de la prueba conduce a la vulneración de normas sustantivas por aplicación equivocada o por falta de aplicación; **v.** La sana crítica es la libre valoración de la prueba por parte del juzgador, por tanto no sujeto a una regulación normativa específica, de manera que su transgresión deberá atender a la lógica y la racionalidad en la valoración probatoria, demostrado por quien lo alega; **vi.** En el presente caso, el argumento del recurrente es la transgresión de la sana crítica en el ejercicio de valoración de la prueba, por falta de aplicación; sin embargo, en la justificación del cuestionamiento no se encuentra de qué manera el Tribunal juzgador deja de aplicar la sana crítica, menos señala cómo el ejercicio de valoración sea ilógico o irracional; sus argumentos, más bien cuestionan los razonamientos del Tribunal en relación a la aplicación de las normas que utiliza para justificar su decisión; **vii.** Por otro lado, del contenido de la sentencia objeto de análisis, no se evidencia que el Tribunal realice una valoración ilógica o arbitraria de las pruebas actuadas por las partes, por lo que, aun cuando la proposición del yerro prosperare, tampoco puede modificarse la decisión. Esto no implica que la Sala esté de acuerdo con la decisión del Tribunal juzgador, puesto que el recurso no prospera por los yerros e imprecisiones en su formulación. Por lo expuesto, el recurso resulta improcedente y se lo rechaza.

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.

DÉCIMO CUARTO.- 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** el fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 09 de septiembre del 2019, las 16h04.- Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

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.