EDICIÓN JURÍDICA

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:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

J13802-2020-00049, J09501-2022-00257, J09501-2020-00351, J09501-2020-00339, J18803-2020-00309

Año II - Nº 453 - 97 páginas
Quito, martes 17 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 13802-2020-00049 RESOLUCION 252-2026

289376858-DFE

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 15 de abril del 2026, las 10h08. **VISTOS**: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los Jueces Nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor José Suing Nagua y doctor Gustavo Durango Vela (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 13802-2020-00049.

1. Antecedentes procesales

1.1.- En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, estableció como objeto de la controversia lo siguiente: ª Determinar si procede o no que el Tribunal, en sentencia, deje sin efecto legal la LIQUIDACIÓN DE PAGO No. 13201906502405390, por diferencias en la declaración del impuesto al valor agregado (IVA) del mes de diciembre del ejercicio fiscal 2015, emitida el 31 de octubre de 2019, por la Directora Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas.º (fj. 298 exp. de instancia, acápite séptimo).

1.2.- Cabe destacar, que la señora Jacinta Elizabeth Intriago Lucas (en adelante contribuyente, sujeto pasivo o parte actora) presentó por sus propios y personales derechos, una demanda de impugnación en contra de la Liquidación de Pago No. 13201906502405390, emitida el 31 de octubre del 2019 por el Director Zonal 4 del SRI, mediante la cual, se establecieron diferencias en la declaración del Impuesto al Valor Agregado (léase también solo IVA) de la actora, por el mes de diciembre del año 2015, al presuntamente verificarse adquisiciones realizadas con dos proveedores considerados como ª fantasmas o inexistentesº, de manera que -a criterio del SRI- no existía sustancia económica en dichas transacciones, por lo cual procedió a determinar y liquidar un nuevo impuesto a pagar, por el valor de CATORCE MIL DOSCIENTOS VEINTIOCHO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON 01/100 (USD $ 14.228,01).

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

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

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

1.3.- En la sentencia recurrida, dictada el 01 de julio de 2024, a las 14h24, los jueces de instancia resolvieron -por voto de mayoría- aceptar la demanda presentada por la actora, en consecuencia, dejaron sin efecto la liquidación de pago impugnada y dispusieron la devolución del monto rendido por concepto de caución (fj. 305).

1.4.- El abogado Gustavo Javier Cevallos Alcívar, invocando la calidad de Procurador Judicial del Servicio de Rentas Internas (en adelante solo SRI, administración o autoridad tributaria, o, entidad o institución demandada), a través de escrito presentado el 07 de agosto de 2024, a las 16h35 (fjs. 342 a 350), interpuso recurso de casación contra la sentencia expedida por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, dentro del juicio No. 13802-2020-00049, fundamentado en el caso 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos (léase también COGEP).

1.5.- Mediante auto de 09 de septiembre de 2025, a las 09h54 (fj. 3 exp. casacional), el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, en su calidad de Conjuez Nacional Temporal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, realizó el examen de admisibilidad del recurso y dispuso que el mismo sea aclarado, por cuanto señaló que el proponer de forma simultánea los cargos de aplicación indebida y falta de aplicación por las mismas normas, podría resultar inadmisible desde lo formal; en virtud de lo cual, le concedió al recurrente el término de cinco (5) días para que aclare su recurso interpuesto, por lo que, a través de escrito ingresado el 16 de septiembre de 2025, a las 13h29 (fjs. 30 a 37 exp. casacional), la administración tributaria presentó su escrito mediante el cual dio cumplimiento a lo dispuesto por la prenombrada autoridad judicial. En consecuencia, a través de auto de fecha 01 de octubre de 2025, a las 11h43 (fjs. 39 a 41), el Conjuez Nacional examinó la aclaración solicitada y admitió el recurso de casación interpuesto, por el cargo de falta de aplicación de los artículos 94 numeral 2 del Código Tributario y 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal (léase también solo LOFP), que condujo a la aplicación indebida de los artículos 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República (léase también solo Constitución o CRE) y 94 numeral 1 del Código Tributario, con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP.

2. Competencia

2.1.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso

de casación, en virtud de la Resolución No. 03-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la cual, 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, a través de Resolución No. 08-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.2.- El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021 de 05 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores José Suing Nagua y Gilda Rosana Morales Ordóñez; mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, en su calidad de Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llamó al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia de aquel entonces, avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

2.3.- Conforme consta del acta de sorteo, efectuada por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de diciembre de 2025, a las 16h39 (fj. 47 exp. casacional) se radicó la competencia en este Tribunal de Casación, por lo tanto, esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución (CRE), 185 -segunda parte, numeral 1- del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ), y, artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

3.1.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado todas las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día martes 14 de abril de 2026, a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1.- Fundamentación del recurrente.- 4.1.1.- Ahondando en el escrito de aclaración al recurso, la institución recurrente comienza por precisar las normas sustantivas que estima infringidas, así como los cargos en los que estima que incurre la sentencia de instancia, de los cuales señala que se ha configurado la falta de aplicación de los artículos 94 numeral 2 y 61 de la LOFP, pues explica -a manera de preámbulo- que dentro de la causa de estudio, el SRI detectó diferencias en la declaración del IVA del ejercicio fiscal 2015, mismas que habrían surgido de la presentación incompleta del tributo por parte de la contribuyente, pues menciona que existieron adquisiciones y pagos realizados a empresas inexistentes o fantasmas, de las cuales no se pudo verificar el hecho económico, al no haberse entregado -a su decir- suficiente documentación contable como respaldo, ni justificativos que permitan constatar la real existencia de la sustancia económica de las transacciones, por lo que se habría percibido un tributo que no fue declarado, ni pagado, en todo o en parte al ente recaudador. 4.1.2.- A renglón seguido, manifiesta que acorde al caso casacional propuesto, se deben partir de los hechos que fueron relevantes para la resolución de la causa, por lo que procede a enlistar cronológicamente los hechos que -a su entender- fueron probados por el Tribunal A quo, para a continuación, citar parte del análisis del fallo recurrido y comentar que los juzgadores concluyeron que hubo falta de probanza documental, respecto a las transacciones celebradas entre la actora y los proveedores Exvintex S.A. y Levixture S.A.; sin embargo, sostiene que precisamente el SRI consideró dichas transacciones como inexistentes o supuestas, de manera que le correspondía a la actora desvirtuar tales aseveraciones, conforme el principio actori incumbit onus probandi, pues indica que el deber de la administración tributaria es verificar que en las operaciones comerciales, se cumpla con lo establecido en el ordenamiento jurídico, a fin de garantizar el adecuado control de los tributos y el cumplimiento de los fines tributarios. 4.1.3.- Dicho así, cita los artículos 16 y 17 del Código Tributario, relacionados con la definición y calificación del hecho generador, para enfatizar que -según sus palabras- le correspondía a la contribuyente demostrar, tanto la esencia económica de las transacciones, como el motivo de los negocios que respaldaban sus registros contables y sus declaraciones tributarias; además, cita articulados reglamentarios y normativos concernientes a la calificación de las empresas como inexistentes, fantasmas o supuestas, alegando que dentro del acto impugnado, se estableció que las empresas proveedoras eran al momento de la determinación -y siguen siendo en la actualidad- consideradas como tales, condición que indica, no fue desvirtuada ni controvertida dentro de

la contienda legal. Posteriormente, desarrolla una explicación conceptual del `hecho económico' así como de las reglas de interpretación aplicables en materia tributaria, en base a enunciados doctrinarios, de los cuales, sostiene que las diferencias detectadas en la declaración de la señora Jacinta Intriago, provocaron que el tributo no haya sido declarado ni pagado, en todo o en parte, reflejando un comportamiento deliberado que -a su decir- pretendía causar un perjuicio al fisco, al incumplir la debida obligación de pago del IVA. 4.1.4.- Por otro lado, menciona que en la sentencia de instancia, los jueces dedujeron que el acto impugnado no se encontraba debidamente motivado, frente a lo cual alega que de la simple lectura al mismo, no se configuran -a su criterio- las deficiencias motivacionales de inexistencia o insuficiencia, así como tampoco los vicios de inatinencia, incoherencia, incomprensibilidad o incongruencia, conforme los postulados de la Sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional (de la cual realiza una transcripción textual), pues considera que la argumentación constante en la liquidación de pago, cuenta con una estructura completa en apego al artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución. En ese sentido, manifiesta que eran aplicables los artículos 94 numeral 2 del Código Tributario y 61 de la LOFP, por lo que el fallo incurre -según sus palabras- en indebida aplicación del numeral 1 del referido artículo 94, a la par de indebida aplicación del artículo 76 numeral 7 literal l) de la CRE, pues señala que conforme a los hechos probados y no controvertidos, lo correcto era concluir que la liquidación de pago se encontraba debidamente motivada, en vista de que en ella, se enuncian -según comenta- los fundamentos de hecho y de derecho, así como la pertinencia de la aplicación de las normas jurídicas y las razones que justifican el vínculo entre los hechos y el derecho, conforme lo prevén las disposiciones legales referentes a la garantía de la motivación. 4.1.5.- De su parte, expresa que el Tribunal Distrital no analizó los argumentos esgrimidos por la autoridad tributaria, respecto a que la contribuyente registró como adquisiciones y pagos deducibles, transacciones celebradas con las compañías Exvintex S.A. y Levixture S.A., de las cuales la entidad demandada las consideró como inexistentes, fantasmas o supuestas, conforme así fue establecido en el acto impugnado; sin embargo, sostiene que la actora no ingresó documentación que justifique el hecho económico, ni tampoco presentó la declaración sustitutiva solicitada, con lo cual indica que el SRI emitió y notificó la respectiva liquidación de pago, por lo que considera que a su entender (dicho expresamente en el recurso), no operó la caducidad de la facultad determinadora en tres años, de manera que la liquidación cuenta -según su postura- con plena validez y se encuentra

debidamente motivada, habiendo sido expedida -a su decir- en apego a los presupuestos exigidos para la motivación y conforme la normativa legal vigente. 4.1.6.- Continuando con su exposición, transcribe la parte final del fallo y refiere que se tiene como hecho probado que, las diferencias detectadas tienen origen en la presentación incompleta por parte de la contribuyente, por lo que sostiene que se configuró el ocultamiento deliberado de la cuantía real del tributo, resultando en que haya sido declarado en parte, y por ende, procedía -a su criterio- la aplicación del plazo de caducidad de seis años para el ejercicio de la facultad determinadora, según lo previsto en el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, así como en la ley interpretativa contenida en el artículo 61 de la LOFP. Finalmente, cita un par de fallos dictados por la Corte Nacional de Justicia para señalar que los dos juzgadores que emitieron la sentencia de mayoría -ahora recurrida- faltaron a los principios de irretroactividad, legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica, pues explica que no era aplicable el plazo de caducidad de tres años, por lo cual, menciona que la trascendencia del vicio denunciado, radica en que la facultad de la administración tributaria no se encontraba caducada, toda vez que -a su decir- no era aplicable de ninguna forma el plazo previsto en el numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario. 4.1.7.- Concluye solicitando que se case la sentencia recurrida, se declare que no se ha producido la caducidad de la facultad determinadora del SRI y consecuentemente, se ratifique la validez de la Liquidación de Pago No. 13201906502405390.

4.2.- Fundamentación de la contraparte.- De su parte, mediante escrito ingresado el 27 de octubre de 2025, a las 11h05 (fjs. 42 a 45 exp. casacional), la señora Jacinta Elizabeth Intriago Lucas (en adelante solo contribuyente, sujeto pasivo o parte actora), a través de su defensor técnico, el abogado Gustavo Xavier Arcentales Loor, formula su contestación al recurso de casación interpuesto, argumentando principalmente que: 4.2.1.- Al haber sido propuesto el caso quinto del artículo 268 del COGEP, el recurso debe cumplir con los estándares mínimos de procedencia del cargo acusado (falta de aplicación), por lo que realiza una cita textual de dichos parámetros; además, menciona que por haberse reprochado un error in iudicando en la sentencia, se debe verificar si sobre los hechos ciertos, se aplicaron correctamente las normas pertinentes, por lo que realiza un recuento de los hechos que habrían sido probados en instancia, extraídos -según comenta- del considerando octavo del fallo recurrido, mencionando que de aquellos, no se probó la existencia de transacciones con proveedores fantasmas o inexistentes. 4.2.2.- A su vez, alega que conforme la línea

jurisprudencial, la mera enunciación de un medio probatorio no constituye un hecho probado, sino que éstos provienen de la valoración expresa a la prueba en sentencia, por lo que sostiene que resulta falso y desmedido, el argumento acerca de que existieron transacciones fantasmas con los proveedores señalados, alegación que refuerza mediante una cita a un ciertos párrafos del considerando noveno de la sentencia. Mientras que por otro lado, señala que si bien la casacionista acusa que se incurrió en la falta de aplicación del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, habiéndose aplicado indebidamente -a criterio del SRI- el numeral 1 de la misma norma, no constan en el fallo, los insumos procesales para que el plazo de caducidad de la facultad determinadora, haya podido ser ampliado de tres a seis años, pues explica que la ausencia del hecho económico en una adquisición o transferencia, jamás permitiría -a su decir- que se amplíen los plazos de caducidad, sino que únicamente provocaría la ª no deducibilidad del costo/gastoº así como la ª no generación del crédito tributario por IVA en comprasº, premisas que califica como irrelevantes, en vista de que fue ya declarada la caducidad de la facultad determinadora del SRI y que por lo tanto, el recurso no cumple -según sus palabras- con especificar la trascendencia del vicio, a fin de que prospere el cargo acusado. 4.2.3.- Aunado a ello, sostiene que el recurso no cumple con la técnica casacional requerida, pues se fundamenta en hechos que no han sido probados en instancia, por lo que manifiesta que los errores acusados como incurridos en la sentencia, se tornan en aseveraciones que develan inconformidad subjetiva por parte de la entidad demandada, respecto a la decisión adoptada por el Tribunal A quo. En esa línea argumentativa, menciona que la administración tributaria en su recurso, omite otras consideraciones expuestas por los jueces para haber emitido su resolución, tales como la falta de evidencia administrativa sobre el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 95 del Código Tributario, a efectos de interrumpir la caducidad desde la notificación de la comunicación de diferencias, hasta la notificación del acto determinativo; así como las conclusiones desarrolladas en el penúltimo párrafo del considerando noveno del fallo, relacionadas con la verificación de que el acto administrativo no se encuentra debidamente motivado. 4.2.4.- Por ello, sostiene que el Tribunal Distrital abordó y aceptó varios argumentos propuestos por la actora, mismos que indica que fueron obviados por el SRI en su recurso, de manera que señala que, aún en el supuesto de que éste prospere, no podría alterarse el sentido de lo resuelto en la sentencia de instancia. En virtud de aquello, solicita que se deseche el recurso de casación y se ratifique lo dictado en el fallo recurrido.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia dictada el 01 de julio de 2024, a las 14h24, por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, objeto del presente recurso de casación, incurre en falta de aplicación de los artículos 94 numeral 2 del Código Tributario y 61 de la LOFP, que condujo a la indebida aplicación de los artículos 94 numeral 1 del Código Tributario y 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, al amparo del caso 5 del artículo 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del artículo 268 del COGEP, que establece: ª Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 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.º. 6.1.1.- El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley, y, por técnica casacional, su análisis debe partir siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional, y que por ende, se entienden plenamente aceptados por las partes. 6.1.2.- Respecto a la «falta de aplicación», el jurista Luis Tolosa Villabona nos ilustra que: ª(...) 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.º. 6.1.3.- Por otra parte, acerca del vicio de «aplicación indebida», conforme lo esbozado por el doctrinario Humberto Murcia, tenemos que se produce: ª(...) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla. Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse ª(¼) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto. (...)º.

6.2.- La compañía recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

CÓDIGO TRIBUTARIO:

> Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89; 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; (...)

LEY ORGÁNICA PARA EL FOMENTO PRODUCTIVO, ATRACCIÓN DE INVERSIONES, GENERACIÓN DE EMPLEO, Y ESTABILIDAD Y EQUILIBRIO FISCAL:

> Art. 61.- Disposición interpretativa del artículo 94 del Código Tributario.- Interprétese 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.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA:

> 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: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. 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. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados. (...)

6.3.- Para resolver el litigio, el Tribunal de instancia en su parte pertinente, establece lo siguiente:

> NOVENO: ARGUMENTACION JURIDICA Y MOTIVACION: (...) · En el caso sub judice, la determinación se efectuó de forma directa en base a la declaración del

propio sujeto pasivo y con la información que consta en su base de datos; que la Administración Tributaria, en uso de la facultad determinadora establecida en el Art. 68 del Código Orgánico Tributario, y en virtud del análisis realizado a la propia declaración del contribuyente, a la información proporcionada por el sujeto pasivo y la que consta en las bases de datos con las que cuenta, así como la obtenida de terceros, en aplicación a lo dispuesto en los artículos 107A, 107B y 107C de la Ley de Régimen Tributario Interno, el 30 de noviembre de 2017, emitió la Comunicación de Diferencias No. CCH-CGTOFIC17-00010002-M, al sujeto pasivo INTRIAGO LUCAS JACINTA ELIZABETH, donde detectó diferencias en la declaración de Impuesto al Valor Agregado del periodo fiscal diciembre 2015; debido a que a criterio del SRI existieron adquisiciones realizadas por el sujeto pasivo, sobre las cuales no se verificó el hecho económico de las transacciones que sustenten crédito tributario del Impuesto al Valor Agregado (IVA), con los proveedores: EXVINTEX S.A., y LEVIXTURE S.A.; conforme se evidencia en el detalle de comprobantes sin hecho económico constante en el cuadro No. 4 (fs.160).

· Que la controversia en el presente caso se enfoca en dos argumentos, por un lado, la extensión injustificada de los plazos de caducidad de 3 a 6 años, y por otro lado la violación al debido proceso al inflar la base imponible del IVA por la exclusión de compras y adquisiciones mantenidas con proveedores ªfantasmas o sin sustancia económicaº; de lo dicho, constata además este tribunal que la Administración Tributaria realiza afirmaciones específicas que deben necesariamente ser acreditadas, como lo es, 1) la existencia de operaciones con proveedores fantasmas, y 2) la existencia de transacciones sin hecho económico de los proveedores EXVINTEX S.A., y LEVIXTURE S.A. al respecto de la apreciación y valoración de los medios de pruebas practicados así como de los informes periciales sustentados en audiencia de juicio se previene como máxima que ninguno de los dos peritos pudo acertar en identificar cuáles eran las operaciones económicas emanadas por EXVINTEX S.A., y LEVIXTURE S.A. a favor de la Señora JACINTA ELIZABETH INTRIAGO LUCAS, de paso con cargo a la perito presentada por el SRI, señala que no existieron sustentos contables o documentales que puedan acreditar la ªexistencia del hecho económicoº, así mismo el perito de la parte actora reafirmó en audiencia de juicio que no se identificaron transacciones dentro de los ATS de la actora de la causa

vinculados a los proveedores catalogados como fantasmas por parte del SRI. (...)

· De lo expuesto, queda claro que al no haberse acreditado por parte del SRI la existencia de transacciones con EXVINTEX S.A., y LEVIXTURE S.A. (hecho propuesto por el SRI) no podía la administración tributaria presuponer que existían transacciones con proveedores fantasmas, pues dicha hipótesis no consta admitida por el actor de la causa, ni tampoco consta probada dentro del proceso; lo que si consta conforme los dichos de la perito del SRI es que la calificación de EXVINTEX S.A., y LEVIXTURE S.A. como proveedores fantasmas, ocurrió con posterioridad al ejercicio fiscal 2015, lo cual abona a la tesis que aún existiendo dichas operaciones, el efecto de la calificación de fantasma operaba con posterioridad a la declaratoria administrativa, y no con efectos a ejercicios fiscales anteriores. Por ende, al no existir presupuestos fácticos que configuran los elementos para la ampliación de los plazos de caducidad, este tribunal considera inaplicable para el caso sub judice el numeral 2 del artículo 94 del código tributario.

· Adicionalmente, advierte este tribunal que desde la emisión y notificación de la comunicación de diferencias No. CCH-CGTOFIC17-00010002-M de fecha 30 de noviembre del 2017, hasta la emisión del acto determinativo constante en la LIQUIDACIÓN DE PAGO No. 13201906502405390 POR DIFERENCIAS EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE DICIEMBRE DEL EJERCICIO FISCAL 2015 notificado el 31 de octubre del 2019, han transcurrido aproximadamente 23 meses; hecho que conflictúa entre la actividad reglada prevista en el artículo 10 del código tributario, artículo 95 ibídem y las garantías básicas la debido proceso, pues un procedimiento de control tributario no puede quedar supeditada a la discrecionalidad del funcionario auditor, o peor aún a la perpetuidad dentro del obrar administrativo; el artículo 275 del Reglamento para la Aplicación de la LORTI vigente para el referido ejercicio fiscal señalaba: (...)

· Al respecto la norma dentro de su estructura no señala el término o plazo específico en el cual se emitirá el acto determinativo final (liquidación de pago), hecho que tampoco significa que dicho espacio de tiempo queda a la discrecionalidad del funcionario auditor; en ese contexto, es claro que conforme a la jurisprudencia en materia fiscal la comunicación de diferencias constituye una orden de verificación,

por lo que su notificación suspende los plazos de caducidad de la facultad determinadora, conforme el artículo 94 del Código Tributario, entonces, por efecto de ello, al ser una orden formal de verificación debe necesariamente atenderse las normas que regulan dichas ªordenesº al respecto encontramos que el artículo 29 del Código Orgánico de la Función Judicial señala: (...) De lo expuesto, encontramos que el artículo 95 del código tributario señala: (...) de lo dicho, indica este tribunal, que desde la notificación de la comunicación de diferencias, hasta la notificación del acto determinativo, no existió evidencia administrativa de haberse procedido de forma reglada conforme dicta el artículo 95 del CT, no hay evidencia que se haya actuado de manera reglada con el inicio de la fiscalización, ni su posterior continuación sin que la inacción exceda de 15 días, hecho que a todas luces configura la ausencia de efectos de dicha comunicación de diferencias. Por ende, concluye este tribunal en considerar que ha caducado la facultad determinadora de tributos.

· Ahora bien, con cargo a la alegación de violación al debido proceso por desconocimiento de IVA por adquisiciones o compras, considera este tribunal que la administración tributaria no ha cumplido con su deber motivacional mínimo, más aún si de la lectura de la contestación a la demanda, así como de la Liquidación de Pago No. 13201906502405390 POR DIFERENCIAS EN LA DECLARACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE DICIEMBRE DEL EJERCICIO FISCAL 2015, se destaca que el SRI reprocha las transacciones mantenidas con EXVINTEX S.A., y LEVIXTURE S.A.; de la valoración integral de los medios probatorios, colige este tribunal que el actor de la causa produjo en audiencia de juicio los ATS, así como su formulario declarativo de IVA diciembre del 2015, por el contrario la administración tributaria sustentó su aserto básicamente en lo constante en el acto determinativo como de los dichos de la perito de la administración tributaria; llegando en ambos casos a la conclusión que no existió vestigio documental o contable sobre las operaciones comerciales mantenidas con EXVINTEX S.A., y LEVIXTURE S.A. así como la inexistencia de soporte contable que acredite el hecho económico de las transacciones, de ahí y a la luz de las proposiciones de las partes procesales admite este tribunal que no se ha podido acreditar la existencia de hecho económico que configure la efectiva realización de las compras o adquisiciones realizadas a dichos proveedores, lo cual resulta inocuo al tema en controversia, pues no es un hecho

probado que la diferencia del IVA compras desconocido por el SRI provenga exclusivamente de dichas transacciones, más aún si el mismo actor de la causa en reiteradas ocasiones ha señalado que no se mantuvieron operaciones comerciales con los referidos (hecho probado), quedando claro así que LA MARGINACIÓN DEL IVA COMPRAS RESULTA INSUFICIENTEMENTE MOTIVADO, pues procesalmente no se ha podido acreditar cuales operaciones comerciales carecieron del hecho económico. En suma, al no existir vestigio de operaciones comerciales con EXVINTEX S.A., y LEVIXTURE S.A. mal podría el SRI en sostener que ª existen operaciones comerciales sin hecho económicoº pues no es propio de una congruencia motivacional, que ante la ausencia de una fuente proveedora de bienes o servicios, pueda configurarse con esa misma fuente, una operación comercial como las cuestionadas por el SRI. En conclusión, este tribunal considera que el SRI incumplió su deber previsto en el segundo inciso del artículo 311 del COGEP, así como tampoco cumplió con la suficiencia motivacional mínima en apego a la sentencia 1158-17-EP/21 emitida por la Corte Constitucional.

· Del análisis del acto administrativo impugnado, se constata que el acto administrativo impugnado no ha sido dictado conforme a las normas de procedimiento pues se ha pretendido marginar un IVA COMPRAS no identificado, así como se ha procedido a ampliar un plazo de caducidad de 3 a 6 años sin que existan los presupuestos para el caso, por lo tanto el acto impugnado como todo lo actuado por la Administración Tributaria dentro del proceso liquidatorio en cuestión, no se encuentra debidamente motivado, conforme a los elementos de motivación establecidos por la Corte Constitucional, requisitos exigidos para que un acto se encuentre debida y legalmente motivado (...) [sic] (fjs. 255 vta. a 261 exp. de instancia, subrayado y negrillas corresponden a esta Sala de casación).

6.4.- De lo expuesto, es menester destacar los hechos probados y no controvertidos en sentencia, en función del caso casacional en el que se fundamenta el recurso: i) Consta como hecho no controvertido, que la determinación se efectuó de forma directa, tras la propia declaración realizada por el sujeto pasivo, (acápite noveno, fj. 302 vta. exp. de instancia); ii) Tampoco es un hecho controvertido, que el 30 de noviembre de 2017, el SRI emitió y notificó, la Comunicación de Diferencias No. CCH-CGTOFIC17-00010002-M, bajo el

criterio de que existieron transacciones realizadas por la contribuyente con los proveedores EXVINTEX S.A. y LEVIXTURE S.A., sobre las cuales, no se pudo verificar el hecho económico que sustente el crédito tributario de IVA (acápite noveno, fj. 302 vta.); iii) Ninguno de los peritos de las partes, logró identificar cuáles eran las operaciones económicas provenientes de las empresas EXVINTEX S.A. y LEVIXTURE S.A. a favor de la señora Jacinta Intriago, pues la perito del SRI señaló que no existieron sustentos contables o documentales que puedan acreditar la existencia del hecho económico, mientras que el perito de la actora, afirmó que no se identificaron dentro de los Anexos Transaccionales Simplificados (ATS), transacciones de la contribuyente con los proveedores catalogados como fantasmas (acápite noveno, fj. 303); iv) La calificación de las empresas EXVINTEX S.A. y LEVIXTURE S.A. como proveedores fantasmas, ocurrió con posterioridad al ejercicio fiscal 2015 (acápite noveno, fj. 303 vta.); v) Desde la emisión y notificación de la comunicación de diferencias No. CCH-CGTOFIC17-00010002-M el 30 de 2017, hasta la emisión del acto determinativo constante en la Liquidación de Pago No. 13201906502405390, notificada el 31 de octubre de 2019, transcurrieron aproximadamente 23 meses, sin que se haya constatado evidencia administrativa, acerca del inicio de la fiscalización y su posterior continuación, sin que la inacción exceda de 15 días, es decir, no se verificó el cumplimiento del procedimiento establecido en el artículo 95 del Código Tributario (acápite noveno, fjs. 303 vta. y 304); vi) El SRI no motivó el acto impugnado, pues incumplió su deber previsto en el segundo inciso del artículo 311 del COGEP, así como tampoco observó la suficiencia motivacional mínima establecida en la Sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional (acápite noveno, fj. 304 vta.); vii) No se pudo acreditar cuáles operaciones comerciales carecían del hecho económico, así como tampoco se probó la efectiva realización de las compras o adquisiciones realizadas a los proveedores EXVINTEX S.A. y LEVIXTURE S.A. (acápite noveno, fj. 304 vta.); y, viii) No se demostró que la diferencia del IVA compras -desconocido por el SRI- provenga exclusivamente de las supuestas transacciones efectuadas entre la actora y los proveedores cuestionados (acápite noveno, fj. 304 vta.).

6.5.- En el caso de estudio, si bien la entidad demandada cumple -desde lo formal- con los requisitos de procedencia del cargo, es preciso señalar que en función del caso quinto invocado por la casacionista, esta Sala no puede alterar las conclusiones fácticas a las que arribaron los jueces de instancia, una vez valorada la prueba practicada, así como tampoco

puede volver a apreciar documentos probatorios; por ello, de los hechos dados por probados por el Tribunal A quo, se tiene que la administración tributaria incumplió su deber de motivar adecuadamente el acto administrativo materia de la litis, puesto que del análisis a la liquidación de pago que impuso la obligación tributaria, el SRI emitió su acto determinativo, habiendo ampliado el plazo de caducidad de tres a seis años, sin haber justificado la configuración de los presupuesto para que se aplique el período de caducidad extendido, a la par de que -nuevamente acorde a los hechos probados- no existieron vestigios de las operaciones comerciales celebradas entre la contribuyente con los proveedores cuestionados por el Fisco, de los cuales, cabe anotar inclusive, que dichas compañías fueron calificadas como empresas fantasmas o inexistentes, de forma posterior al ejercicio fiscal auditado (ver § 6.4.- lit. iv) que antecede).

6.6.- Bajo esa égida, mal puede considerarse que la sentencia de instancia incurre en indebida aplicación del artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, pues esa es la norma llamada a regular la falta de motivación declarada por los jueces (hecho probado).

Por otro lado, sobre la aplicación indebida del art. 94.1 del Código Tributario y su contracara la falta de aplicación del art. 94.2 CT (con su norma interpretativa), lo que se evidencia del recurso de casación propuesto, es que el recurrente se sustenta en alegaciones que de forma evidente, se inclinan a sugerir una revaloración probatoria por parte de esta Sala, al sostener que la contribuyente realizó transacciones sobre las cuales, no justificó su esencia económica y que por tanto, resultaban en que la facultad determinadora del SRI -a criterio de la misma entidad- no se encontraba caducada; argumentos que a más de contravenir directamente los hechos probados en instancia, resultan ajenos al caso 5, pues está proscrito cualquier valoración o revaloración de la prueba, y, esto conlleva a la improcedencia del yerro construido de manera completa por no adecuarse a los hechos probados en instancia.

6.7.- Por último, esta Sala enfatiza que el recurso de casación no comprende una nueva instancia, sino que únicamente tutela y corrige posibles vicios jurídicos que pudieran devenir de los fallos dictados -en este caso- por jueces de los Tribunales Distritales ubicados en todo el territorio nacional. Bajo esa consideración y a la luz de la técnica casacional, se verifica que los cargos formulados por parte de la administración tributaria resultan improcedentes, en virtud de lo cual, no prospera el yerro sobre la falta de aplicación de los artículo 94 numeral 2 del Código Tributario y (con su norma interpretativa), que condujo a la indebida aplicación de

los artículos 94 numeral 1 del Código Tributario y 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, al amparo del caso 5 del artículo 268 del COGEP, y por ende, el recurso interpuesto debe ser rechazado.

7. Resolución

En virtud de todo el análisis que antecede, este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ª Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la Repúblicaº, resuelve:

7.1.- NO CASAR la sentencia de mayoría dictada por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, el 01 de julio del 2024, a las 14h24, dentro del juicio No. 11804-2022-00240.

7.2.- En virtud de que la parte recurrente es el Servicio de Rentas Internas, no existe caución sobre la que debamos pronunciarnos.

7.3.- Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal vigente.

7.4.- Sin costas ni honorarios que regular.

7.5.- Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el caso 5 del artículo 268 del COGEP, dado que de los hechos probados, se demuestra por una parte, la falta de motivación del acto impugnado, mientras que por otro lado, no se verificó la existencia de transacciones sobre las cuales el SRI cuestionó la ausencia del hecho económico para emitir su acto de determinación, sumado a la deficiente proposición jurídica de los cargos por parte de la casacionista, por lo que se ha resuelto no casar el fallo recurrido.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2022-00257 RESOLUCION 262-2026

289574251-DFE

JUEZ PONENTE: JOSE DIONICIO SUING NAGUA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 16 de abril del 2026, las 16h01. VISTOS.- Comparece la abogada Verónica Andrea Zambrano Arboleda en calidad de procuradora judicial de la compañía OLAM ECUADOR S.A. , e interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 28 de agosto de 2023, a las 12h34, notificada el 29 de agosto del 2023, las 10h33, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación contra actos administrativos No. 09501-2022-00257.

1.- Competencia.- 1.1. La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). 1.2. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. 1.3. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. 1.4. Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 29 de agosto de 2025, las 13h45, se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores: Rosana Morales Ordóñez, Gustavo Durango Vela y José Suing Nagua (Ponente), Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- 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

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

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

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

manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día miércoles, 15 de abril de 2026, a las 15h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- ª i. Determinar si la compañía OLAM ECUADOR S.A. tiene derecho a la devolución del IVA del sector exportador reclamado por los meses de marzo y julio del 2021; ii. Establecer si las resoluciones impugnadas adolecen de falta de motivación. º

3.2.- Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil , provincia del Guayas, en el fallo impugnado resuelve: ª ... declarar SIN LUGAR la demanda presentada por la Ab. Verónica Andrea Zambrano Arboleda en calidad de procuradora judicial de la compañía OLAM ECUADOR S.A.; en contra de las Resoluciones Nos. 9179129022RREC00281 y NAC-DRGRDVG22-00000233-M por consiguiente se ratifica la validez de las resoluciones antes mencionadas ¼ º

3.3.- Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 14 de noviembre del 2023, a las 15h46, la abogada Verónica Andrea Zambrano Arboleda, presenta recurso de casación por el caso segundo del artículo 268 del COGEP, al considerar que la sentencia tiene el vicio de falta de motivación por lo que aduce como normas infringidas los artículos 76.7.l) de la Constitución de la República del Ecuador y 89, 90, 92, 95 y 313 del COGEP y por el caso quinto del artículo 268 del COGEP, al considerar que la resolución incurre en el vicio de errónea interpretación de los artículos 57 y 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 172 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

3.4.- Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 17 de noviembre de 2023, a las 10h54, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

3.5.- Admisión.- En auto de 1 de mayo del 2025, a las 08h02, el abogado Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional, dispone que se aclare y complete el recurso de casación en el término de 5 días. Posteriormente, mediante escrito de 9 de mayo de 2025, a las 16h02,

la abogada Verónica Andrea Zambrano Arboleda, procuradora judicial de OLAM ECUADOR S.A. presentó el escrito de aclaración del recurso de casación interpuesto. Finalmente, en auto de 4 de junio de 2025, 14h38, resuelve ADMITIR el recurso de casación.

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1. Antecedentes: La recurrente es una sociedad ecuatoriana dedicada a la exportación de bienes como: cacao, teca, pimienta, para lo cual adquiere bienes y servicios con tarifa 0% y 12% de IVA, razón por la que se registró en el catastro referencial de exportadores habituales de bienes del SRI.

4.1.1. La contribuyente requirió la devolución del IVA correspondiente al mes de marzo del 2021 por el valor de $ 17.460.32, el cual mediante liquidación se le reconoció el derecho por el valor de $15.698,57, valores que fueron acreditados mediante nota de crédito de 1 de julio del 2021, no obstante el SRI le notificó una resolución que reconoció la devolución del IVA de marzo del 2021 por el valor de $ 14.400,36 por lo que formuló el reclamo administrativo correspondiente el cual fue aceptado parcialmente en Resolución No. 917012022RREC000281 emitida el 8 de marzo del 2021 y notificada el 9 de marzo del 2021.

4.1.2. De la misma manera, OLAM ECUADOR S.A. solicitó la devolución del IVA del mes de julio del 2021, por un valor de $43.639.36; mediante liquidación provisional la Administración Tributaria reconoció el derecho a la devolución por el valor de $38.888,42, valor que fue acreditado mediante nota de crédito de 23 de febrero del 2022; el cual fue reclamado administrativamente y resuelto en Resolución No. NAC-DRGRDVG22-00000233-M que reconoció el derecho a la devolución de $ 34.736.43 y por otra parte requirió la devolución de $ 4.152,29 más los intereses por haber obtenido la indebida devolución de dicho valor.

4.1.3. Cuestionadas judicialmente las resoluciones de las administraciones tributarias, mediante demanda de impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario del cantón Guayaquil, Provincia del Guayas, en sentencia de 28 de agosto del 2023, las 12h34, resolvió declarar sin lugar la demanda y ratificó la validez de las resoluciones impugnadas.

4.2. Ahora bien, en el recurso de casación interpuesto por la defensa técnica de la compañía

actora, al amparo de la causal segunda del artículo 268 del COGEP, la contribuyente fundamenta el recurso porque la sentencia no cumple con el requisito de motivación, al considerar que el fallo impugnado no enuncia, ni explica la relación de los hechos con el derecho, lo cual fue determinante en la parte dispositiva de la sentencia, al desconocer sin fundamentación lógica el derecho a la devolución del IVA que tiene en su calidad de exportador habitual de bienes, de los meses de marzo y julio del 2021 y que fueron negados en las resoluciones impugnadas.

4.2.1. Acusa la recurrente la falta de motivación por el vicio de apariencia cuyo cuarto vicio es la incomprensibilidad, que se produce cuando un fragmento del texto que contiene la fundamentación fáctica de toda argumentación jurídica no es razonable, ni inteligible. Sustenta lo expuesto en los siguientes términos:

4.2.2. Que el Tribunal A quo en el apartado 7.5.4) del fallo cuestionado, considera que las liquidaciones de compra de bienes y/o prestación de servicios, cuyo concepto de emisión es ª PREMIO POR CERTIFICACIÓN DE CACAOº no cumplen con lo establecido en los artículos 57 y 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 172 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y por ende OLAM no tiene derecho a la devolución del IVA del sector exportador reclamado; sin que se observe en ninguna parte de la sentencia que se verifique la forma en que arriba a dicha conclusión, ni cuáles fueron las piezas procesales de las pruebas utilizadas en su análisis, sin considerar toda la explicación referente a los esfuerzos que realiza la compañía actora para la exportación del cacao, cumpliendo los requisitos exigidos en el extranjero.

4.2.3. Considera la recurrente que se configura el caso segundo del art. 268 del COGEP, cuando en la parte dispositiva de la sentencia no se encuentran los motivos por los cuales a algunas pruebas les otorga mayor valor probatorio que otra; simplemente se limita a expresar que: ª si bien la parte actora alega que dicho proceso es necesario para asegurar que los insumos utilizados en el cultivo de cacao obedecen con los requisitos de exportación, no ha aportado prueba alguna que sustente la veracidad del proceso mencionado y con ello poder determinar si las liquidaciones de compras por concepto de "PREMIO POR CERTIFICACIÓN DE CACAO" rechazadas en sus solicitudes de devolución de IVA están

relacionadas con los costos o gastos para la adquisición, producción o comercialización del cacaoº; aseveración que es contraria a la pretensión objeto de esta litis, la cual versó sobre el reconocimiento del derecho a la devolución del IVA en su calidad de exportador.

4.2.4. Que entre las pruebas practicadas por la parte actora, consta el informe pericial, en el cual se destaca el procedimiento que origina los comprobantes de venta en discusión, constantes a fojas 320 a 322 titulados ªProceso de Certificación de Cacaoº, suscritos por el apoderado especial de la compañía y el contador, encontrándose debidamente notariados, para el Tribunal de instancia resulta insuficiente que dicha prueba tenga la veracidad suficiente para probar lo alegado respecto del procedimiento de certificación de cacao y que aquel esté relacionado con las liquidaciones de compras y prestación de servicios por concepto de ªPREMIO POR CERTIFICACIÓNº; sin que se explique cuáles son esos sustentos contables pertinentes a los que se refiere y que no constan en el informe pericial, ni en la prueba actuada por el actor.

4.2.5. Manifiesta la recurrente que la sentencia del Tribunal de instancia es ilegítima y configura el vicio motivacional de la apariencia de la incomprensibilidad al inobservar constantemente el debido proceso, toda vez que es deber de los juzgadores adoptar una decisión con sustento en pruebas, los alegatos, la demanda y la contestación. Sin embargo, en el presente caso, se determina que el Tribunal de instancia señala que la actora no presentó medio probatorio para desvirtuar las presunciones de legalidad del acto administrativo; cuando le correspondía al SRI probar que en efecto el IVA generado por la emisión de las liquidaciones de compra no concedían el derecho a la devolución del IVA Exportador; siendo una expresión sin goce de legalidad procesal, y falta de motivación, porque intenta justificar mediante expresiones vanas, la verdadera esencia del derecho.

4.2.6. Que es preciso considerar que OLAM es únicamente comercializador de cacao, no productor, por lo que, para la exportación, es necesario que adquiera cacao de características únicas requeridas por el mercado internacional, en el cual desarrolla su actividad, a efectos de ser competitivos, así como cumplir con los estándares internacionales a los que se sujeta en el exterior, motivo por el cual el conferir un premio de certificación al cacao ofertado por los productores, sus proveedores, evidentemente es necesario para la exportación del bien,

sustentando de esta forma la estrecha relación que tienen las liquidaciones de compra emitidas por este concepto con sustento en los artículos 57 y 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y artículo 172 del Reglamento para su aplicación; ejercicio de ponderación que fue omitido por el Juzgador de instancia y que conlleva a la errada interpretación de las normas de derecho sustantivo que fueron invocado en el acápite anterior, y que evidencia también la incongruencia en el análisis por parte del Juzgador de instancia, que se traduce en falta de motivación del fallo.

4.2.7. Que el Juez de sustanciación ha incurrido en el vicio de falta de motivación, puesto que en ninguna parte de la sentencia se cumple suficientemente la exigencia de mencionar los artículos de la norma tributaria y/o contable que sustenten su decisión con la explicación detallada de su pertinencia a los elementos de hecho y las pruebas aportadas dentro del proceso para su conocimiento y escudriñamiento hacia la verdad procesal; así como tampoco ha individualizado la norma de derecho que se aplica a los hechos comprobados y que justifiquen su decisión. La sentencia recurrida, se refiere a ¿cómo es que, a pesar de existir asientos y soportes contables, explicados ampliamente por la perito Ing. Gabriela Gallardo, que demuestran claramente el origen de la cuenta por cobrar que el proveedor del cacao mantiene a favor de Olam, que se encuentra soportada en las Liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios, se entienda que el costo por el premio de certificación de cacao obedezca a un gasto administrativo y no a un costo de comercialización necesario para la exportación del cacao?; interrogante que en ninguna de las partes se encuentra contestada, arribando a conclusiones sin motivación alguna.

4.2.8. Para el recurrente, que el tribunal de instancia no haya considerado, que en relación a la devolución de la totalidad del Impuesto al Valor Agregado, el contribuyente demostró hasta la saciedad con el escrutinio de los actos administrativos impugnados y con la reproducción de la prueba, de qué forma le asistía el derecho a la devolución del IVA que consta en las liquidaciones de compras; así como también se expresó con claridad los motivos por los cuales las facturas utilizadas como reembolso de gastos no deben ser considerados como un costo o gasto de producción consignable en la contabilidad de OLAM, puesto que bajo esta figura el costo y el gasto le corresponde al tercero beneficiado y no al intermediario (OLAM); y que el único IVA solicitado por OLAM era aquel que constaba en las liquidaciones de

compra emitidas a sus proveedores y no aquel que consta en las facturas que originaron el reembolso de gastos, razón por la cual considera se ha configurado la falta de motivación por el vicio de apariencia de incomprensibilidad.

4.3. Respecto del caso quinto del artículo 268 del COGEP sustenta la casacionista el vicio de errónea interpretación de los artículos 57 y 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del artículo 172 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, normas que están relacionadas con los casos en los cuales, le asiste al sujeto pasivo la devolución del IVA. Destaca que OLAM se dedica exclusivamente a la comercialización de bienes como es el cacao y no es productor.

4.3.1. Considera que el Tribunal A quo incurre en la errónea interpretación de los artículos 57 y 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del artículo 172 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno al limitar el sentido de dichas normas, al aplicar la literalidad de la norma, sin comprender la finalidad y espíritu de la normativa, lo que ha permitido concluir desconociendo que el IVA contenido en las Liquidaciones de compras emitidas por ª PREMIO DE CERTIFICACIÓN DE CACAOº que es reclamada por la contribuyente, se originan en la figura de reembolso de gastos a favor del proveedor, productores de cacao.

4.3.2. El Tribunal de instancia considera que las liquidaciones de compra no cumplen con lo establecido en la normativa tributaria, sin verificar cuáles fueron los elementos probatorios considerados para llegar a declarar sin lugar la demanda de impugnación, fundamentada principalmente al establecer que el IVA generado en la liquidación de compra de bienes o prestación de servicios, emitidas por concepto de ª PREMIO POR CERTIFICACIÓN DE CACAOº no se encuentran vinculadas con los costos o gastos para la adquisición, producción o comercialización de bienes exportados por la contribuyente.

4.3.3. Considera la casacionista que el fallo recurrido evidencia que las liquidaciones de compras de bienes o prestación de servicios por concepto de ª PREMIO POR CERTIFICACIÓN DE CACAOº se encuentra vinculadas con facturas de reembolso por gastos y la factura origen del reembolso; por otra, sostiene que no pudo evidenciar

materialmente que el procedimiento el cual termina con la emisión de la
liquidación de compra de bienes y prestación de servicios objeto del presente análisis, estén estrictamente relacionados con costos o gastos vinculados como necesarios para la adquisición, producción o comercialización del bien exportado, lo cual a todas luces evidencia que el ejercicio de la interpretación normativa ajustada a los hechos probados en la contienda judicial, se encuentra errada, puesto que parte de la premisa que no existe una vinculación estrecha entre la certificación de la calidad del cacao (bien a exportarse) con el derecho a la devolución del IVA en calidad de exportador habitual de bienes; lo cual además de resultar evidentemente
incongruente, invalida el convenio mantenido entre OLAM y sus proveedores de cacao.

4.3.4. Sostiene el casacionista que el acuerdo al que llegó OLAM y sus proveedores de cacao, respecto a la adquisición de insumos agrícola, tiene como objetivo principal garantizar la calidad del cacao a exportarse, verificando en la sentencia recurrida, que se ha probado la existencia del convenio y que el mismo no ha sido objetado por la autoridad demandada, y que consiste principalmente en que OLAM procede a adquirir ciertos productos destinados para el cultivo del cacao, como fungicidas, aminoácidos, coadyuvantes; así como herramientas y otros tipos de materiales necesarios para su producción y cosecha; la adquisición de estos productos obtienen un descuento preferencial en el precio dado al volumen, frecuencia y forma de pago con la que Olam los adquiere; para luego transferir dicho beneficio a los productores del cacao a través de la emisión de facturas de reembolso de gastos a favor de Olam; contabilizando una cuenta por cobrar por dichos valores que serán compensados con la liquidación de compras. Luego, una vez finalizada la etapa de producción y cosecha del cacao, se procede a emitir una liquidación de compra a nombre del productor, a prorrata de los insumos entregados, procediendo de esta forma a compensarse la factura por reembolso de gastos emitida con anterioridad; situación que fue probada tanto con los asientos contables de la empresa, así como con el análisis contenido en el informe pericial que se adjuntó como prueba en la contienda judicial y que ampliamente explica el proceder de Olam, demostrándose que la empresa pagó y retuvo el IVA en dichas transacciones.

4.3.5. El recurrente considera que Tribunal de instancia erró en su análisis al dotar una interpretación errónea a las normas citadas, lo que conllevó a que se coartara el derecho a la

devolución de IVA que le asiste a OLAM; puesto que de haber dotado de una interpretación no literal, sino acorde a la realidad de los hechos probados, el Juzgador se hubiera percatado que el premio por certificación de cacao reconocido a los proveedores de cacao de OLAM, era necesario para la efectiva y definitiva exportación del cacao y de esta forma cumplir con los estándares y condiciones impuestas en el mercado internacional.

5.- Contestación al recurso de casación. - 5.1.- En escrito de 14 de julio del 2025, a las 11h57, la abogada Milena Mercedes Tenorio Zurita, procuradora fiscal de la Dirección Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, da contestación al recurso de casación interpuesto solicitando que se niegue el mismo al tenor de lo siguiente:

5.2. Que respecto del vicio motivacional de apariencia conviene precisar que el objeto controvertido es que OLAM S.A. solicita la devolución de Impuesto al Valor Agregado, de lo cual se desprende que los comprobantes que presentó en instancia judicial tenían por objeto demostrar que tenía derecho a dicha devolución por haber adquirido bienes, insumos y materia prima que ante la Administración Tributaria no fue justificada como costos de producción y comercialización de cacao destinado a la exportación, no obstante, para OLAM S.A., la documentación presentada correspondiente a liquidaciones de compra con la descripción ªpremio por certificación de cacaoº estaba relacionada con la fabricación y comercialización de cacao.

5.2.1. Que resulta incoherente que la compañía actora sustente por un lado que, no observa en ninguna parte de la sentencia la forma en que el Tribunal de instancia haya arribado a la conclusión que señala en el numeral 7.4.5 de la sentencia recurrida siendo que, en sus mismos argumentos la compañía recurrente reconoce que su prueba si fue valorada, pero, no de la forma que bajo su criterio era la correcta.

5.2.2. Que la parte recurrente reconoce la comprensibilidad de la sentencia pues, lo único que cuestiona en el escrito que completa el recurso de casación, en los párrafos 1 al 4 de la página siete, es cómo los señores jueces debían analizar la prueba pues, a criterio del actor no fue analizada según el objeto de la litis pues, en ninguna parte explica en qué parte de la sentencia recurrida, los Jueces a quo modificaron la controversia y cómo no se llevó a cabo el análisis

sobre el reconocimiento del derecho a la devolución del IVA en su calidad de Exportador sino que fue analizado como costos o gastos para la determinación del Impuesto a Renta y no para el análisis de la devolución del IVA.

5.2.3. Bajo esta línea argumentativa, la compañía OLAM S.A. pretende que bajo el caso 2, los señores Jueces nacionales reconsideren el objeto de la litis siendo que en el acápite 5.3 de la sentencia se encuentran señalados los dos puntos de controversia, sobre los que el Tribunal de instancia analizó y resolvió los argumentos de las partes procesales en la sentencia recurrida y que en lo pertinente fueron fijados de la siguiente manera: ª I) DETERMINAR SI LA COMPAÑÍA OLAM ECUADOR S.A. TIENE DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DEL IVA DEL SECTOR EXPORTADOR RECLAMADOS POR LOS MESES DE MARZO Y JULIO DEL 2021; II) ESTABLECER SI LAS RESOLUCIONES IMPUGNADAS ADOLECEN DE FALTA DE MOTIVACIÓNº

5.2.4. En segundo lugar, la parte recurrente sostiene que la sentencia recurrida no contiene congruencia argumentativa en base a una pregunta que está relacionada a la valoración de la prueba porque cuestiona que la explicación de la Ing. Gabriela Gallardo demuestra el origen de la cuenta por cobrar que el proveedor del cacao mantiene a favor de OLAM S.A., y señala que se encuentra soportada en las Liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios pero, lo que pretende es que esta Sala revise si el costo por el premio de certificación de cacao obedece a un gasto administrativo o de comercialización necesario para la exportación de cacao, lo cual demuestra el incumplimiento del caso 2.

5.2.5. Finalmente, la compañía recurrente para sostener cuáles son las normas interpretadas erróneamente considera que el Tribunal sostiene que por haber invalidado el convenio mantenido entre OLAM y sus proveedores de cacao resulta incongruente. Por ello, a criterio de la compañía se produjo el error en la interpretación de las normas que soluciona el conflicto jurídico. De modo que, abiertamente, la parte recurrente para este caso intenta que los señores Jueces Nacionales verifiquen un vicio de aparente ª incongruenciaº. Lo que a todas luces es contrario a la técnica casacional porque este argumento no es propio del caso quinto, sino del cuarto.

5.2.6. La Administración Tributaria considera que el recurso de casación, contiene argumentaciones que no son propias del caso quinto sino del caso cuatro, debido a que OLAM S.A. sustenta lo que quería probar con el convenio (prueba documental) e informe pericial pues, a su criterio esto no fue valorado por el Tribunal de instancia pues, enfatiza el procedimiento efectuado en base a dicha prueba por lo tanto, lo que pretende la compañía recurrente es sustentar los motivos de la emisión de la liquidación de compra a nombre de sus productores, como si estuviese en el caso cuatro, pues se confunde al momento de haber denunciado que no hubo valoración de la prueba y que al momento de no haberlo hecho, en cambio se produjo una errónea interpretación

5.2.7. Afirma la Administración Tributaria que no se ha podido identificar el error de interpretación dado por el Tribunal aquo a los artículos 57 y 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y del artículo 172 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno pues lo que hace es la transcripción textual de dicha normativa, sin precisar el sentido o alcance correcto de la norma, sin considerar los hechos ciertos de la causa. Al respecto, el tribunal reconoce como hecho cierto en la sentencia que las liquidaciones de compras por concepto de "PREMIO POR CERTIFICACIÓN DE CACAO" se encuentran vinculadas con facturas de reembolso por gastos y la factura origen del reembolso por lo el alcance al caso, corresponde a las normas que el actor considera como infringidas, no obstante, resulta por demás débil la anotación realizada por la empresa actora, pues la sentencia revela el proceso deductivo seguido por el Tribunal de instancia, lo cual es cuestionado por la actora ya que considera como un hecho relevante su calidad de exportador y comercializador de cacao para sustentar la errónea interpretación de las normas, alejado totalmente de los requisitos del caso quinto.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver los problemas jurídicos planteados derivados del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, al considerar que el vicio de falta de motivación y en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, al considerar que la resolución incurre en el vicio de errónea interpretación de los artículos 57 y 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 172 del

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, considera:

6.2.- Caso segundo.- El art. 268 del COGEP dispone: ª Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 2. ª 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

6.2.1.- Sobre la motivación, Colemer Hernández establece que es una: ª (¼) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles de ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica. (...)º (Colemer Hernández, Ignacio (2003). La motivación de las Sentencias: sus exigencias constitucionales y legales, Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, pág. 46.); mientras que por su parte, Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como ª (¼) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión. (...)º (De la Rúa, Fernando (1980). Proceso y Justicia, Buenos Aires: Editores Asociados, pág. 82.

6.2.2.- La norma que se estima infringida es el artículo 76 de la Constitución de la República: ª 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: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. 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. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados. (...)º

6.2.3.- Respecto a la incomprensibilidad alegada es necesario considerar lo expuesto por la Corte Constitucional en el fallo No. 1158-17-EP/21 que lo conceptualiza como un vicio de ª motivación aparenteº no es una tercera categoría, es decir, que no es una adicional. Se refiere a argumentaciones que lucen suficientes pero que, luego en un examen detenido,

permiten identificar cierto tipo de vicios que las hace inexistentes o insuficientes en sentido estricto, según el caso concreto. En otras palabras, ª una motivación podría ser insuficiente ± ya sea por inexistencia o por insuficiencia propiamente dicha± si incurre en algún vicio de motivación aparenteº. Los cuatro vicios motivacionales de apariencia que la sentencia 1158-17-EP/21 identificó de manera no exhaustiva ±incoherencia (lógica o decisional), inatinencia, incongruencia (frente a las partes o frente al Derecho) e incomprensibilidad±, vienen a ser indicadores de que la garantía de la motivación podría haber sido vulnerada en el caso concreto, pero eso dependerá del vicio de que se trate ¼ Hay incomprensibilidad cuando un fragmento del texto (oral o escrito) en que se contiene la fundamentación normativa y la fundamentación fáctica de toda argumentación jurídica no es razonablemente inteligible para un profesional del Derecho o ±cuando la parte procesal interviene sin patrocinio de abogado (como puede suceder, por ejemplo, en las causas de alimentos o de garantías jurisdiccionales)± para un ciudadano o ciudadana.º (CCE, sentencia 1158-17-EP/21, 20 de octubre de 2021, párrafos 74 y 95)

6.2.4. En este sentido corresponde verificar si el fallo acusado incurre en el vicio de incomprensibilidad para lo cual es necesario considerar lo expuesto por los jueces de instancia en el considerando 7.5.4: ª 7.5.4) Una vez aclarada la observación antes mencionada, este Tribunal al analizar los argumentos y las pruebas practicadas por ambas partes, ha podido evidenciar que si bien las liquidaciones de compras por concepto de "PREMIO POR CERTIFICACIÓN DE CACAO" se encuentran vinculadas con facturas de reembolso por gastos y la factura origen del reembolso, conforme se ha podido evidenciar en su práctica de la prueba, sin embargo la parte actora no ha probado materialmente que dicho procedimiento el cual termina con la Liquidación de Compra y Prestación de Servicio objeto del presente análisis, estén estrictamente relacionadas con costos o gastos vinculados como necesarios para la adquisición, producción o comercialización del bien exportado, si bien la parte actora alega que dicho proceso es necesario para asegurar que los insumos utilizados en el cultivo de cacao obedecen con los requisitos de exportación, no ha aportado prueba alguna que sustente la veracidad del proceso mencionado y con ello poder determinar si las liquidaciones de compras por concepto de "PREMIO POR CERTIFICACIÓN DE CACAO" rechazan en sus solicitudes de devolución de IVA estén relacionadas con los costos o gastos para la adquisición, producción o comercialización del cacao. Entre las pruebas practicadas por el

actor, además de lo contenido en el informe pericial, solamente existe una que en concreto aborda el mencionado procedimiento que origina los comprobantes de venta en discusión, el cual consta en fojas 320 a 322 y tiene como título ª Proceso de Certificación de Cacaoº, dicho documento está suscrito por el apoderado especial de la compañía y el contador, además de estar notariado como fiel copia del original, de este modo, para este Tribunal resulta insuficiente que dicha prueba tenga la veracidad suficiente para probar lo alegado por la parte accionante acerca del procedimiento de certificación de cacao y que aquel este relacionado con las liquidaciones de compras y prestación de servicios por concepto de ª PREMIO POR CERTIFICACIÓNº y que las mismas estén estrechamente vinculadas con los costos o gastos para la adquisición, producción o comercialización de los bienes exportados por la compañía OLAM, por lo cual este Tribunal concluye en que las liquidaciones de compras y prestación de servicios por concepto de ª PREMIO POR CERTIFICACIÓNº no cumplen con lo establecido en los artículos 57 y 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 172 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y por lo tanto la compañía OLAM ECUADOR S.A., no tiene derecho a la devolución del IVA del sector exportador reclamado en la presente demanda.-...º

6.2.5. El casacionista considera que el fallo cuestionado es incomprensible por cuanto la pretensión que persigue el contribuyente es la devolución de la totalidad del IVA constantes en las liquidaciones de compras emitidas por los proveedores, al señalar que las facturas utilizadas como reembolso de gastos no deben ser consideradas como un costo o gasto de producción consignable en la contabilidad de OLAM, puesto que dichos costos y el gastos le corresponden al tercero beneficiado y no al intermediario (OLAM). Al respecto es necesario considerar que el vicio de incomprensibilidad de la sentencia trae consigo la demostración de que la argumentación fáctica de la decisión no es razonable inteligible para un profesional del derecho o para un ciudadano.

6.2.6. En el presente caso los argumentos expuestos por el Tribunal de instancia mantienen una argumentación concatenada, puesto que, recogen los hechos y circunstancias objeto de la demanda estableciendo con claridad la pretensión, que consistió en dejar sin efecto las resoluciones impugnadas y se le reconozca al contribuyente el valor de $2928.16 por el IVA de marzo del 2021 y $8473,26 por el IVA del mes de julio del 2021, toda vez que los rubros

contenidos en las liquidaciones de compra se encuentran relacionadas con el proceso de producción y comercialización del cacao. Establece con claridad los argumentos mediante los cuales la Administración Tributaria contesta la demanda bajo la premisa de que las liquidaciones emitidas por ªPREMIO DE CERTIFICACIÓN DE CACAOº no sustentan costos de producción, ni comercialización de los bienes exportados, sino les da un tratamiento de gastos administrativos al analizar la descripción de los comprobantes de venta.

6.2.7. En el considerando séptimo consta la motivación de la resolución, inicialmente establece conceptualizaciones básicas e indispensables para la adopción de la decisión, tales como, tutela judicial efectiva, las garantías procesales del debido proceso, los principios tributarios, conceptos de la prueba. Luego transcribe las normas consideradas como parte de la resolución del conflicto en este caso el contenido de los artículos 57 y 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 172 del Reglamento para la Ley de Régimen Tributario Interno. A partir de los considerandos 7.5.2 hasta el considerando 7.7.2. del fallo el Tribunal realiza el análisis pormenorizado de la controversia, de la prueba aportada y adopta la decisión. Entre los argumentos recogen los presentados por el actor, los contrasta con la revisión de las resoluciones impugnadas y procede a valorar la prueba para concluir que las liquidaciones de compras y prestaciones de servicios no cumplen con lo establecido en los artículos 57 y 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 172 del Reglamento para la Ley de Régimen Tributario Interno. Analiza la motivación empleada en las resoluciones para concluir que constan con la fundamentación normativa y fáctica suficiente y pertinente y concluye que se encuentran debidamente motivadas dichas resoluciones.

6.2.8. Es evidente que en el fallo existe una fundamentación clara, que resuelve los cuestionamientos de la parte actora, siendo comprensibles y claros. Contrastado con los argumentos del recurso, el recurrente fundamenta sus reparos alrededor de la valoración probatoria realizada en instancia, pues reclama tener derecho a la devolución de IVA; sin embargo, bajo la causal segunda no puede volverse a apreciar la prueba en sede casacional y, por otro lado, no fue alegada la causal cuarta del art. 268 del COGEP. Por lo tanto, no se considera que se haya configurado la causal segunda por el vicio de falta de motivación.

6.3. Caso quinto.- Respecto al caso quinto el art. 268 del COGEP dispone: ª Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 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

6.3.1.- La errónea interpretación ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º (Tolosa Villabona, L.A.; Teoría y Técnica de Casación ibídem., pp. 361.)

6.3.2.- Las normas que se estiman infringidas son los artículos 57 y 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 172 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno:

ª Art. 57. Las personas naturales y sociedades exportadoras que hayan pagado y retenido el IVA en la adquisición de bienes que exporten, tienen derecho a crédito tributario por dichos pagos. Igual derecho tendrán por el impuesto pagado en la adquisición de materias primas, insumos y servicios utilizados en los productos elaborados y exportados por el fabricante. Una vez realizada la exportación, el contribuyente solicitará al Servicio de Rentas Internas la devolución correspondiente acompañando copia de los respectivos documentos de exportación.º

ª Art. 72. Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios (...) empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El

exportador deberá registrarse, previa a su solicitud de devolución, en el Servicio de Rentas Internas y éste deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal del sujeto pasivo.º

ª Art. 172. Devolución del impuesto al valor agregado a exportadores de bienes. Para que los exportadores de bienes obtengan la devolución del Impuesto al Valor Agregado pagado, y, de ser el caso, por el IVA retenido cuando corresponda, en los casos previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno y este reglamento, en la importación o adquisición local de bienes, materias primas, insumos, servicios, activos fijos y otros gastos, relacionados con la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, que no haya sido utilizado como crédito tributario o que no haya sido reembolsado de cualquier forma, deberán estar inscritos previamente en el Registro Único de Contribuyentes. (...) Una vez realizada la exportación y presentada la declaración y los anexos en los medios, forma y contenido que defina el Servicio de Rentas Internas, los exportadores de bienes podrán presentar la solicitud a la que acompañarán los documentos o información que el Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución, requiera para verificar el derecho a la devolución, de conformidad con la ley. El Servicio de Rentas Internas podrá acreditar al exportador, de forma previa a la resolución de devolución de impuesto al valor agregado, un porcentaje provisional de lo solicitado, el mismo que se imputará a los resultados que se obtuvieren en la resolución que establezca el valor total a devolver.(...)º

6.3.2.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP parte de hechos probados, que en el presente caso, se encuentran recogidos en el considerando 7.5.4. de la sentencia, de la siguiente manera: ª ...este Tribunal al analizar los argumentos y las pruebas practicadas para ambas partes, ha podido evidenciar que si bien las liquidaciones de compras por concepto de ª PREMIO POR CERTIFICACIÓN DE CACAOº se encuentran vinculadas con facturas de reembolso por gastos y la factura de origen del reembolso, conforme se ha podido evidenciar en su práctica de la prueba, sin embargo la parte actora no ha probado materialmente que dicho procedimiento el cual termina con la Liquidación de Compras y Prestación de Servicios objeto del presente análisis, estén estrictamente relacionadas con costos o gastos vinculados como necesarios para la adquisición, producción o comercialización del bien exportado, si

bien la parte actora alega que dicho proceso es necesario para asegurar que los insumos utilizados en el cultivo del cacao obedecen con los requisitos de exportación, no ha aportado prueba alguna que sustente la veracidad del proceso mencionado, y con ello poder determinar si las liquidaciones de compras por concepto de ªPREMIO POR CERTIFICACIÓN DE CACAOº rechaza la solicitud de devolución de IVA estén relacionadas con los costos y gastos de adquisición, producción, o comercialización del cacao. Entre las pruebas practicadas por el actor, además de lo contenido en el informe pericial, solamente existe una que en concreto aborda el mencionado procedimiento que origina los comprobantes de venta en discusión, el cual consta en fojas 320 y 322 y tiene como titulo ªProceso de Certificación de Cacaoº dicho documento está suscrito por el apoderado especial de la compañía y el contador, además de estar notariado como fiel copia del original, de este modo, para este Tribunal resulta insuficiente que dicha prueba tenga la veracidad suficiente para probar lo alegado por la parte accionante acerca del procedimiento de certificación de cacao, y que aquel esté relacionado con las liquidaciones de compras y prestación de servicios por conceto de ªPREMIO POR CERTIFICACIÓNº y que las mismas estén estrechamente vinculadas con los costos y gastos para la adquisición, producción o comercialización de los bienes exportados por la compañía OLAM por lo cual este Tribunal concluye en que las liquidaciones de compras y prestación de servicios por concepto de PREMIO POR CERTIFICACIÓN no cumplen con lo establecido en los artículos 57 y 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y el artículo 172 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y por lo tanto la compañía no tiene derecho a la devolución del IVA del sector exportador reclamado en la presente demanda¼ º

6.3.4.- El fallo in examine hace referencia al contenido de los artículos 57 y 72 de la LRTI, así como al artículo 172 del Reglamento de la LRTI para descartar lo señalado por la empresa accionante, en el sentido de que dichas disposiciones son aplicables sobre el IVA pagado por los productores, descartando su aplicación con sustento en el criterio vertido por la Sala en la causa 306-2011, que establece que las normas en forma clara que a las empresas exportadoras y proveedores directos de ellas, se reconoce el derecho a crédito tributario o a la devolución, siempre y cuando se cumplan con los requisitos de las normas presuntamente erróneamente interpretadas, pues, como hecho probado consta que el Tribunal considera insuficiente que las facturas del proceso de certificación del cacao estén vinculadas con los costos o gastos para la

adquisición, producción o comercialización de los bienes exportados por la compañia OLAM, puesto que, como ha quedado analizado anteriormente el objeto de OLAM es la comercialización del cacao, siendo la intermediadora, de ahí que no le sea posible justificar que estos costos y gastos de producción o adquisición del cacao, hayan sido requeridos dentro del tiempo que exige la ley y en relación a la constancia a los respectivos comprobantes de exportación; pues en el análisis de la prueba realizado por el Tribunal de instancia, éste interpreta que la actora no ha cumplido con los requisitos contenidos en las normas acusadas como infringidas.

6.3.5.- De las normas acusadas como infringidas, transcritas en el considerando 7.5.4 del fallo de instancia, es preciso señalar que el Tribunal si aplicó e interpretó las normas reprochadas y las entendió en su único alcance, pues su contenido es expreso y su tenor literal es el que aplicó, lo cual es elemento suficiente para descartar el cuestionamiento, pues no se evidencia que se les hubiere dado un alcance mayor, menor o diferente a su contenido literal, siendo los hechos dados por probados por el Tribunal, los necesarios para que dichas normas fueran aplicadas en sentido literal. Adicionalmente, los argumentos por los que se rechaza el cuestionamiento formulado por el actor no tienen sustento únicamente en el contenido de las normas consideradas como infringidas, cuya errónea interpretación no se advierte que exista, sino que lo hace en función de las pruebas actuadas por las partes, que no pueden volver a ser valoradas en casación, menos en la causal alegada. Por lo indicado, el cuestionamiento no procede y se rechaza.

7.- Decisión

7.1.- 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:

7.2.- No CASAR el fallo de impugnado dictado el 28 de agosto del 2023, a las 12h34, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el Juicio de Impugnación No. 09501-2022-00257.

7.3.- Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Relatora Encargada de la

Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal vigente.

7.4.- Sin costas.

7.5.- Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el caso quinto del artículo 268 del COGEP, considera que la resolución no incurre en el vicio de errónea interpretación de los artículos 57 y 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 172 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y por el caso segundo del artículo 268 del COGEP, tampoco en el vicio de falta de motivación.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2020-00351 RESOLUCION 264-2026

289655402-DFE

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (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 17 de abril del 2026, las 12h37. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela (E) y ponente, dictan sentencia de casación en el proceso No. **09501-2020-00351.**

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor Jacinto Omar Andrade Pineda, Gerente General y representante legal de la compañía OSELLA S.A., presenta acción de impugnación en contra de las Resoluciones: **(1) No. 109012020RREC282517**, notificada el 12 de agosto de 2020, dictada por la Directora Zonal 8 del SRI, que niega el reclamo administrativo No. 109012020020980, interpuesto en contra de la Resolución No. 109012019RDEV558808, por concepto de devolución de IVA en calidad de exportador por el período febrero de 2018, en la que se dispone el reintegro USD $ 1.069,57; **(2) No. 109012020RREC282609**, notificada el 11 de agosto de 2020, dictada por la Directora Zonal 8 del SRI, que niega el reclamo administrativo No. 109012020020996, interpuesto en contra de la Resolución No. 109012019RDEV8959, por concepto de devolución de IVA por el período marzo de 2018, en la que se dispone el reintegro de USD $ 779,58; y, **(3) No. 109012020RREC282737**, notificada el 11 de agosto de 2020, dictada por la Directora Zonal 8 del SRI, que niega el reclamo administrativo No. 109012020020997, interpuesto en contra de la Resolución No. 109012019RDEV559164, por concepto de devolución de IVA por el período junio de 2018, en la que se dispone el reintegro de USD $ 642,96 (fs. 248 a 261).

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

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

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

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: ª *Determinar si la Administración Tributaria demandada, procedió adecuadamente y conforme a derecho en la atención y resolución de las solicitudes de devolución de IVA en calidad de exportador, correspondientes a los meses de febrero, marzo y junio del 2018*.º

1.3. Mediante sentencia de 14 mayo de 2021, las 11h53, el Tribunal de instancia resuelve declarar sin lugar la demanda que presenta la compañía OSELLA S.A., a través del señor JACINTO OMAR ANDRADE PINEDA, Gerente General, en contra de la Directora Zonal 8 del SRI y, en consecuencia, ratifica la validez jurídica de las Resoluciones: **(1) No. 09012020RREC282517**, que niega el reclamo interpuesto en contra de la Resolución No. 109012019RDEV558808, por concepto de devolución de IVA por FEBRERO de 2018; **(2) No.109012020RREC282609**, que niega el reclamo interpuesto en contra de la Resolución No. 109012019RDEV8959, por devolución de IVA, por el MARZO de 2018; y, **(3) No. 109012020RREC282737,** que niega el reclamo interpuesto en contra de la Resolución No. 109012019RDEV559164, por devolución de IVA por JUNIO de 2018; y en virtud de lo dispuesto en el art. 324 del COGEP, se dispone que, una vez que se encuentre ejecutoriada la sentencia, el SRI aplique como abono a la obligación tributaria materia de controversia, la caución rendida por medio de transferencia bancaria a favor del SRI, sin que se disponga el pago de indemnizaciones, intereses ni costas procesales (fs. 362 a 367).

1.4. El señor Jacinto Omar Andrade Pineda, Gerente General de la COMPAÑÌA OSELLA S.A., interpone recurso extraordinario de casación (fs. 369 a 377) el 29 de junio de 2021, en contra de la referida sentencia de 14 mayo de 2021, y mediante auto de 29 de junio de 2021, las 17h35 (fs. 379), se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 28 de enero de 2025, las 10h24, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional, dispone aclarar y completar el recurso, cumplido lo cual,

mediante auto de 11 de febrero de 2025, las 11h11, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la parte recurrente, por los siguientes casos del art. 268 del COGEP: **(a)** ***Segundo***, por el vicio de ***falta de motivación*** de la sentencia, infringiendo los arts. 76.7.l), 82 de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE), 89 del COGEP y, **(b)** ***Quinto***, por el vicio de ***falta de aplicación*** del art. 17 del Código Tributario (CT).

2. Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación de conformidad con lo dispuesto en los arts. 184, numeral 1 de la CRE; 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial (en adelante COFJ) y 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

2.2. En virtud del sorteo de la causa de 14 de mayo de 2025, las 08h38, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

2.3. Mediante Resolución No. 003-2021, de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispone dar cumplimiento al mandamiento de ejecución que expide el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463 y ratifica 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 No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designa a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.4. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero de 2021, integra la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante Oficio No. 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, el que se ratifica mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de

febrero de 2021, que dicta el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y que se avala con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB, de 19 de febrero de 2021.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, llevada a cabo el día **jueves 16 de abril 2026, a las 14h45**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El señor Jacinto Omar Andrade Pineda, Gerente General y representante legal de la compañía OSELLA S.A., en el escrito de casación, su aclaración y en la audiencia de casación llevada a cabo, sostiene:

4.1.1. Sobre el caso ***2*** del art. 268 del COGEP en el *escrito de casación* argumenta que, la Corte Constitucional ecuatoriana en su jurisprudencia reciente Ð no señala cuálÐ establece que, para perfilar la *motivación* no se exige necesariamente un razonamiento judicial extenso, sino que se debe revisar la correcta motivación de las decisiones, conforme con los criterios de: razonabilidad, lógica y comprensibilidad.

4.1.2. En la *complementación del recurso,* hace alusión al respeto a la *garantía de motivación*, conforme con lo que señala la Corte Constitucional en su Sentencia No. 1158-17-EP/21, que dispone considerar el ªcriterio rectorº y el ªestándar de suficienciaº que razonablemente se debe exigir para dar por suficiente la fundamentación normativa o la fundamentación fáctica de una argumentación jurídica y, en el caso concreto, la sentencia recurrida contiene varias contradicciones en sus razonamientos.

4.1.3. Añade que si bien el fallo fija como objeto de controversia (1.2 de esta sentencia) que se refiere a la devolución de IVA exportadores correspondientes a los meses de febrero, marzo y junio del 2018; no obstante, el Tribunal *A quo* en los numerales 7.4 y 7.5, procede a

plasmar criterios *inconsistentes* en relación con la realidad procesal y realiza una inadecuada valoración probatoria al indicar que la compañía OSELLA S.A. no justifica las inconsistencias que se advierten en sede administrativa con respecto al valor que alega le corresponde.

4.1.4. Señala que, entre los medios de prueba del accionante que no se toman en cuenta por el Tribunal de instancia están los *"soportes documentales"* que presenta la compañía OSELLA S.A. los que, se ratifican en el *"informe pericial"*, los cuales, a su criterio, no fueron suficientes para demostrar el derecho al reintegro de dichos valores; los juzgadores de nivel se limitan a la revisión de las *declaraciones originales* correspondientes a los meses de febrero, marzo y junio de 2018, sin que revise las *declaraciones sustitutivas* de IVA que si analiza la pericia; aunque, a renglón seguido manifiesta que, el único "razonamiento" que realiza el Tribunal con respecto de las declaraciones sustitutivas que presenta la compañía OSELLA S.A., se encuentra en el acápite 7.6. de la sentencia.

4.1.5. Aclara que, su intención no es revalorar las pruebas que se presentan, sino que se vislumbre el paupérrimo análisis que realiza el *Tribunal A quo* a dichas pruebas. Considera que el fallo de nivel, aunque detalla las observaciones del SRI, no vincula la normativa aplicable con los hechos y los motivos que le llevan a negar la pretensión de la compañía OSELLA S.A., sino que, su análisis tan solo se limita a transcribir normas jurídicas y criterios doctrinarios, en los que se trata de respaldar los argumentos del SRI sin contrastarlo con los medios de prueba que proporciona el accionante para concluir que la empresa no prueba sus aseveraciones y su derecho al reconocimiento del IVA por exportador.

4.1.6. Otra falencia en la que incurren los juzgadores de instancia, es que no explican la pertinencia de su conclusión con respecto a la *"falta de consignación del crédito tributario"; s*e limitan a afirmar que *"los valores registrados en la contabilidad de la actora no coinciden con lo declarado ante el SRI, pero sin contrastar con los datos corregidos en las declaraciones sustitutivas."* La sentencia deja de pronunciarse sobre el principal argumento de OSELLA S.A., que consiste en determinar la existencia del crédito tributario por IVA en calidad de exportador, y la omisión de valorar su prueba sustancial constituye una deficiencia motivacional de *"incongruencia frente a las partes"* conforme con la Sentencia Constitucional No. 1158-17- EP/21, pues se deja de atender sus alegatos. De igual manera,

considera que existe una *ª incoherencia lógica º* pues la fundamentación fáctica en las que respaldan sus conclusiones el Tribunal no se ampara adecuadamente en las normas que el fallo transcribe Ð sea porque se encuentran mal interpretadas o no resultan pertinentes al caso Ð lo que conlleva a que las premisas del fallo sean equivocadas y falaces y, por ende, sus conclusiones sean ª incorrectas º, lo que causa su nulidad.

4.1.7. Por ello, concluye que, la sentencia recurrida carece de los requisitos necesarios para una ª correcta motivación º, pues no da cuenta de la justificación de las normas y premisas que aplica y el cómo lo hace, ni de la forma cómo razona y construye la concatenación lógica, siendo entonces que pasa directamente de afirmaciones y enunciados a conclusiones, sin justificarlas, ello implica una deficiencia motivacional por *ª incoherencia lógica º* .

4.1.8. Añade que, este vicio es determinante en la parte dispositiva del fallo, pues el Tribunal de instancia llega, a través de criterios limitados, a la errada conclusión de que la compañía OSELLA S.A. no justificó la existencia de los saldos a favor por concepto del IVA, lo que irroga un perjuicio a los derechos accionados y lesiona su garantía a la defensa y el debido proceso. Si el Tribunal hubiera analizado las pruebas relevantes (soportes documentales y pericia) de una forma correcta, su conclusión hubiera conducido a declarar con lugar la demanda. Además, esta insuficiencia del análisis del material probatorio relevante genera, a su vez, incertidumbre sobre la correcta interpretación y aplicación de las normas tributarias. Por tanto, se configura el vicio de falta de motivación conforme con el art. 268 numeral segundo del COGEP.

4.1.9. Por otra parte, con respecto al caso ***5*** del art. 268 del COGEP, por el vicio de ***falta de aplicación*** del art. 17 del CT, que establece que, en materia tributaria debe prevalecer el hecho económico sobre las formas, acota que, en el presente caso, los juzgadores de instancia dejan de aplicar esta disposición al omitir el análisis sustantivo de los hechos económicos que presenta el contribuyente y se limitan a las meras formalidades e ignoran la esencia económica de las transacciones.

4.1.10. Añade que, OSELLA S.A. presenta documentación y realiza argumentaciones que conducen a demostrar la existencia del saldo a favor por concepto del IVA; no obstante, el Tribunal *A quo* desconoce la realidad económica de la transacción y basa su resolución en un

aspecto formal del proceso tributario, esto es, la presentación de una declaración original versus una sustitutiva, pese a que, la normativa tributaria prevé la figura de presentación de declaraciones sustitutivas.

4.1.11. Señala que, el juzgador de nivel basa su decisión en los arts. 101 de la LRTI y 73 del RLRTI que regulan el cumplimiento de requisitos formales para la presentación de las declaraciones sustitutivas, disposiciones que no tienen preeminencia sobre el principio de prevalencia del hecho económico del art. 17 del CT. No obstante, la aplicación exclusiva de estas normas formales deriva en una valoración errónea de los hechos controvertidos, la que deja de lado el aspecto sustancial de las transacciones económicas del accionante.

4.1.12. Concluye que, la falta de aplicación del mentado artículo configura un vicio trascendental en la decisión judicial, por cuanto los juzgadores de instancia *ª al no valorar los hechos económicos relevantesº* de los rubros que se cuestionan, desestiman la demanda y, en consecuencia, confirman la decisión administrativa injusta y contraria al derecho, lo que lesiona los derechos a la seguridad jurídica y el debido proceso. Concluye que, la mentada disposición es vinculante para las autoridades administrativas y los juzgadores, quienes ª *deben garantizar un análisis integral de las pruebas priorizando los hechos económicos [¼]º* . En virtud de ello, solicita que case el fallo recurrido.

4.2. Contestación al recurso de casación. La Abg. Melany Muñoz Choez, procuradora fiscal del SRI, dentro del término que se concede en el auto de admisión, contesta el recurso de casación y la aclaración propuesta por la compañía OSELLA S.A. (fs. 34 a 44). Con respecto al caso s***egundo*** del art. 268 del COGEP, por el vicio de ***falta de motivación*** (único de los cargos aceptados del que se pronuncia) señala que la decisión cuenta con un análisis preciso, claro y articulado entre los fundamentos fácticos y normativos, conforme con lo dispuesto en los arts. 76.7.l) de la CRE, 89, 90, 92 y 95 del COGEP y 130.4 del COFJ, en concordancia con el art. 313 de la mentada norma, sin que se evidencie la apariencia motivacional que denuncia el recurrente.

4.2.1. Añade que, conforme con las Sentencias Constitucionales Nos. 139-17-EP/21 y 1158-17-EP/21, al acusarse la vulneración de la garantía de la motivación es necesario que la parte procesal *ª formule con aceptable claridad y precisión las razones por las que se habría*

*vulnerado la garantía de la motivación*º , pues no bastan afirmaciones genéricas, sino que debe especificarse en qué consiste el supuesto defecto en la motivación, puesto que la carga argumentativa recae sobre quien afirma que la garantía de la motivación ha sido transgredida, toda vez que la suficiencia de la motivación se presume.

4.2.2. Señala que, en el presente caso se evidencia que el Tribunal *A quo* realiza un correcto análisis de la normativa jurídica y de ello concluye ª *la parte actora no ha justificado las inconsistencias advertidas en sede administrativa y careció de prueba para demostrar las afirmaciones vertidas en su demanda*º , revisa el acervo probatorio, incluido los medios de prueba documentales que presenta el contribuyente y, luego de verificar inconsistencias con respecto a la veracidad de las pruebas de descargo a los valores observados, emite su decisión en la que señala que la motivación del acto impugnado es debida.

4.2.3. Acota que, la compañía OSELLA S.A. señala que tiene un crédito tributario susceptible de devolución con relación a lo consignado en su declaración. No obstante, el Tribunal de instancia indica que, como resultado de la revisión que se efectúa a los tres actos administrativos objeto de impugnación, con arreglo a la documentación que apareja el contribuyente en fase administrativa y conforme con las declaraciones que se presentan por el sujeto pasivo hasta esa fecha, y señala que si bien la ley permite que un contribuyente pueda realizar alteraciones o correcciones a una declaración, estas enmiendas deben efectuarse a través de declaración sustitutiva que se presentarán dentro del año contado a partir de la fecha en que se presentó la declaración que se pretende corregir, conforme con el art. 101 de la LRTI, en concordancia con el art. 89 del CT y 73 del RLRTI.

4.2.4. Añade que, cuando la declaración cause impuestos y contenga errores que ocasionen el pago de un tributo mayor que el legalmente debido, el contribuyente puede presentar la declaración sustitutiva dentro del año siguiente a la presentación de la declaración y solicitar el reclamo de pago indebido, con sujeción a la normativa jurídica pertinente. Por ello, concluye que, la sentencia objeto del recurso de casación, goza de fundamentación normativa suficiente y fundamentación fáctica suficiente, de conformidad con el art. 76.7.l) de la CRE y la Sentencia Constitucional No. 1158-17-EP/21, independientemente de si también es correcta o no, sin que existan los defectos motivacionales que se imputan. Añade que, la compañía OSELLA S.A ni en fase administrativa ni en la etapa judicial logra ª *demostrar que*

el crédito tributario por concepto de Impuesto al Valor Agregado que alega tener a su favor, no ha cumplido con lo establecido en la normativa tributaria, esto es, cuando la declaración arrojare saldo a favor del sujeto pasivo, estos valores se afectarán con las retenciones practicadas al sujeto pasivo y el crédito tributario del mes anterior si lo hubiere, y posteriormente dicho saldo será considerado crédito tributario que se hará efectivo en la declaración del mes siguiente. El valor que registró en el casillero 615 ± saldo crédito tributario acumulado del mes anterior por adquisiciones correspondientes en el periodo fiscal que fue objeto de análisis difiere del reclamo y declaración efectuada por el propio contribuyente ±actorº .

Por lo expuesto, solicita que no se case la sentencia recurrida.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en los siguientes casos del art. 268 del COGEP: **(a)** ***Segundo***, por el vicio de **falta de motivación** de la sentencia, por infracción de los arts. 76.7.l), 82 de la CRE y 89 del COGEP; y, **(b)** ***Quinto***, por el vicio de ***falta de aplicación*** del art. 17 del CT.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. Casos del recurso de casación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos segundo y quinto del art. 268 del COGEP, que establecen:

> *ª **Art. 268.- Casos.-** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: [¼] **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 [¼]. **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*

El caso ***segundo*** se refiere a la transgresión de normas que se relacionan con la estructura,

contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse, de tres formas: **(a)** por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; **(b)** por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles, vicio *in procedendo* por violación directa; y, **(c)** cuando la sentencia no cumpla el requisito constitucional y legal de la debida motivación.

El caso ***quinto*** contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva que señala el recurrente. Este caso tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe plantearse a partir de los hechos probados en la sentencia. En cuanto a sus elementos de configuración, 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 resolutiva del fallo recurrido.

6.2. Normas jurídicas que se estiman infringidas. La parte recurrente manifiesta que se violentan las siguientes normas de derecho:

Constitución de la República del Ecuador (CRE)

ª 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: [¼] **7.** El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [¼] **l)** Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. 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. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.º*

*ª **Art. 82.-** El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.º*

Código Orgánico General de Procesos (COGEP)

*ª **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.º*

Código Tributario

*ª **Art. 17.-** Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen [¼].º*

6.3. ANÁLISIS del CASO *2* del art. 268 del COGEP. Corresponde revisar si, en efecto, la sentencia que dicta el Tribunal de instancia incurre en el caso ***2*** del art. 268 del COGEP, por el vicio de falta de motivación, al existir, una apariencia motivacional por *ª incongruencia frente a las partesº* así como una *ª incoherencia lógicaº* que resultan necesarios para la *ª motivación correctaº*, debido a la ausencia de fundamentos normativos y fácticos que sustenten la valoración probatoria que realiza el Tribunal de instancia.

6.3.1. Alcance doctrinario del error. Sobre el tema de la falta de motivación Gladis E. de Midón (*La Casación Control del Juicio de Hecho*, Buenos Aires: Rubinzal Culzoni Editores, 2001, p. 20), manifiesta:

ª Para alcanzar sus fines garantistas es inevitable que la motivación sea autosuficiente,

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

Por su parte, Santiago Andrade (*La Casación Civil en el Ecuador*, Quito: Andrade & Asociados, Fondo Editorial, 2005, p. 138), considera:

ª La 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 impugnaciónº .

Para Oswaldo Alfredo Gozaini (*El Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso*, Buenos Aires: Rubinzal - Culzoni Editores, 2004, p. 428) la motivación no es otra cosa que:

ª [¼] 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 procesoº .

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 y su

incumplimiento tiene como efecto la anulación del acto. 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.

6.3.2. Análisis del caso *SUB JÚDICE*. La Corte Constitucional ecuatoriana, dejando a un lado el test de motivación referente al cumplimiento de los requisitos de comprensibilidad, lógica y razonabilidad, que tienen relación con los parámetros de corrección del razonamiento judicial, aplica, en su lugar, el *estándar de suficiencia* que exige que la argumentación jurídica cuente con una estructura mínima integrada por: **(i)** una fundamentación normativa suficiente; y, **(ii)** una fundamentación fáctica suficiente (Sentencias Nos. 115817EP/21, 20 de octubre del 2021, párr. 61; 150715EP/21, 20 de enero de 2021, párr. 24; 1361-17-EP/23, 1 de noviembre de 2023, párr. 23), lo que quiere decir:

> *ª **61.1.** Que la fundamentación normativa debe contener la enunciación y justificación suficiente de las normas y principios jurídicos en que se funda la decisión, así como la justificación suficiente de su aplicación a los hechos del caso. Como ha sostenido la Corte IDH, la referida fundamentación jurídica no puede consistir en ª la mera enumeración de las normas que podrían resultar aplicables a los hechos o conductasº [¼] sino que debe entrañar un razonamiento relativo a la interpretación y aplicación del Derecho en las que se funda la resolución del caso. **61.2.** Que la fundamentación fáctica debe contener una justificación suficiente de los hechos dados por probados en el caso [¼]º .*

6.3.3. De igual manera, se señala que a la hora de evaluar si las fundamentaciones normativas y fácticas son suficientes se debe tener en cuenta no solo su contenido explícito, sino también el implícito (Corte Constitucional, Sentencia 188-15-EP/20, Caso ª Premisas implícitas en la motivaciónº, de 11 de noviembre de 2020, párrs. 20 y 21). Por otra parte, la Corte Constitucional añade que cuando no se cumple con el criterio rector (estructura mínimamente completa) de la motivación, la argumentación jurídica puede adolecer de alguno de los siguientes tipos de deficiencia motivacional: (i) inexistencia, (ii) insuficiencia y (iii) apariencia. (Sentencia No.1158-17EP/21, párrs. 64 a 66).

6.3.4. La *inexistencia* se da cuando la argumentación jurídica carece totalmente de fundamentación normativa y fáctica. La *insuficiencia* aparece cuando la respectiva decisión cuenta con alguna fundamentación normativa y fáctica, pero alguna de ellas es insuficiente. A la vez, la argumentación jurídica es *aparente* cuando, a primera vista, cuenta con una fundamentación normativa suficiente y una fundamentación fáctica suficiente, pero alguna de ellas es, en realidad, inexistente o insuficiente porque está afectada por algún tipo de vicio motivacional, como: (i) incoherencia, (ii) inatinencia, (iii) incongruencia o (iv) incomprensibilidad. (Sentencia No.1158-17EP/21, párfs. 67 a 72).

6.3.5. Por tener incidencia en el caso, vale acotar que hay incongruencia cuando en la fundamentación fáctica o jurídica: **(a)** no se contesta algún argumento relevante o esencial de las partes procesales (incongruencia frente a las partes); o, **(b)** no se contesta alguna cuestión que el sistema jurídico ±ley o la jurisprudencia± impone abordar en la resolución de los problemas jurídicos conectados con cierto tipo de decisiones (incongruencia frente al Derecho). Por su parte, hay incoherencia *ª cuando en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica se verifica: o bien, una contradicción entre los enunciados que las componen ±sus premisas y conclusiones± (incoherencia lógica), o bien, una inconsistencia entre la conclusión final de la argumentación y la decisión (incoherencia decisional). Lo primero se da cuando un enunciado afirma lo que otro niega; y lo segundo, cuando se decide algo distinto a la conclusión previamente establecida*º (Sentencia No.1158-17EP/21, párrs. 74, 80, 86 y 87).

6.3.6. Al respecto, conviene analizar si el fallo presenta las deficiencias que plantea la parte recurrente. Revisada la decisión del Tribunal de instancia, se observa que esta empieza por asegurar su competencia, identifica a las partes procesales, enuncia las demás generales de ley y el objeto de la controversia (numeral 1.2 de esta sentencia) y, a partir del numeral 7 bajo el título ª motivaciónº luego de puntualizar ciertos principios sobre las garantías básicas de la tutela judicial efectiva y el debido proceso, se analiza el tema controvertido.

6.3.7. En el numeral 7.2. el Tribunal de instancia procede con el análisis de las pruebas documentales y pericial que se encuentran incorporadas al proceso, así como el estudio de las normas legales y constitucionales aplicables al caso, a fin de establecer la procedencia o no de

las pretensiones de la demanda y el reintegro que alega la compañía OSELLA S.A. del IVA en su calidad de exportador, específicamente por los meses de febrero, marzo y junio del 2018 y la disposición de la administración tributaria para que la contribuyente proceda con el reembolso de los valores devueltos en demasía por IVA, más los intereses respectivos, en virtud de haber considerado la entidad accionada que los montos acreditados provisionalmente a la actora, resultaron mayores a los reconocidos.

6.3.8. A continuación, el numeral 7.3. indica que, las resoluciones impugnadas se sustentan en que la compañía actora no prueba en sede administrativa que mantenga los saldos pretendidos y que también existen inconsistencias entre lo peticionado y lo declarado, señalando que los valores registrados en la contabilidad de la actora no son aquellos que se reflejan en su declaración, ni corresponden al valor que el contribuyente argumenta mantener a su favor. Para resolver este caso y en base al análisis del acervo probatorio, el numeral 7.4. puntualiza que, del examen y conclusiones de la prueba pericial que presenta la parte actora se señala que, los principales cambios que se presentan en las declaraciones sustitutivas del IVA de los meses de enero a diciembre del 2018 corresponden al arrastre del crédito tributario por adquisiciones que, por un error involuntario de la compañía, no permitía observar que, a diciembre del 2018, tienen un saldo de crédito tributario para el próximo mes por adquisiciones de USD $ 58.178,85, que alega se sustenta en el art. 101 de la LRTI. De las conclusiones que se obtienen del informe pericial, así como la información que es parte del expediente judicial y los actos impugnados, el Tribunal considera que no se justifican las inconsistencias advertidas en sede administrativa, ni tampoco la falta de consignación en sus declaraciones de los valores que alega le corresponden, por lo que, no se desvanecen los cuestionamientos que se realizan en contra de las resoluciones impugnadas, ya que no existe la certeza documentada de que los errores se encuentren evidenciados y declarados adecuadamente tal como lo ordena la norma tributaria.

6.3.9. Por otro lado, el numeral 7.5 señala que, de la prueba actuada por el SRI sobre ª que no han sido desvanecidas las diferencias encontradasº, se evidencia que la compañía OSELLA S.A. presenta sus declaraciones del IVA de los meses de febrero, marzo y junio de 2018, en las que no consta consignado valor alguno en el casillero 612 por concepto de IVA DEVUELTO E IVA RECHAZADO IMPUTABLE AL CRÉDITO TRIBUTARIO EN EL

MES, en ninguno de los períodos analizados en los reclamos presentados por la contribuyente; sobre el mes de junio de 2018, el valor consignado en el casillero 611/612 ª AJUSTE POR IVA DEVUELTO E IVA RECHAZADO IMPUTABLE AL CRÈDITO TRIBUTARIOº (según sus declaraciones de los meses de junio de 2018 hasta octubre del 2019), es cero, por lo que, no es posible establecer que los valores devueltos y rechazados por la demandada, hayan sido imputados al crédito tributario acumulado en los períodos antes señalados. Por ello, se considera que la compañía OSELLA S.A. no justifica las inconsistencias con respecto al valor que alega le corresponde por devolución de IVA de los referidos; tampoco el informe pericial justifica de manera técnica y documentada, la existencia de dichos errores y el derecho al valor que solicitó le sea considerado a su favor.

6.3.10. A continuación, el numeral 7.6. se refiere a los arts. 101 de la LRTI y 73 del RLRTI y la Resolución No. NAC-DGERCG16-00000448 aplicables a este caso, relativos a la oportunidad y forma de corregir los errores por medio de declaraciones sustitutivas, las que deben realizarse de la forma que establece la ley, en concordancia con los arts. 68 y 69 de la LRTI vigentes para los ejercicios fiscales 2018 y 2019. En consecuencia, *ª no consta actuada prueba que sustente lo alegado en la demandaº* , por lo que, resuelve declarar sin lugar la demanda y ratificar la validez de las resoluciones impugnadas.

6.3.11. Decisión de la Sala. Del análisis del fallo, esta Sala de Casación evidencia que, la sentencia de instancia luego de delimitar el objeto de la controversia y sobre la base de las ª pretensiones relevantesº de la demanda y la respectiva contestación, a diferencia de lo que señala la parte recurrente, contiene una fundamentación jurídica y fáctica suficiente pues, por un lado, se enuncian las normas jurídicas en las que se funda la decisión (premisa mayor) y su relación con los antecedentes de hecho que se subsumen en la norma (premisa menor) concluyen que, de las pruebas debida y legalmente actuadas, (como consecuencia objetiva de las premisas) la compañía OSELLA S.A. no justifica las inconsistencias que se advierten en sede administrativa por las resoluciones impugnadas, respecto al valor que alega le corresponde por devolución de IVA de los meses de febrero, marzo y junio del 2018, ya que de las propias declaraciones de la compañía y del informe pericial no justifica, de manera técnica y documentada, la existencia de los valores que alega le corresponden, por el contrario, el SRI matemáticamente demuestra que el crédito tributario utilizado sobrepasa los

declarados y dispone su reintegro.

6.3.12. Todo ello permite establecer que, no existe una falta de motivación. Adicionalmente, esta Sala ha mantenido en forma reiterada que, la incoherencia decisional relativa a la falta de pronunciamiento de alguna de las pretensiones de la demanda, sin duda, recae en un ª petitaº contemplado como causa de casación en el numeral 3 del art. 268 del COGEP.

6.3.13. Como si lo expuesto no fuera suficiente para rechazar el recurso por el caso 2; a pesar de que empieza manifestando que no es su intención la revaloración de la prueba, a renglón seguido manifiesta que, el Tribunal de instancia no ha considerado la realidad procesal y realiza una *ª inadecuada valoración probatoria al indicar que la compañía OSELLA S.A. no justifica las inconsistencias que se advierten en sede administrativa pues entre los medios de prueba del accionante que no se toman en cuenta están los ª soportes documentalesº* en las que se incluyen las *ª declaraciones sustitutivas*º que fueron presentados por ella y que fueron ratificados en el *ª informe pericialº* , los cuales, a su criterio, no son valorados, deficiencia que, de ser procedente, debería ser fundamento por el caso 4 del art. 268 del COGEP.

6.3.1.4. En definitiva, la decisión del juzgador dentro de la sentencia recurrida, cuenta con una suficiente motivación, sin que el hecho de que el razonamiento jurídico del Tribunal no corresponda con el que pretende la parte casacionista, signifique que exista falta de motivación, pues conforme con lo que señala la Corte Constitucional, esta garantía constitucional no se refiere a la *corrección* del razonamiento judicial, sino a su *garantía* mínima, por lo que, se rechaza el recurso planteado por el caso 2 del art. 268 del COGEP; sin que ello signifique que esta Sala esté o no de acuerdo en la forma que ha sido resuelta la Litis.

6.4. Consideraciones sobre el CASO *QUINTO* del art. 268 del COGEP. Ha sido también causa de casación, al amparo del caso ***5*** del art. 268 del COGEP, la ***falta de aplicación*** del art. 17 del Código Tributario pues considera que, el Tribunal de instancia, de forma incorrecta, deja de aplicar esta disposición al desconocer la realidad económica de la transacción que presenta el contribuyente y basa su resolución en un aspecto relativo al cumplimiento de requisitos formales para la presentación de las declaraciones sustitutivas lo que, a su vez, deriva en una valoración errónea de los hechos controvertidos.

6.4.1. Alcance doctrinario del vicio propuesto. Luis Tolosa Villabona (*Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, p. 357), sobre la ***falta de aplicación*** sostiene:

> *ª La falta de aplicación de la ley sustancial implica desconocimiento, ignorancia o infracción directa de una norma. Es violación por existencia del precepto porque hay una exclusión evidente del precepto o un error en la validez de la norma en el tiempo. Corresponde a un error contra ius, rebeldía y desconocimiento de la norma. 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 [¼]º .*

6.4.2. Análisis del caso *SUB JÚDICE*. Cuando se invoca el caso *quinto* del art. 268 del COGEP, esta Sala Especializada debe verificar si la sentencia que emite el Tribunal de instancia riñe con el derecho (*error in iudicando*), lo que implica que los hechos dados por ciertos por el Tribunal *A quo*, no solo que no son controvertidos, sino que son aceptados por las partes procesales, por tanto, no se puede volver a analizar las pruebas constantes en autos ya valoradas, pues este cargo abarca únicamente infracciones a normas sustantivas o precedentes jurisprudenciales obligatorios.

6.4.3. Una vez que se define el objeto de la controversia (numeral 1.2 de esta sentencia) y partiendo que el caso 5 no admite revalorar la prueba, se tiene como tales los siguientes: **(a)** El 30 de julio de 2019, a través del sistema automático de devoluciones de IVA por internet, la compañía OSELLA S.A. genera los trámites Nos. 109012019427654, 109012019427657 y 109012019427658, correspondientes a solicitudes de devolución de IVA del sujeto pasivo por los meses de febrero, marzo y junio de 2018. **(b)** En atención a los referidos trámites, se generan las liquidaciones automáticas provisionales por tales solicitudes de devolución de IVA exportadores por los 3 señalados meses de febrero, marzo y junio de 2018, notificadas al sujeto pasivo el 5 y 14 de agosto de 2019, en las que, provisionalmente, se acreditan valores mayores a los reconocidos, por lo que el SRI dispone el reintegro de USD $ 1069,57, USD $

779,58 y USD $ 642,96. **(c)** El SRI, mediante resoluciones Nos. 109012020RREC282517 del 12 de agosto de 2020 (febrero 2018), No. 109012020RREC282609, (marzo 2018) No. 109012020RREC282737 junio 2018), ambas notificadas el 11 de agosto de 2020, niega los respectivos reclamos administrativos de devolución IVA exportadores. **(d)** No es posible establecer fehacientemente que los valores devueltos y rechazados por el SRI hayan sido imputados al crédito tributario acumulados en los períodos o meses señalados. **(e)** De igual manera, las resoluciones impugnadas se sustentan en que existen inconsistencias entre lo peticionado y lo declarado, señalando que los valores registrados en la contabilidad de la actora no son aquellos que se reflejan en su declaración, ni corresponden al valor que el contribuyente argumenta mantener a su favor, tal como lo ordena la norma tributaria.

6.4.4. Con estos hechos que aparecen como probados o no controvertidos, el Tribunal de instancia resalta, conforme queda indicado que del proceso no aparece prueba que sustente las peticiones que se plantean en la demanda por la parte actora y, en razón de ello resuelve declarar sin lugar la demanda y ratifica la validez jurídica de las resoluciones impugnadas.

6.4.5. Decisión de la Sala. Al respecto, conforme queda indicado, consta como hecho probado que el Tribunal de instancia desestima la demanda y ratifica la validez de las resoluciones impugnadas, por cuanto conforme con los medios de prueba que se incorporan al proceso (documental y pericial) se establece que la compañía OSELLA S.A. no justifica las inconsistencias que se advierten en sede administrativa por la parte demandada, con respecto al valor que alega le corresponde por devolución de IVA de los meses de febrero, marzo y junio de 2018, ya que el informe pericial no justifica, de manera técnica y documentada, la existencia de dichos errores, así como tampoco se justifica el derecho al valor que solicita le sea considerado a su favor. Sobre estas conclusiones de la sentencia, es que corresponde a esta Sala analizar si, en virtud de lo dispuesto en el numeral 5 del art. 268 del COGEP, debió aplicarse el art. 17 del CT (única norma admitida por el Conjuez en el auto de 11 de febrero de 2025) que, a decir del recurrente, era trascendental en la decisión y que si se hubiera aplicado hubiera cambiado en su favor la decisión de instancia.

6.4.6. El art. 17 del Código Tributario califica al hecho generador del tributo, dándole primacía a conceptos que permiten identificar el presupuesto que configura el tributo,

apartándose de las formas que le han dado las partes y centrándose en la verdadera esencia o naturaleza jurídica o económica de los rubros cuestionados. En el caso, se alega el desconocimiento de la verdadera esencia económica del crédito tributario al que, sostiene, tiene derecho la empresa por los meses de febrero, marzo y junio de 2018; sin embargo de los hechos probados, no hay ningún indicio de cómo el Tribunal de instancia aplicando el referido artículo podría cambiar su decisión; pues según la sentencia, no existe la certeza documentada de que los supuestos errores cometidos el momento de presentar las declaraciones mensuales de IVA sean parte de los hechos probados y el Tribunal haya hecho alguna referencia a tales rectificaciones, por tanto no cabe que esta Sala, en el análisis del art. 17 del CT, entre a revalorizar la documentación que llevó al Tribunal A quo a declarar que (numeral 7.8.) pese al esfuerzo probatorio de la accionante *ª no se ha podido establecer de manera fehaciente lo alegado en su demanda respecto al error existente, ya que no ha justificado la existencia del arrastre del crédito tributario o los ajustes por el IVA devuelto en el casillero 612, incumpliendo con que dispone la normativa tributaria para estos casos [¼]º*. En consecuencia, se establece que *ª no consta actuada prueba que sustente lo alegado en la demandaº ,* lo que hace intrascendente la aplicación del referido artículo.

Por todas las razones expuestas, al no evidenciarse el vicio de ***falta de aplicación*** del art. 17 del CT, conforme con el caso 5 del art. 268 del COGEP, el recurso no procede y, por tanto, se lo rechaza; sin que esto signifique, al igual que en el caso anterior, que esta Sala esté o no de acuerdo con lo resuelto por el Tribunal de instancia.

7. Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, 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:

7.2. **NO CASAR** la sentencia de 14 de mayo de 2021, las 11h53, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2020-00351.

7.3. Sin costas.

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

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

Resumen de fácil comprensión

No procede el recurso de casación que plantea la parte actora, por los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP, por cuanto la sentencia del Tribunal de instancia, se encuentra motivada, ya que cuenta con una suficiente fundamentación fáctica y jurídica, sin que exista una incoherencia lógica entre las premisas y sus conclusiones. De igual manera, tampoco cabe el cargo de *falta de aplicación* del art. 17 del CT (caso 5), por cuanto el recurrente alega la falta de aplicación de una disposición que resulta intrascendente al caso planteado y, por el contrario, sugiere una revaloración probatoria de los hechos probados.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

FUNCIÓN JUDICIAL

289785097-DFE

Juicio No. 09501-2020-00339 RESOLUCION 265-2026

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (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 20 de abril del 2026, las 13h09. VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, doctor José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación en el proceso No. 09501-2020-00339.

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor Marcelo Fernando Velasteguí Cabezas, gerente general y representante legal de la compañía GUAYATUNA S.A., presenta acción de impugnación en contra de la Resolución No. 109012020RREC282684, emitida el 11 de agosto de 2020, por la Directora del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI), que niega el reclamo administrativo No. 109012019617670, que se presenta en contra del Acta de Determinación No. 09201924902352843, por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014 (fs. 227 a 244).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: ª i) DETERMINAR si se ha producido la aceptación tácita por silencio administrativo del reclamo administrativo presentado por la actora, que dio origen al acto impugnado; (ii) DETERMINAR si se ha producido la caducidad de la facultad determinadora de la Administración Tributaria para la determinación de las glosas referentes al casillero Exoneración y Crédito Tributario; (iii) DETERMINAR si la Administración Tributaria actuó conforme a derecho al determinar las glosas correspondientes a Anticipos de Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y al valor declarado como exoneración por leyes especiales.º

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

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

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

1.3. Mediante sentencia dictada el 29 de junio del 2021, las 13h33, notificada el 2 de julio de 2021, el Tribunal de instancia resuelve declarar con lugar la demanda que presenta la compañía GUAYATUNA S.A. y, en consecuencia, se deja sin efecto jurídico la Resolución No. 109012020RREC282684 y su antecedente el Acta de Determinación No. 092019249023352843 (fs. 401 a 416).

1.4. Las Econ. Marisol Andrade Hernández, Directora General del SRI y Gabriela Germania Orellana Rosero, Directora Zonal 8 del SRI, presentan recurso extraordinario de casación (fs. 426 a 432), el 8 de septiembre de 2021, en contra de la referida sentencia dictada el 29 de junio del 2021, el que mediante providencia de 10 de septiembre del 2021, las 15h49 (fs. 433), se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto de 22 de enero de 2025, las 09h37, la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, Conjueza Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por el SRI, por el caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP), por el vicio de falta de aplicación de los arts. 301 y 425 de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE); 2, 3, 4 y 94.3 del Código Tributario (en adelante CT) y 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante LRTI).

2. Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación de conformidad con lo dispuesto en los arts. 184, numeral 1 de la CRE; 184, 185, segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial (en adelante COFJ) y 269 del COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de 13 de mayo de 2025, las 16h34, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

2.3. Mediante Resolución No. 003-2021, de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispone dar cumplimiento al mandamiento de ejecución que expide el Tribunal de

lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463 y ratifica 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 No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designa a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.4. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero de 2021, integra la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante Oficio No. 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, que se ratifica mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, que dicta el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y que se avala con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB, de 19 de febrero de 2021.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, que se lleva a cabo el día viernes 17 de abril 2026, las 10h00; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La autoridad demandada en el escrito de casación, su complementación y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia recurrida se incurre en el caso quinto del art. 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación de los arts. 301 y 425 de la CRE; 2, 3, 4 y 94.3 del CT y, 9 de la LRTI.

4.1.1. Señala que, el Tribunal de instancia inaplicó los arts. 425 de la CRE y 2 del CT, como disposiciones conexas del presupuesto inobservado, que tienen relación con el criterio de jerarquía y el principio de supremacía de las normas tributarias y, en su lugar, aplica de modo indebido el Decreto ejecutivo No. 1039, publicado en el R.O. No. 216, de 13 de noviembre de

2003, en donde el Presidente de la República autoriza la creación de la Zona Franca de Posorja ZOFRAPORT y la Resolución No. 2008-22, que emite el Consejo Nacional de Zonas Francas ± CONAZOFRA en favor de GUAYATUNA S.A..

4.1.2. Con fundamento en la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del Decreto Ejecutivo No. 1039, así como de la Resolución No. 2008-22, los juzgadores de instancia consideran que persiste el derecho de exoneración que se otorga a GUAYATUNA S.A. como usuaria de la Zona Franca de Posorja, desde el 15 de octubre de 2008. No obstante, con este razonamiento se confunde el estatus jurídico de los actos administrativos con los actos normativos y se los coloca en iguales condiciones de producir efectos jurídicos, con lo que se desconoce los arts. 425 de la CRE y 2 del CT.

4.1.3. Señala que existe: (1) un decreto ejecutivo y una resolución (actos administrativos) que se los califica como vigentes y (2) una norma especial en materia tributaria que advierte cuáles son los casos en los que cabe las exenciones tributarias los que, a criterio del Tribunal de instancia, generan un conflicto normativo, mientras la entidad demandada sostiene que debe aplicarse la LRTI para el cálculo del impuesto a pagar; mientras que, el sujeto pasivo aduce que deben aplicarse el Decreto Ejecutivo No. 1039 y la Resolución No. 2008-22, disposiciones que les exoneran de pagar impuesto a la renta y sus anticipos y, los juzgadores en lugar se observar los criterios de jerarquía y especialidad se decantan por los mentados actos, lo que violenta además la seguridad jurídica.

4.1.4. Añade que, si el Tribunal de instancia hubiera aplicado las disposiciones acusadas, hubiera constatado que las normas legales (LRTI) tienen preferencia jerárquica (por la fuente) por sobre los actos administrativos; así como las normas tributarias tienen preeminencia frente a normas legales (no se diga de actos administrativos) de naturaleza distinta a la materia fiscal, lo que provoca que la sentencia le otorgue fuerza jurídica superior al Decreto Ejecutivo 1039 y a la Resolución No. 2008-22 antes que a las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno. Además, considera que los jueces de nivel no toman en cuenta los pronunciamientos de la Corte Nacional de Justicia sobre este tema y que se desarrollan en los recursos Nos. 393-2012 y No. 248-2010.

4.1.5. Puntualiza que, la falta de aplicación de estas disposiciones relativas a la jerarquía,

especialidad y supremacía de la norma tributaria en la parte dispositiva de la sentencia es determinante y trascendental ya que, si el órgano jurisdiccional las hubiera considerado, de ningún modo, hubiera sostenido la presunción de legitimidad de los actos administrativos de zonas francas por encima de la legislación tributaria, por lo que, la decisión hubiera sido adversa al accionante y no a los intereses de la administración tributaria.

4.1.6. A su vez, acusa la falta de aplicación de los arts. 3 y 4 del CT y 301 de la CRE, relativos al principio de reserva legal en materia tributaria para modificar, exonerar o extinguir impuestos; sin embargo, el órgano jurisdiccional de instancia comete el error de sostener que una exoneración tributaria pueda sustentarse en el Decreto Ejecutivo No. 1039 como en la Resolución Administrativa No. 2008-22, y el contribuyente pueda alegar un beneficio tributario que la ley no le otorga.

4.1.7. Sobre la falta de aplicación del art. 9 de la LRTI señalan que, los juzgadores de instancia en los considerandos 7.3.3 y 7.3.4. de la sentencia tan solo mencionan dicha disposición, pero, en ninguna parte aplican las reglas constantes en la norma, que previenen las actividades económicas que se encuentran exoneradas del impuesto a la renta. Puntualiza que, al tratarse de un beneficio tributario que procede solo por previsión legal, era obligatorio que el órgano jurisdiccional de instancia, en el caso concreto, examine el mentado artículo y lo confronte con los actos normativos que, a su parecer, soportaban la exoneración tributaria del contribuyente.

4.1.8. Manifiesta que, si el mentado Tribunal A quo hubiera analizado el caso concreto a partir del art. 9 de la LRTI, hubiera concluido que esta norma y no la Disposición Transitoria Tercera del COPCI era la que determinaba los beneficios fiscales a los que podría acogerse el contribuyente. No obstante, al omitirse este análisis se da continuidad a un beneficio, sin analizar si dicha exención le corresponde en los términos que previene la ley. En otras palabras, el órgano jurisdiccional aplica una disposición transitoria que pretende asegurar un hecho sostenido en el tiempo (en este caso una exoneración), sin analizar, en primer lugar, si tal beneficio existía a la luz del art. 9 de la LRTI, norma que Ð a la fecha en la que GUAYATUNA S.A. se constituía en usuaria de zona francaÐ determinaba los beneficios tributarios a los que se podían acoger los distintos agentes económicos en el país, incluyendo los usuarios de zonas francas.

4.1.9. Concluye que, dicho vicio es determinante en la parte dispositiva de la sentencia, pues si se hubiera analizado esta disposición legal al tiempo que el sujeto pasivo accedió al régimen de zonas francas, según los actos administrativos alegados, se hubiera establecido que la disposición tributaria (único acto admitido para otorgar beneficios tributarios) no le concede al demandante la exoneración del impuesto a la renta y que la Disposición Transitoria Tercera del COPCI no le era aplicable, conforme con el principio de especialidad y, en consecuencia, se hubiera desechado la demanda.

4.1.10. Por último, sobre la falta de aplicación del art. 94.3 del CT referente a la caducidad de la facultad determinadora señalan que, conforme se aprecia desde el numeral 7.2 hasta el 7.2.3 el Tribunal A quo concluye que ª [¼] siendo que la Declaración sustitutiva de ejercicio fiscal 2014 fue presentada el 25 de abril de 2016 y la Orden de Determinación ha sido notificada el 14 de mayo de 2019, habían transcurrido más de tres años, por lo que la facultad de la administración tributaria había caducado [¼].º. Es decir, en estos numerales se hace referencia al art. 94.3 del CT; no obstante, omite aplicarlo siendo el adecuado pues tiene relación con la caducidad que opera en un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos; en este caso, el Acta de Determinación No. 0920124900505897, se notifica el 18 de abril de 2019, esto es, en menos de un año (considerando 7.2.2. del fallo).

4.1.11. Concluye que, la falta de aplicación del art. 94.3 del CT provoca que el Tribunal A quo tenga por ciertas las afirmaciones del actor, pese a que dicha disposición legal le prevé situaciones taxativas y expresas que debían ser aplicadas por el Tribunal. En virtud de ello, solicita que se case el fallo recurrido.

4.2. Contestación al recurso de casación por parte de GUAYATUNA S.A.- El representante legal de la compañía GUAYATUNA S.A., actora en instancia, por intermedio de su procurador judicial, dentro del término que se concede en el auto de admisión, contesta el referido recurso de casación propuesto por el SRI (fs. 73 a 76) por el caso 5 del art. 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación de los arts. 301 y 425 de la CRE; 2, 3, 4 y 94.3 del CT y 9 de la LRTI, señala que dicho recurso debe rechazarse pues se basa en cuestiones ajenas a los fundamentos de la sentencia impugnada, y dice:

4.2.1. Sobre la supuesta falta de aplicación del art. 425 de la CRE señala que, dicha norma resulta ajena a la presente causa, pues el numeral 7 de la sentencia resuelve: (a) que se produce la caducidad prevista en el art. 94.1 del CT con relación a la segunda Acta de Determinación que emite el SRI; y, (b) que a la empresa actora le asiste el derecho a la exoneración previsto en el art. 41 de la Ley de Zonas Francas. Por lo tanto, ninguno de los citados fundamentos guarda relación, directa o indirecta con el art. 425 de la CRE.

4.2.2. Además, la Ley de Régimen Tributario Interno se califica como una ley ordinaria, conforme con la Sentencia Constitucional No. 010-18-SIN-CC; por ello, el art. 425 de la CRE no permite concluir que dicha ley pueda prevalecer sobre otras normas de la misma jerarquía y se acoja la pretensión del SRI de desconocer la exoneración que contempla el art. 41 de la Ley de Zonas Francas, que se ratifica en la Disposición Transitoria Tercera del COPCI. En consecuencia, dicha alegación debe rechazarse.

4.2.3. Idéntico análisis corresponde con relación al art. 301 de la CRE que establece el principio de reserva legal, por el cual solo por acto legislativo se pueden crear, modificar o extinguir tributos. Nada de lo que menciona dicha disposición resulta aplicable a la presente causa, pues la sentencia de instancia se basa, entre otras normas, en lo dispuesto en el art. 41 de la Ley de Zonas Francas que tiene jerarquía de ley y, como tal, posee capacidad plena para establecer exoneraciones al impuesto a la renta aplicables a las compañías usuarias de zonas francas, más aún si el art. 66 de dicha ley le dota el carácter de especial y prevalecerá sobre cualesquiera otra, sea de carácter general o especial, que se oponga a ella.

4.2.4. Sobre la acusación de falta de aplicación del art. 2 del CT, como norma complementaria del art. 425 de la CRE, puntualiza que, en realidad se trata de normas distintas; y que, precisamente, en aplicación del mentado artículo constitucional, el único criterio jerárquico que distingue a las leyes es entre orgánicas u ordinarias. Por su parte, el supuesto criterio diferenciador del art. 2 del CT no se aplica al presente caso, pues la Ley de Zonas Francas Ð como rezan sus arts. 3 y 66Ð es una ley ªespecialº y como tal, es la llamada a prevalecer sobre otras normas con un ámbito de aplicación más amplio y general como la Ley de Régimen Tributario Interno. Por tanto, dicha norma es ajena a la presente controversia.

4.2.5. Con relación a la falta de aplicación del art. 3 del CT puntualiza que, esta referencia no resiste el menor análisis. La Ley de Zonas Francas constituye un acto legislativo de órgano competente y, como tal, con plena capacidad para modificar o extinguir tributos. Si un órgano jurisdiccional decide Đ como en la especieĐ aplicar la Ley de Zonas Francas, en modo alguno desconoce el poder tributario que emana de los órganos competentes.

4.2.6. Sobre la falta de aplicación del art. 4 del CT manifiesta que, esta disposición resulta inoficiosa al presente caso, pues el art. 2 del CT expresa que las normas de carácter tributario prevalecen por sobre otras leyes ªgeneralesº, pero no con respecto de la Ley de Zonas Francas que es una ley ªespecialº. Por el contrario, considera que el art. 30.2 del CT contiene una norma de interpretación que ordena la aplicación de leyes que contienen exoneraciones, como aquellas incluidas en la Ley de Zonas Francas. Añade que, el segundo inciso de la norma en cuestión indica que, si una ley contempla exoneraciones u otro aspecto puntual de la relación tributaria como, en el caso, el art. 41 de la Ley de Zonas Francas, dicha disposición debe aplicarse, aunque el resto de elementos del tributo consten en la misma Ley o en otra diferente.

4.2.7. Sobre la falta de aplicación del art. 9 de la LRTI por cuanto dicha norma excluye a las exoneraciones previstas en la Ley de Zonas Francas, señala que, tal afirmación es errada pues, como consta en el precedente jurisprudencial obligatorio No. 17-2024, que expide el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, publicado en el 3er. Suplemento del R,O. No. 622, de 10 de octubre de 2024, que el último inciso de la citada norma, incorporado en 1999, nunca generó el efecto de restringir las exoneraciones de impuesto a la renta, pudiendo perfectamente coexistir otras exoneraciones como la contemplada en el art. 41 de la Ley de Zonas Francas.

4.2.8. Aclara que, resulta errado considerar al art. 9 de la LRTI como única norma legal con capacidad para establecer exoneraciones del impuesto a la renta y que en el presente caso resulta viable que coexista con las exoneraciones previstas en la Ley de Zonas Francas, tanto más si ªla Ley de Régimen Tributario Interno mediante la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 181 de 30 de abril de 1999) por la cual se agregó el inciso de exclusividad de reconocimiento de las exoneraciones de impuesto a la renta, es anterior a la codificación de la Ley de Zonas Francas (publicada en el Registro Oficial No. 562 de 11 de abril de 2005 [¼] la Ley de Zonas Francas es la

normativa aplicable por el criterio de temporalidad o cronológico).º Por ello, considera que se debe rechazar la afirmación del SRI sobre la supuesta inaplicabilidad de la Ley de Zonas Francas.

4.2.9. Establece que el recurso de casación que plantea el SRI pasa por alto los arts. 41 y 66 de la Ley de Zonas Francas, la Disposición Transitoria Tercera del COPCI y la Disposición General Primera del Reglamento de Inversiones del COPCI, disposiciones jurídicas que son de aplicación general y obligatoria y que corroboran el derecho que le asiste a GUAYATUNA S.A. como empresa administradora o usuaria de zonas francas, para considerarse exonerada del pago del impuesto a la renta durante el ejercicio fiscal 2014.

4.2.10. Por último, considera que el Tribunal de instancia Ð a diferencia de lo que señala el casacionistaÐ aplica correctamente el art. 94.1 del CT, relativo a la caducidad de la potestad determinadora, pues establece que ª la segunda Acta de Determinación no tenía por objeto la `verificación' de un acto previamente emitido por la Autoridad, sino que se tradujo en la imposición de glosas de valores constantes en las declaraciones de impuesto a la renta presentadas por Guayatuna. En consecuencia, el SRI debía aplicar el numeral primero, que le otorgaba al SRI el plazo de 3 años para determinar las obligaciones de GUAYATUNA, y no el plazo de un año al que el SRI hace referencia en su recurso.º

4.2.11. Concluye que, en vista de que la Segunda Acta de Determinación se notifica cuando transcurren más de 3 años desde las declaraciones de impuesto a la renta que presenta Guayatuna S.A., ha pasado en exceso el plazo previsto en el art. 94 numeral 1 del CT, por lo que, se produce la caducidad de la potestad determinadora del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014. En virtud de lo expuesto, solicita se rechace el recurso y no se case la sentencia.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso quinto del art. 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación de los arts. 301 y 425 de la CRE; 2, 3, 4 y 94 numeral 3 del Código Tributario y, 9 de la LRTI.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. Caso del recurso de casación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso quinto del art. 268 del COGEP, que dispone:

> Art. 268.- Casos.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: [¼] 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

El caso quinto contiene los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva que señala el recurrente. Este caso tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe plantearse a partir de los hechos probados en la sentencia. En cuanto a sus elementos de configuración, 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 resolutiva del fallo recurrido.

6.2. Alcance doctrinario del vicio propuesto. El autor Luis Tolosa Villabona (Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2005, p. 357), sobre la falta de aplicación sostiene:

> ª La falta de aplicación de la ley sustancial implica desconocimiento, ignorancia o infracción directa de una norma. Es violación por existencia del precepto porque hay una exclusión evidente del precepto o un error en la validez de la norma en el tiempo. Corresponde a un error contra ius, rebeldía y desconocimiento de la norma. 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 [¼]º.

6.3. Normas jurídicas que se estiman infringidas. La parte recurrente manifiesta que se violentan las siguientes normas jurídicas:

Constitución de la República del Ecuador (CRE)

ª Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos [...].º

ª Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos. En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior [...].º

Código Tributario (CT)

ª Art. 2.- Supremacía de las normas tributarias.- Las disposiciones de este Código y de las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales. En consecuencia, no serán aplicables por la administración ni por los órganos jurisdiccionales las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto.º

ª Art. 3.- Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos [...].º

ª Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.º

ª Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: [¼] 3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o

en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actosº.

Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI)

ª Art. 9.- Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: [¼]. En la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente, con excepción de lo previsto en la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios.º

6.4. Análisis del caso SUB JÚDICE. A continuación, se procede a analizar el recurso propuesto por la procuradora fiscal del SRI, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación de varias normas sustantivas antes identificadas, por cuanto considera que la aparente contradicción de este caso, debe resolverse con la aplicación de los criterios de especialidad y jerarquía que aseguran la prevalencia de la LRTI vigente al tiempo de la determinación tributaria que no prevén la exoneración del impuesto a la renta, así como también señala que, en lugar de aplicar la caducidad prevista en el art. 94.1 del CT se debió aplicar el art. 94.3. del CT que claramente indica que debe contabilizarse la caducidad desde la notificación de los actos de determinación y, en este caso, el Acta de Determinación No. 0920124900505897, se notifica el 18 de abril de 2019.

6.4.1. Es pertinente señalar que, cuando se invoca el caso quinto del art. 268 del COGEP, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia debe verificar si la sentencia que emite el Tribunal 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 se aceptan por las partes procesales, de tal manera que, no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas, pues este cargo abarca únicamente infracciones a normas sustantivas o precedentes jurisprudenciales obligatorios, siempre y cuando hayan sido decisivos en la parte resolutiva del fallo.

6.4.2. Una vez que se define el objeto de la controversia (numeral 1.2 de esta sentencia) y

teniendo en cuenta que el caso que se invoca parte de la aceptación de los hechos probados y aquellos no controvertidos, se identifican como tales los siguientes: (a) Mediante Decreto Ejecutivo No. 1039, publicado en el R.O. No. 210 de 13 de noviembre de 2003, el Presidente de la República de entonces autoriza la creación y funcionamiento de la Zona Franca de Posorja ZOFRAPORT (fs. 161 a 201). (b) Mediante Resolución No. 2008-22 que emite el Consejo Nacional de Zonas Francas, CONAZOFRA, publicada en el R.O No. 446 de 15 de octubre de 2008, se registra la calificación de la empresa GUAYATUNA S.A. como usuaria de la Zona Franca de Posorja y, en tal virtud, es beneficiaria desde esa fecha, de todas las exoneraciones prescritas en la Ley de Zonas Francas (fs. 202 a 224). (c) La compañía GUAYATUNA S.A. presenta declaración original de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014, mediante formulario No. 98853356 y adhesivo No. 991077589508, el 24 de abril de 2015 y declaración sustitutiva que se contiene en el formulario No. 116318072 y adhesivo No. 991252710721, el 25 de abril de 2016 (fs. 127 a 143). En el casillero 862 de ambos formularios, la empresa declara el valor de USD $ 350.894,64, equivalente al total de impuesto calculado, como exonerado por leyes especiales. En consecuencia, la compañía actora no paga impuesto a la renta en su declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal 2014. (d) El 20 de abril de 2018 el SRI notifica la Orden de Determinación No. DZ8-GPNDETC18-00000001-M (primera orden de determinación), por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014. El 18 de abril de 2019, la administración tributaria notifica a la empresa accionante con el Acta de Determinación No. 0920124900505897, por concepto de IR del 2014 (primera acta de determinación), en la que no se establece ningún impuesto a pagar a cargo de la compañía GUAYATUNA S.A., ni intereses ni recargos. (e) En esta acta y sobre el casillero 862, en la conciliación tributaria, se determina el valor ª 0º, acta que se encuentra firme y ejecutoriada al haberse confirmado su validez, en sentencia que emite el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Guayaquil, en la causa 09501-2019-00132. (f) El 14 de mayo de 2019, el SRI notifica la Orden de Determinación No. DZ8-AGFDEG19-00000002-M, relativa al cumplimiento de las obligaciones referentes al IR del ejercicio 2014. El 28 de octubre de 2019, el SRI notifica a la compañía GUAYATUNA S.A., con el Acta de Determinación No. 09201924902352843, en la que por el mismo año se establece una diferencia a pagar por este concepto. En el numeral 3.6 de dicha acta se expone los rubros o casilleros de la declaración de IR sobre los que el SRI detecta diferencias ª [¼] lo cual no obsta del ejercicio de verificación de la determinación, revisión o rectificación de ser

necesario, de conformidad con lo establecido en el Art. 94 numeral 3 y Art. 131, 143, y 146 del Código Tributarioº, argumento por el que establece glosas, entre ellas, la del casillero 862 ª Exoneración y Crédito Tributario por Leyes Especialesº, por USD $353.978.20.

6.4.3. Con estos hechos que aparecen como probados o no controvertidos, el Tribunal de instancia, a partir del numeral 7 ª Motivaciónº, se refiere a cada uno de los puntos de la controversia. Así, sobre el primer punto de la controversia (numeral 7.1.) referente a la aceptación tácita por silencio administrativo del reclamo administrativo que presenta la actora, el Tribunal de instancia reconoce que por la ocurrencia de un caso de fuerza mayor (pandemia COVI 19), el término se suspendió y la administración tenía el derecho a descontar dichos días. En conclusión, la resolución impugnada ha sido dictada dentro del término que establece el art. 132 del CT, esto es, dentro de 120 días, por lo que, se niega la aceptación tácita del reclamo alegado por el actor. Cuestionamiento que no corresponde hacer a esta Sala, pues no es motivo de casación.

6.4.4. Sobre el segundo punto de la controversia (caducidad de las glosas referentes al casillero exoneración y crédito tributario) el numeral 7.2. de la sentencia señala la actora que, en el Acta de Determinación No. 09201924902352843 materia de controversia, la administración procede a determinar el valor de USD $ 353.978,20 ª Exoneración por leyes especialesº, lo que viola el art. 94.3 del CT, que señala que el SRI puede verificar un acto de determinación, más no imponer nueva glosa que no fue objeto de análisis en la primera acta de determinación, por lo que, el acto es nulo, tanto más que, al haberse impuesto la glosa, la facultad determinadora se encontraba caducada de conformidad con el art. 94.1 del CT, por lo que, no procede aplicar el art. 94.3 del mismo Código. Por su parte, la administración tributaria alega que la determinación se sustenta en el art. 94.3 del CT pues ª desde la fecha de notificación del Acta de Determinación No. 09201924900505897, esto es, 18 de abril de 2019, hasta la fecha de notificación de la Orden de Determinación No. DZ8-AGFDETG19-00000002-M, esto es, el 14 de mayo de 2019, ha transcurrido menos de un añoº, por lo que se encuentra dentro del plazo previsto en la norma.

6.4.5. Sobre este punto, el Tribunal de instancia (numeral 7.2.3) considera, que la administración realiza un acto de determinación a través del Acta de Determinación No. 09201924902352843, de 28 de octubre de 2019, en el que establece glosas referidas al

casillero 862 ª Exoneración y Crédito Tributario por Leyes Especialesº, por USD $ 353.978.20, y que aquello no podría ser una verificación del Acta de Determinación No. 09201924900505897, toda vez que dichos rubros ya fueron materia de análisis y respecto a la cual no determinó ninguna glosa. Por ello, concluye que, ª al tratarse de una nueva determinación y no una verificación a una acta de determinación, el plazo de caducidad es de 3 años, conforme al art. 94 numeral 1 del Código Tributarioº.

6.4.6. Con relación al tercer punto de la controversia referente a la exoneración del impuesto a la renta, en el numeral 7.3.3. el Tribunal de instancia considera que la empresa actora goza de la exoneración establecida en la Ley de Zonas Francas, como usuaria de zona franca, exención que se extiende hasta que termine la concesión de acuerdo a la Tercera Disposición Transitoria del COPCI, por tanto, no es aplicable el art. 9 de la LRTI como pretende la administración tributaria, criterio que es sostenido por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en los Recursos No. 090503-2013-0042 y 09502-2015-00105, este último en que la actora es la propia compañía GUAYATUNA S.A. y acogido por los juzgadores, por lo que, declaran con lugar la demanda y dejan sin efecto la Resolución No. 109012020RREC282684 y su antecedente el Acta de Determinación No. 092019249023352843.

6.5. Decisión de la Sala. Esta Sala sobre los vicios denunciados por el SRI, por falta de aplicación de varias normas sustantivas (caso 5), procede a analizar los cargos en la forma que considera lógica y coherente, así:

6.5.1. Sobre la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria, sobre la que se denuncia falta de aplicación del art. 94.3 del Código Tributario, por tratarse de una acto de ª verificaciónº conforme lo dispone esta norma, no se habría producido la caducidad; sin embargo, el recurso no completa la proposición jurídica que el caso 5 del art. 268 del COGEP exige, no podemos en casación pronunciarnos sobre fundamentos que no consten en el recurso, y no ha señalado con precisión, como es su obligación, la otra cara de la medalla, esto es, cuál es la norma que fue aplicada indebidamente en su lugar, sin que por lo tanto alcance para entrar a analizar el caso 5 propuesto conforme a la técnica casacional; motivo más que suficiente para rechazar el recurso, además de que, para llegar a la conclusión que pretende, la Sala tendría que revalorizar los medios probatorios. Nótese adicionalmente, que

el recurrente no reprocha la norma que fue aplicada por los juzgadores para tomar una decisión, esto es, el art. 94.1 CT, por lo que el cargo deviene intrascendente.

6.5.2. Pese a que declarada la caducidad de la facultad determinadora por el transcurso del tiempo, queda sin efecto el acta impugnada por haber sido expedida de forma extemporánea, -a criterio de los jueces de instancia-, el Tribunal A quo, analiza y resuelve sobre el derecho de GUAYATUNA a tener exoneración del impuesto a la renta por el tiempo que le fue otorgada la concesión (caso 5); lo cual ya no era necesario, por los efectos de la nulidad acaecida sobre dicho acto y los actos previos que quedaron en firme como consecuencia de dicho análisis; sin embargo, al no haberse presentado reproche sobre ello, y, al haber sido admitido el recurso en el auto de la señora Conjueza, procedemos a analizar los cargos esgrimidos por el vicio de falta de aplicación de normas constitucionales y legales.

6.5.3. Sobre la falta de aplicación de los arts. 425 de la CRE (jerarquía normativa), 2 de CT (supremacía de las normas tributarias) y 9 de la LRTI (exenciones del impuesto a la renta), por existir estrecha vinculación entre dichas normas sustantivas, y se refieren al fondo mismo del asunto, se analizarán dichos vicios de forma conjunta, pues se relacionan con los criterios de solución de antinomias en las exoneraciones tributarias previstas en la LRTI que, además, constan en disposiciones constitucionales.

6.5.4. Es importante destacar que, a pesar de que el argumento del recurrente es que la LRTI es una ley especial y jerárquicamente superior, dicha norma legal no tiene el carácter de orgánica, de acuerdo con lo que señala la Corte Constitucional en la Sentencia No. 010-18-SIN-CC (Registro Oficial, Edición Constitucional, No. 57, de 24 de julio de 2018). Por otra parte, tanto la LRTI como la Ley de Zonas Francas tienen el carácter de especiales: la LRTI, en lo que respecta a los tributos internos; y, la Ley de Zonas Francas, en cuanto al tratamiento al tipo de entidad a cuya categoría pertenece el actor del proceso de instancia (usuaria de zona franca), que goza de un régimen distinto al general del país, en varios aspectos, entre ellos el tributario, al estar exonerado del impuesto a la renta. Esta Sala considera que la reforma al art. 9 de la LRTI por el art. 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (Registro Oficial Suplemento No. 181, de 30 de abril de 1999), que agrega el inciso de exclusividad del reconocimiento de las exoneraciones de impuesto a la renta, es anterior a la codificación de la Ley de Zonas Francas (Registro Oficial No. 562, de 11 de abril de 2005), que dispone la

exoneración del impuesto a la renta para concesionarios y usuarios de dichas zonas.

6.5.5. Además, la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas de 1999 tampoco implicó la imposibilidad para fijar con posterioridad exoneraciones en otros cuerpos legales; tal es así que la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios (Registro Oficial No. 148, de 18 de noviembre de 2005), introdujo la exoneración del impuesto a la renta por inversiones en ciertas áreas productivas (arts. 3 y 1), reformando con su art. 10, el art. 9 de la LRTI para incluir como caso de exoneración del impuesto a la renta a la Ley de Beneficios Tributarios. Además, en su Disposición General indicó que ª los incentivos y beneficios tributarios que se conceden a través de la presente ley, así como los previstos en la ley de zonas francas relativos a la exoneración del impuesto a la renta y del impuesto al Valor Agregado, sólo podrán ser modificados o eliminados por una ley dictada para el efectoº, lo que ratifica expresamente la continuidad del régimen especial de zonas francas.

6.5.6. Por su parte, la derogatoria a la Ley de Zonas Francas por parte del literal n) de las Disposiciones Derogatorias del COPCI (Registro Oficial Suplemento No. 351, de 29 de diciembre de 2010), denota que dicho cuerpo legal estaba vigente hasta entonces. Tal derogatoria fue posterior a la fecha en que se emite la concesión de zona franca de la compañía contribuyente en el año 2008, por lo que, el beneficio de usuario se extiende hasta que termine dicha concesión, que se mantendría de acuerdo a la 3ra. Disposición Transitoria del COPCI. Con ello, el legislador cumple con lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 34 del Código Tributario. En virtud de ello, se demuestra lo siguiente: (a) Que en el año 1999 no se deroga expresamente el art. 41 de la Ley de Zonas Francas. (b) En la misma ley del año 1999 que introdujo la reforma al art. 9 de la LRTI, el legislador no considera que, las exoneraciones del impuesto a la renta que se establecen en otras leyes que se promulgan antes de la reforma al artículo en el año 1999 quedaban derogadas tácitamente, o que perdían su eficacia o vigencia, pues derogó expresamente normas de ese tipo. (c) Con posterioridad a la reforma, el legislador no se encontraba impedido de introducir exoneraciones del impuesto a la renta en otros cuerpos legales. (d) El legislador con posterioridad a la reforma del año 1999, en forma expresa, reconoció la vigencia de la exoneración del impuesto a la renta prevista en la Ley de Zonas Francas.

6.5.7. Además, con la reforma de la LRTI, a través de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal (Registro Oficial Suplemento No. 309, de 21 de agosto de 2018), vigente para los ejercicios en controversia, se elimina el último inciso del art. 9 de la LRTI, por lo que, queda sin sustento el argumento de la administración tributaria, para desconocer la exoneración de la que goza GUAYATUNA S.A. En consecuencia, no se considera que el art. 9 de la LRTI deba prevalecer por especialidad con respecto de la Ley de Zonas Francas, ni que la reforma del referido art. 9 hecha en el año 1999 haya ocasionado la pérdida de eficacia y vigencia a la norma que establecía la exoneración del impuesto a la renta en la Ley de Zonas Francas, sino que, dicha normativa es la aplicable por el criterio de temporalidad o cronológico, en virtud de la reiteración de permanencia de la exoneración en la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios, así como de las disposiciones derogatorias y transitorias del COPCI, por las que, si bien se deja constancia de la derogatoria de la Ley de Zonas Francas (mediante el literal n de las disposiciones derogatorias), esto es, sin perjuicio de lo que establecen las disposiciones transitorias, en donde se ratifica la vigencia de las concesiones de las zonas francas que se otorgan al amparo de la Ley de Zonas Francas.

6.5.8. En conclusión, esta Sala de Casación no encuentra que, en el caso, exista la falta de aplicación de los arts. 425 de la CRE, 2 de CT y 9 de la LRTI, al considerar que, por la reforma del año 1999 a dicho precepto, era aplicable la exoneración del impuesto a la renta fijada en la Ley de Zonas Francas, por el ejercicio fiscal 2014, por lo que, incluso aplicando dichas disposiciones constitucional y legal, la ratio decidendi de la sentencia recurrida, no hubiera sido diferente, por las razones antes expuestas, lo que demuestra que el vicio es intrascendente.

6.5.9. Por otra parte, tampoco este tribunal determina la falta de aplicación de los arts. 3 y 4 del CT y 301 de la CRE en la sentencia, ya que las exoneraciones tributarias fueron concedidas mediante ley y la función ejecutiva, a través del Decreto Ejecutivo No. 1039, publicado en el Registro Oficial No. 210, de 13 de noviembre de 2003, aplicó la Ley de Zonas Francas (1991) y su posterior codificación (2005) al momento del otorgamiento de la concesión a la empresa GUAYATUNA S.A. en la Zona Franca de Posorja ZOFRAPORT y, mediante Resolución del CONAZOFRA No. 2008-22 (Registro Oficial No. 446, de 15 de

octubre de 2008), se registra la calificación de GUAYATUNA S.A., como usuaria de la Zona Franca de Posorja y, en tal virtud, se hizo beneficiaria, a partir de dicha fecha, de todas las exoneraciones prescritas en dicha ley por el tiempo que dure la concesión, salvaguardando los principios impositivos de seguridad jurídica e irretroactividad.

6.5.10. Por si no fuera suficiente, vale indicar que la parte casacionista tampoco construye su proposición jurídica de forma adecuada, pues la acusación de la administración tributaria se limita a señalar que la sentencia de instancia considera que este beneficio legal se reconoce por la simple expedición de actos administrativos, sin que señale el grado de influencia de dicho vicio en la parte dispositiva de la sentencia, lo que constituye razón suficiente para desestimar dicho cargo. Y, por otro lado, no reprocha las normas fundamentales aplicadas por los jueces distritales para llegar a una decisión, entre otras, el art. 41 de la Ley de Zonas Francas, siendo este detalle importante, porque deviene en que los vicios alegados sean intrascendentes.

6.5.11. Se debe advertir que, son varias las sentencias emitidas por esta misma Sala de Casación que sirvieron de fundamento para que el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Precedente Jurisprudencial Obligatorio 17-2024, publicado en el Registro Oficial 662, tercer suplemento, de 10 de octubre de 2024, haya resuelto lo siguiente: ª En atención al derecho de seguridad jurídica, la exoneración del impuesto a la renta para los usuarios de zonas francas rige hasta la terminación de las concesiones previstas por las leyes que regulan dicho régimen, vigentes al momento de su concesión.º, precedente que, por disposición del art. 182.4 en concordancia con el 185 de la Constitución de la República y los arts. 180.2 y 182 del Código Orgánico de la Función Judicial, es obligatorio no sólo para la aplicación de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario del país, sino para la propia Sala de la Corte Nacional de Justicia.

Por las consideraciones expuestas, se rechaza el recurso de casación propuesto por el SRI.

7. Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, 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:

7.2. NO CASAR la sentencia de 29 de junio del 2021, las 13h33, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09510-2020-00339.

7.3. Sin costas.

7.4. Comuníquese y devuélvase a la Sala de origen.

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

Resolución de fácil comprensión

No procede el recurso de casación que plantea el SRI, por el vicio de falta de aplicación de los arts. 301 y 425 de la CRE; 2, 3, 4 y 94, numeral 3 del CT; y, 9 de la LRTI, conforme con el caso 5 del art. 268 del COGEP, toda vez que, en la forma como han sido planteados los vicios en contraste con los hechos probados, carecen de trascendencia, por ejemplo, al alegar la falta de aplicación del art. 94.3 CT no reprochó la aplicación indebida del art. 94.1 CT (que es la norma aplicada en la sentencia de instancia), por lo que no podrían ser aplicados en el mismo fallo y a los mismos hechos, simultáneamente el numeral 1 y el 3 del art. 94 referido. De igual manera, los vicios a través de los cuales se sostiene que no cabía la exoneración a los usuarios de zonas francas, resultaron intrascendentes, en función de los hechos probados, más allá de errores en la construcción del cargo.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 18803-2020-00309 RESOLUCION 266-2026

289827854-DFE

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 20 de abril del 2026, las 16h21. **VISTOS**: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor José Suing Nagua y doctor Gustavo Durango Vela (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 18803-2020-00309.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía MILPLAST CÍA. LTDA, presentó demanda de impugnación en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2020-0267-RE, de fecha 3 de septiembre de 2020, suscrita por el Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, mediante la cual resuelve declarar sin lugar el reclamo de pago indebido No. 024-2020 toda vez que los valores de salvaguardia y tributos se han exigido dentro de la medida legal y ratifica el pago efectuado con Liquidación No. 32709153, DAI No. 028-2015-10-00026665.

El Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Ambato, provincia de Tungurahua, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª Revisar si procede o no dejar sin efecto la Resolución SENAE±DDG-2020-0267-RE, suscrita por el Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, mediante el cual se resolvió declarar sin lugar el reclamo administrativo de Pago Indebido No. 024-2020, consecuentemente se disponga la devolución de los valores pagados de forma indebida, así como el proporcional de Impuesto al Valor Agregado pagados excesivamente, más los intereses respectivos, en base a los cargos y pretensiones formulados por el actor en su demanda, y contradicción expuesta por la entidad demandaº.

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve aceptar parcialmente la demanda deducida por la compañía MILPLAST CÍA. LTDA., y se declara ilegítima la Resolución No. SENAE-DDG-

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

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

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

2020-0267-RE, de fecha 3 de septiembre de 2020, suscrita por el Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, dejándola sin efecto. Se dispone la devolución a la compañía actora del valor de USD 7.098,28 dólares correspondientes a salvaguardia, más intereses de conformidad con lo previsto por el artículo 22 del Código Tributario

1.3 El SENAE, interpone recurso de casación contra la sentencia de 21 de diciembre del 2023 a las 15h51, expedida por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Ambato, provincia de Tungurahua; dentro del juicio No. 18803-2020-00309, argumentando el caso 5 del art. 268 del ª COGEPº .

1.4. Mediante auto de 11 de julio del 2025, a las 09h28,el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional temporal de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación por el caso 5 del art. 268 del COGEP; por el vicio de falta de aplicación de los arts. 1, 2 y 3 de la Resolución 050-2014 del Pleno del Comité de Comercio Exterior.

2. 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, mediante la que, 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, 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, e 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.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia. - Sorteo de la causa número 18803-2020-00309, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso

Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de diciembre del 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, 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).

3. 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, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 17 de abril de 2026 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El SENAE en la fundamentación del recurso argumenta que previo a la emisión de la Resolución No. SENAE- DDG-2020-0267-RE de fecha 3 de septiembre de 2020, se analizó la controversia respecto al pago de Salvaguardia y proporcional de Impuesto al Valor Agregado en la importación de mercancías amparada en las DAI Nos. 028-2015-10-00026665 con las cuales se importó mercancías declaradas como COMPUESTO DE PVC declarados en la subpartida arancelaria No. 3904.22.00.00, con país de procedencia Perú, no obstante, al momento de formalizar la nacionalización, al realizar la trasmisión de la DAI en mención, se originó el pago de la Salvaguardia cambiaría y que, como consecuencia, generó un supuesto pago excesivo del IVA, en virtud de que el Ecuador mediante Resolución 050-2014 el 29 de diciembre del 2014, el COMEX estableció el cobro de una medida de Salvaguardia a las declaraciones de importación presentadas a partir del 5 de enero de 2015, lo que a criterio del actor afectó injustificadamente a una serie de importadores, entre ellos la compañía MILPLAST CÍA. LTDA., la que importó mercancía originaria de Perú y que mediante Resolución 010-2015, el Comité de Comercio Exterior determinó dejar sin efecto, la medida correctiva de Salvaguardia Cambiaría, tomando como fundamento el pronunciamiento de la Secretaría General de la Comunidad Andina mediante Resolución 1762 SGCAN del 6 de febrero de 2015. Que la Resolución No. 050-2014, fue implementada

a las importaciones desde del 5 de enero de 2015, por consiguiente la medida correctiva era plenamente aplicable a la importación realizada por la parte actora, recordando que es el COMEX quien de conformidad al art. 72 del COPCI es el competente para dejar sin efecto dicha medida y no el SENAE, ya que la Aduana es un ente ejecutor de las disposiciones de este organismo. Que mediante Resolución 1762 de la SGCAN se resolvió ª Artículo 3.- Recomendar al Gobierno del Ecuador establecer mecanismos para la devolución a las empresas afectadas del pago efectuado por concepto de la aplicación de las medidas de que trata la presente Resolución a partir del 5 de enero de 2015 (...)º. Que existió falta de aplicación de los arts. 1, 2 y 3 de la Resolución No. 050-2014 emitida por el pleno del COMITÉ DE COMERCIO EXTERIOR, ya que al no aplicarse estos artículos, mediante sentencia pretenden que se devuelvan valores, bajo el pretexto de que la SGCAN así lo dispuso, lo cual no es cierto. Que no es lo mismo que en el fallo se mencione la Resolución 050-2014, a que en efecto se haya aplicado. Que cuando una resolución de la CAN ª ordena recomendarº al gobierno de Ecuador establecer mecanismos de devolución, esto implica que no es una orden directa de cumplimiento obligatorio, sino que es una recomendación, lo que significa que se insta o se sugiere al Estado que actúe en determinado sentido, pero la misma no es jurídicamente obligatoria como una sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, este hecho es claramente verificable ya que dentro de la ª recomendaciónº nunca se fija una fecha de cumplimiento, ni tampoco se fija un procedimiento de devolución, lo que sí ocurre en un fallo del TJCA. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La compañía MILPLAST CÍA. LTDA., en su contestación al recurso de casación interpuesto señala: Que la Secretaría General de la CAN emitió la Resolución No. 1762, publicada en la Gaceta Oficial 2448 del Acuerdo de Cartagena con fecha 6 de febrero de 2015, en la que manifestó que no se encontraron méritos para autorizar la medida solicitada, que no se podía adoptar la medida correctiva sin previa autorización de la Secretada General de la CAN, que las cifras presentadas por Ecuador no muestran un deterioro de gravedad en la actividad económica y que no se aprecia una influencia en la actividad económica por los movimientos de tipo cambiario en Colombia y Perú, destacando de manera expresa que los resultados demostraron que no existía una relación sólida entre mayor depreciación nominal o real del peso colombiano o del sol peruano con aumentos en las importaciones desde Colombia y Perú hacia Ecuador. Que la Secretaría General de la CAN concluyó que no se verificó la perturbación ni se configuró ninguna de las condiciones previstas en el art. 98, por

lo que no autorizó la medida y denegó su autorización, disponiendo el inmediato levantamiento de la medida y recomendando implementar mecanismos para su devolución. Que es decir, luego de la investigación realizada por la Secretaría General de la CAN, se llegó a la conclusión que no existía la alegada afectación a la producción nacional ecuatoriana. Que el SENAE argumenta la supuesta falta de aplicación de los arts. 1, 2 y 3 de la Resolución 050-2014 del COMEX; resolución que dispone la aplicación de la salvaguardia, cuyo pago fue reconocido como indebido por el Tribunal de instancia. Que a criterio del recurrente el Tribunal debía aplicar esta resolución, sin considerar las demás normas previstas en el ordenamiento jurídico y desconociendo totalmente las disposiciones y decisiones de la Secretaría General de la Comunidad Andina de Naciones. Que se afirma que, a la fecha de las importaciones, esta resolución del COMEX estaba vigente, por lo que correspondía su aplicación. Que la Aduana argumenta que no existe obligación con respecto a la Resolución 1762 de la SGCAN porque en ella no hay una disposición mandatoria sino una recomendación. Que en la especie no está en controversia la vigencia de la resolución del COMEX desde el 29 de diciembre de 2014 hasta el 06 de marzo de 2015. Que el Tribunal considerando las decisiones de la Secretaría General de la CAN, reconoció que los valores fueron exigidos indebidamente y, conforme lo previsto en el art. 90 del COPCI, dispuso su devolución. Que mediante resolución No. 21-2024 la Corte Nacional de Justicia reconoce que, cuando la SGCAN no autorice la medida correctiva se deberán devolver los valores cobrados. Que el Tribunal de forma acertada, reconoce en sentencia que la disposición comunitaria prevalece sobre la actuación arbitraria del COMEX y que, conforme lo previsto en el art. 90 del COPCI es la aduana la que debe devolver los valores cobrados indebidamente por ser la entidad que los recaudó. Que por lo expuesto solicita no casar la sentencia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de falta de aplicación de los arts. 1, 2 y 3 de la Resolución 050-2014 del Pleno del Comité de Comercio Exterior; al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. 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: (¼) 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 autoº.

6.1.1. El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley. Para su análisis se parte siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden, por técnica casacional, aceptados por las partes. Para realizar el análisis debe la Sala Especializada verificar que, sobre tales hechos, se haya aplicado correctamente el derecho alegado en el recurso de casación.

6.1.2. Sobre la falta de aplicación Humberto Murcia señala que este vicio consiste en: 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 Ibánez C. Ltda., pág. 327).

6.2 El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

Resolución 050-2014 del Pleno del Comité de Comercio Exterior

> ª Art. 1.- Aprobar la aplicación de una medida correctiva en los términos del artículo 98 del Acuerdo de Cartagena para los productos originarios del Perú y Colombia.
>
> ª Artículo 2.- La medida correctiva consistirá en la aplicación de un derecho aduanero ad valorem equivalente al 7% para los productos originarios del Perú y del 21% para los productos originarios de Colombia. En todo caso, el derecho aduanero no podrá superar la tarifa arancelaria de nación más favorecida (NMF) o a la tarifa de los diferimientos arancelarios vigentes.
>
> Artículo 3.- La medida correctiva tendrá aplicación para las mercancías cuyas declaraciones aduaneras sean presentadas desde el 5 de enero del 2015 en adelante.º

6.3. Para resolver la controversia el Tribunal en su parte pertinente establece lo siguiente:

ª OCTAVO.- MOTIVACIÓN Y VALORACIÓN DE LA PRUEBA: (¼). 8.5.- El tribunal para la presente decisión como normativa a ser considerada hace relación a la siguiente; sin perjuicio de que en el análisis que se realice se haga referencia a más normativa que resulte aplicable:

8.5.1.- Acuerdo de Cartagena: ª Artículo 97.- (¼)º .

8.5.2.- Del Comité de Comercio Exterior (COMEX):

Resolución No. 005-2015 (Segundo Suplemento del Registro Oficial 438, 13-II-2015), reformada con la resolución No. 002-2015 (R.O. 428-2S, 30-I-2015); que en su momento resolvió:

ª Art. 1.- Aprobar la aplicación de una medida correctiva en los términos del artículo 98 del Acuerdo de Cartagena para los productos originarios del Perú y Colombia.

Art. 2.- La medida correctiva consistirá en la aplicación de un derecho aduanero ad valorem equivalente al 7% para los productos originarios del Perú y del 21% para los productos originarios de Colombia. En todo caso, el derecho aduanero no podrá superar la tarifa arancelaria de nación más favorecida (NMF) o a la tarifa de los diferimientos arancelarios vigentes.

Art. 3.- La medida correctiva tendrá aplicación para las mercancías cuyas declaraciones aduaneras sean presentadas desde el 5 de enero de 2015 en adelante. (¼)º .

Resolución 010-2015 (Suplemento del Registro Oficial 456, 11-III-2015), que resolvió:

ª Art. 1.- Dejar sin efecto, a partir de la entrada en vigencia de la presente resolución, la medida correctiva consistente en la aplicación del derecho aduanero ad valorem del 7% para los productos originarios del Perú y del 21% para los productos originarios de Colombia, establecido a través de la Resolución No. 050-2014º.

8.5.3.- Secretaría General de la Comunidad Andina:

Resolución 1762 de 6 de febrero de 2015, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, la cual atiende la solicitud de la República del Ecuador para la aplicación de medidas de salvaguardia por devaluación monetaria a las importaciones originarias de Colombia y Perú, que en lo atinente, en el párrafo [430] señala: ª Se concluye que no verificándose la perturbación ni configura ninguna de las condiciones previstas en el artículo 98, en particular, la devaluación efectuada por un País Miembro y la alteración de las condiciones normales de competencia, no corresponde autorizar la medidaº (lo subrayado fuera del texto); y, resuelve:

ª Artículo 1.- Denegar la autorización para la aplicación de medidas correctivas de carácter transitorio de que trata el artículo 98 del Acuerdo de Cartagena propuestas por el Gobierno del Ecuador a las importaciones originarias de Colombia y Perú.

Artículo 2.- En cumplimiento de lo señalado en el artículo anterior y encontrándose en aplicación las medidas referidas en el mismo, deberá el Gobierno del Ecuador disponer su levantamiento de manera inmediata.

Artículo 3.- Recomendar al Gobierno del Ecuador establecer mecanismos para la devolución a las empresas afectadas del pago efectuado por concepto de la aplicación de las medidas de que trata la presente Resolución a partir del 5 de enero de 2015º

8.5.4.- Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina:

En el proceso No. 01-AN-2015, respecto de la acción de nulidad interpuesta por la República del Ecuador contra la resolución 1762 del 6 de febrero de 2015 emitida por la Secretaría General de la Comunidad Andina; en decisión de 3 de agosto de 2018, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, resolvió:

ª PRIMERO: Declarar INFUNDADA en todos sus extremos la demanda de nulidad presentada por la República del Ecuador en contra de la Resolución 1762 de 6 de febrero de 2015 emitida por la Secretaría General de la Comunidad Andina (¼)º

8.5.5.- Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones:

Art. 90.- ª Devolución.- Los valores cobrados por medidas provisionales de derechos antidumping, derechos compensatorios o salvaguardias provisionales, se devolverán si al término de la investigación no se determina que el aumento de las importaciones ha causado o ha amenazado causar un daño grave a una rama de la producción nacionalº .

Norma que prevé la condición para que proceda la ª devoluciónº de valores cobrados por salvaguardias.

8.5.6.- (Se detallan los arts. 122 y 305 del Código Tributario, y 120 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones).

8.6.- De todo lo expuesto, y en este orden de ideas, a fin de establecer si se produjo o no el pago indebido de salvaguardia, tenemos: 1).- Que como ya quedó advertido en el numeral 8.4 de este fallo, no es controvertido el pago que por salvaguardia realizó la compañía actora; el cual en ejercicio del control de legalidad de este tribunal se puede verificar incluso de la liquidación aduanera: Liquidación No. 32709153 en la que se incluyeron los valores por salvaguardia e IVA que ascienden a la cantidad total de salvaguardia e IVA correspondientes al valor total de $13.081,11 dólares (fjs. 219) que forman parte del expediente administrativo, y que evidencian el valor pagado de $20.686,41 dólares. 2).- El reclamo de

pago indebido ha sido interpuesto dentro del plazo previsto en el citado artículo 120 del COPCI (5 años), hecho que no es cuestionado por la Administración Tributaria, y por tanto no es controvertido. 3).- El valor recaudado por la Administración Aduanera, por concepto de salvaguardia ±medida correctiva-, es aquel establecido por la República del Ecuador mediante la Resolución No. 005-2015 (Segundo Suplemento del Registro Oficial 438, 13-II-2015), del COMEX; dejada sin efecto por dicho organismo mediante Resolución 010-2015 (Suplemento del Registro Oficial 456, 11-III-2015); salvaguardia cambiaria, que mediante resolución 1762 de 6 de febrero de 2015, emitida por la Secretaría de la Comunidad Andina, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, fue denegada la autorización para su aplicación, recomendándose al Ecuador ªestablecer mecanismos para la devolución a las empresas afectadas el pago efectuado por concepto de la aplicación de las medidas de que trata la presente Resolución a partir del 5 de enero de 2015º, toda vez que ªSe concluye que no verificándose la perturbación ni configura ninguna de las condiciones previstas en el artículo 98, en particular, la devaluación efectuada por un País Miembro y la alteración de las condiciones normales de competencia, no corresponde autorizar la medidaº; pronunciamiento de la Secretaría General de la CAN, que debe ser acatado por el Estado ecuatoriano como suscriptor del Acuerdo de Cartagena, que mal puede ser inobservado por un procedimiento posterior interno ±al caso del COMEX-, en observancia de la jerarquía normativa contemplada en el artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador; teniéndose en consecuencia, que se configura el presupuesto del artículo 90 del COPCI; pues ªno se determina que el aumento de las importaciones ha causado o ha amenazado causar un daño grave a una rama de la producción nacionalº, norma que además es imperativa, respecto a la devolución de valores cobrados; al caso, por salvaguardia. 4).- Al presente caso, viene a bien considerar que en la Sección II ªMEDIDAS DE SALVAGUARDIAº; del Título III MEDIDAS DE DEFENSA COMERCIAL, Capítulo I; del Reglamento para la aplicación del Libro IV del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en materia de política comercial, sus órganos de control e instrumentos; el artículo 89, señala: ªMonto de las medidas provisionales.- El monto de las medidas provisionales deberá ser cancelado por el importador, o garantizado su pago, mediante depósito en efectivo o fianza, a través del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. Cuando una medida de salvaguardia definitiva sea superior a la medida provisional que se hubiera pagado o afianzado, no habrá lugar al cobro del excedente. En caso de que fuere menor, se procederá a la devolución de los derechos

provisionales recaudados en exceso del monto fijado por una medida definitiva. Para estos casos, el Servicio Nacional de Aduana implementará sistemas simplificados de devoluciónº (lo resaltado fuera del texto); norma de la que se desprende que es la Administración Aduanera a la que corresponde el cobro y la devolución de diferencias generadas por recaudaciones en exceso por aplicación de medidas de salvaguardia, y que en el caso concreto, conforme se ha analizado, su cobro ni siquiera fue autorizado por la SCAN; es decir, no solo que no prosperó una medida definitiva; sino que, tampoco prosperó una medida provisional; constituyéndose en un pago realizado fuera de la medida legal, conforme el inciso final del artículo 122 del Código Tributario. 5).- Así las cosas, verificado el derecho a la devolución de los valores cobrados por salvaguardia, y considerando nuevamente la fundamentación expuesto por la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia en el expediente No. 17741-2021-00049G, que en lo atinente, ha considerado que el pedido de devolución de salvaguardias debe ser resuelto como asunto de carácter tributario y como pago indebido, y considerando el análisis realizado, se establece la procedencia de la devolución solicitada por la compañía actora por concepto de salvaguardia, más intereses, conforme lo prevé el artículo 22 del Código Tributario.

8.7.- Finalmente en lo que respecta a la devolución del valor proporcional de IVA pagado como consecuencia de la aplicación de la salvaguardia cambiaria; conforme se evidencia del informe signado con el No. SENAE-JADG-2020-0491-M de 06 de julio de 2020, suscrito por el señor Pedro Javier Velasco Veliz, Jefe de Aforo Documental, el monto por tal concepto alcanzaría la suma de $851,80 dólares, valor que este tribunal no lo encuentra sustentado, ni su procedencia demostrada objetivamente por la parte actora, pues si consideramos la liquidación aduanera que conforme se señaló en líneas anteriores evidencian el pago de los valores por salvaguardia, no es menos cierto que aquello no ha sido demostrado en juicio puesto que el IVA es un tributo interno autónomo, siendo que le correspondía cumplir con su deber procesal de la carga de la prueba conforme el artículo 169 del COGEP puesto que no corresponde a los jueces inferir la afectación proporcional del IVA sino demostrarlo a quien lo afirma; en tal virtud, por falta de elementos de convicción, el valor de IVA que supuestamente corresponde al proporcional de salvaguardia, no será materia de devoluciónº. (el doble subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4 De lo expuesto consta como hechos no controvertidos lo siguiente: i) Que no es controvertido el pago que por salvaguardia realizó la compañía actora MILPLAST CÍA. LTDA., mediante Liquidación No. 32709153 en la que se incluyeron los valores por salvaguardia e IVA que ascienden a la cantidad total de $13.081,11 dólares; que forman parte del expediente administrativo, y que evidencian el valor pagado de $20.686,41 dólares; ii) Que el valor recaudado por la Administración Aduanera, por concepto de salvaguardia como medida correctiva, se fundamentó en la Resolución No. 050-2014, y, 005-2015 del COMEX, que aprobó la aplicación de una medida correctiva; iii) Que mediante Resolución 1762 de 6 de febrero de 2015, emitida por la Secretaría de la Comunidad Andina, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, fue denegada la autorización para su aplicación, recomendándole al Ecuador establecer mecanismos para la devolución a las empresas afectadas el pago efectuado por concepto de la aplicación de las medidas de que trata la Resolución a partir del 5 de enero de 2015; iv) Que el pago realizado en concepto de medidas correctivas devino en indebido.

6.5 Cuando se fundamenta el vicio de falta de aplicación, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP; se ha establecido por parte de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, que para la fundamentación de este cargo se requiere que en la argumentación se determine lo siguiente: i) Determinar cuál es la norma a aplicarse a los hechos materia de la litis y que el juzgador dejó de aplicarla; ii) Argumentar sobre las razones por las cuales se debía aplicar la norma propuesta; iii) Determinar qué norma fue aplicada en lugar de aquella que da solución al problema jurídico materia de la decisión judicial; y, iv) Demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador.

En el presente caso el casacionista no determina que norma fue aplicada en lugar de aquella que da solución al problema jurídico; ni determina la trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador, consecuentemente existe falta de técnica casacional al argumentar la falta de aplicación de una norma; lo cual no puede ser subsanado por esta Sala de Casación.

6.6 Lo mencionado sería suficiente para rechazar el recurso, sin embargo por tutela judicial, esta Sala especializada verifica de los hechos probados y no controvertidos, no sólo los actos

que dieron lugar al nacimiento de las salvaguardia y a su corrección, sino que consta como hecho probado en instancia que el pago fue indebido al no verificarse que se cumplan las condiciones para que se hubieren aplicado las medidas correctivas, y, para su devolución aplicó el art. 90 el COPCI, norma aplicada para llegar a una decisión en instancia y en virtud de la cual se procedió a ordenar la devolución de los valores pagados en concepto de salvaguardias.

Esta norma, no ha sido reprochada por la parte recurrente.

En este contexto, no se evidencia cómo es que el recurrente afirma que debían aplicarse los artículos de una resolución que fue dejada posteriormente sin efecto, recomendando la devolución de los valores cobrados indebidamente.

No se verifica que el contenido de dichos artículos pueda aplicarse a los hechos probados y no controvertidos en instancia, y, tampoco se verifica que con el reproche de dichos artículos, la decisión en instancia pudiere ser distinta, pues en instancia se aplicó el art. 90 del COPCI, como ya se estableció, y, en función de éste en concordancia con las resoluciones de la Secretaría de la CAN, se procedió a aceptar la demanda y devolver los valores pagados indebidamente, como se aprecia del fallo recurrido.

Por lo expuesto se determina que no existe trascendencia en el cargo alegado dentro del recurso de casación, consecuentemente no se configura el vicio de falta de aplicación de los arts. 1, 2 y 3 de la Resolución 050-2014 del Pleno del Comité de Comercio Exterior.

6.7 Finalmente es necesario dejar sentada la Resolución No. 21-2024 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, que declaró como precedente jurisprudencial obligatorio lo siguiente:

[a] Artículo 1.- Declarar como precedente jurisprudencial obligatorio, el siguiente punto de derecho:

En los casos en que la Secretaría General de la Comunidad Andina resuelva no autorizar la medida correctiva prevista en el art. 97 del Acuerdo de Cartagena, los valores que se hubieren recaudado en concepto de salvaguardias provisionales durante la vigencia de dicha medida, se

considerarán indebidamente pagados, de conformidad con el artículo 90 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) y se deberá proceder a su devolución por parte de la autoridad administrativa o jurisdiccional, conforme corresponda.º

7. Decisión

7.1. Este Tribunal de 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:

7.2. No casar la sentencia de 21 de diciembre del 2023 a las 15h51, expedida por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Ambato, provincia de Tungurahua; dentro del juicio No. 18803-2020-00309.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el SENAE; no existe caución rendida.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el vicio de falta de aplicación de los de los arts. 1, 2 y 3 de la Resolución 050-2014 del Pleno del Comité de Comercio Exterior, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, en virtud de que de los hechos probados y/o no controvertidos se verifica que se configuró el pago indebido de salvaguardia, y no se reprocho la norma aplicada por los jueces de instancia para decidir, deviniendo por estos motivos el cargo en intrascendente.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

ML/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.