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

J01501-2019-00096, J09501-2019-00084, J09501-2019-00149, J17510-2019-00125, J01501-2019-00107

Año II - Nº 432 - 97 páginas
Quito, viernes 13 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 01501-2019-00096 RESOLUCION 364-2025

261676202-DFE

JUEZ PONENTE: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 20 de mayo del 2025, las 14h45.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los vicios sustentados en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que no se han producido los vicios alegados, pues de los hechos probados se desprende que la resolución que niega el recurso de revisión, no contiene errores de hecho ni de derecho y que la actora hizo uso indebido del bien, con lo cual se evidenció el mal uso de la exención tributario-aduanera, por lo que ha resuelto no casar el fallo impugnado.

VISTOS: Comparecen el abogado Iván Andrés Orellana Tosi, en calidad de procurador judicial de la señora Yadira Consuelo Peñafiel Maldonado, e interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 29 de septiembre de 2020, a las 12h42, por la Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, en el juicio de impugnación No. 01501-2019-00096.

1.- Competencia.- 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 (léase también solo Constitución o CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (léase también 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 7 de febrero de 2025, a las 15h58 (fj. 35 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa, a su vez, mediante acta de sorteo de 12 de mayo de 2025, a las 15h16, se encargó al Abg. Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. Gustavo Durango Vela, desde el 19 hasta el 23 de mayo de 2025, asumiendo también la calidad de Juez Nacional Encargado. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por el doctor Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; el abogado Juan Francisco Martínez Castillo, Juez Nacional Encargado; y, la doctora Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional Titular; 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 manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 19 de mayo de 2025, a las 14h45.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *ª 1.- Determinar si el recurso de revisión insinuado por la administrada, fue negado conforme a derecho. En caso de que no sea procedente el primer punto, se analizará, el siguiente: 2. Establecer si por la supuesta inexistencia de la infracción alegada por la accionante, la resolución sancionadora y el acto impugnado adolecen o no de errores de hecho y de derecho que ocasionan su falta de motivación.º* . (fs 177 expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió que: *ª rechaza la demanda propuesta por la señora YADIRA CONSUELO PEÑAFIEL MALDONADO, en contra del DIRECTOR GENERAL Y DIRECTOR NACIONAL JURÍDICO ADUANERO DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, y se confirma la validez de la Resolución No.*

SENAE-DNJ-2019-0150-RE, emitida el 16 de septiembre de 2019, que rechazó el Recurso de Revisión.- No procede el pago de indemnizaciones; y en cuanto a las costas, al no existir litigación abusiva, maliciosa, temeraria o con deslealtad de las partes, no procede fijarlas.-ª. (fs. 181 expediente de instancia). **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 12 de noviembre de 2020, 14h40, el procurador judicial de la señora Yadira Consuelo Peñafiel Maldonado interpone el recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por los vicios de errónea interpretación del artículo 302 del Código Orgánico Integral Penal, así como falta de aplicación del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la sentencia No. 704-17-EP/22 y del artículo 241 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V, del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones y del artículo 76 de la Constitución; y, por aplicación indebida del artículo 825 del Código Civil. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación interpuesto en auto de 16 de noviembre de 2020, a las 10h59, en los términos de los artículos 269 y 271 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 25 de octubre de 2024, las 11h20, el abogado Juan Francisco Martínez Castillo en su calidad de Conjuez de la Sala, dispuso a la parte recurrente que aclare su recurso en un término de cinco días. (fs. 13 y 14 del expediente de casación). Posteriormente, mediante escrito presentado el 6 de noviembre de 2024, 12h46, el procurador judicial de la parte recurrente, aclara el recurso interpuesto. Finalmente, en auto de 8 de noviembre de 2024, las 09h41, el referido Conjuez de la Sala, resolvió admitir parcialmente el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *ª 32. ADMITIR PARCIALMENTE el recurso de casación presentado por la señora YADIRA CONSUELO PEÑAFIEL MALDONADO, por intermedio de su procurador judicial, abogado Iván Andrés Orellana Tosi; en consecuencia, se admiten los siguientes cargos: 32.1 Por el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el que se acusa que en la decisión recurrida se incurrió en: (i) Errónea interpretación del artículo 302 del Código Orgánico Integral Penal; y, (ii) Aplicación indebida del artículo 825 del Código Civil, que deviene en que debía aplicarse los artículos 241 Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y 76 de la Constitución.º*. (fs. 24 a 29 expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- La casacionista para fundamentar su recurso respecto de la errónea interpretación del artículo 302 del Código Orgánico Integral Penal, cita el numeral 5.1.5. de la sentencia de instancia y menciona que se puede verificar cómo es que el Tribunal le ha dado un sentido completamente equivocado a la norma, pues en primer lugar confunde los

conceptos básicos de dominio con el precepto de una acción o circunstancia definida en el catálogo de delitos como acción penal, es decir existe un evidente error en cuanto a la hermenéutica del análisis que el Tribunal debía realizar respecto al tipo penal consagrado en el artículo 302 del COPCI y que se fundamenta en un acto o cometimiento de una infracción para el sustento de una sanción, pues es aquí donde el Tribunal debía en primer lugar individualizar la norma, subsumiendo a los hechos para darle el verdadero sentido y alcance de la misma, pues si bien el Tribunal aplica el prenombrado artículo, incurre en el error de interpretarlo no en el sentido de la norma penal, sino que lo confunde con el derecho de dominio estableciendo criterios contradictorios. (fs. 188 expediente de instancia). **4.2.-** A su vez, menciona que la individualización de la norma que exige la interpretación de la misma, y respecto al uso indebido no se refiere a la cesión del dominio que ejerce la persona como titular de dicho derecho (sic), sino al hecho de usar un bien dándole un uso distinto del aquel para lo cual fue importado, debiendo este además ser indebido, más bien para la interpretación dada por el Tribunal y respecto al derecho de dominio y facultad de disposición y titularidad es la propia norma la que ha establecido figuras específicas para la venta y transferencia que implica una cesión del derecho de dominio con todas sus atribuciones que devienen de la propiedad, hecho que ni siquiera fue controvertido pues la autoridad demanda ha reconocido la propiedad y titularidad en todo momento; más sin embargo, el Tribunal en su interpretación confunde los tipos penales suponiendo una transferencia de las atribuciones del dominio. (fs. 188 vuelta expediente de instancia). **4.3.-** Finalmente, señala que el Tribunal al interpretar la norma y contraponerla a los elementos fácticos, debía verificar si al momento de la aprehensión no existía uso alguno del vehículo, siendo este un hecho probado, mal podía entonces imputarse una responsabilidad penal, y menos aún podía verificarse el cometimiento de dicha infracción, sin que se establezca cuál fue el uso indebido que genera la sanción; en tal sentido, no puede establecerse de modo alguno que existe el supuesto uso indebido, debiendo el tribunal haber realizado dicho análisis y, en consecuencia, se habría verificado el grave error de derecho en el que incurre la autoridad demandada en el acto impugnado al no señalar de modo alguno en qué consiste dicho uso indebido. Por el contrario, el vicio se verifica de manera clara el momento en que el Tribunal, dándole a la norma una interpretación que no correspondía, confunde el uso indebido con transferencia de los derechos de dominio, siendo este el yerro trascendental en el fallo hoy impugnado. En definitiva expresa que de haberse dado el alcance o interpretación correcta sobre la norma descrita, el Tribunal en sentencia habría declarado con lugar la demanda al no verificarse uso indebido en los términos que la ley señala. (fs. 189 expediente de instancia). **4.4.-** En referencia a la falta de aplicación del artículo 241 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI, el Tribunal omite aplicar esta norma fundamental en el análisis del caso, toda vez que al ser materia de análisis en la sentencia, el uso indebido como tipo penal, que por su cuantificación se clasifica en contravención y, en consecuencia,

la competencia en la tramitación y sanción por el SENAE, resulta necesario aplicar dicha norma, pues reviste de fundamental importancia en el caso en concreto, ya que determina que es obligación de la Administración Aduanera establecer de manera expresa los fundamentos de hecho y de derecho sobre los que se sustenta la infracción. (fs. 189 vuelta expediente de instancia). **4.5.-** Menciona que el Tribunal al sustentar el fallo, en vez de realizar el análisis del tipo penal y por ende del ordenamiento jurídico aplicable al caso, de una manera contradictoria se centra en el análisis del Art. 825 del Código Civil, a modo de establecer la definición de uso, más no establece de modo alguno cómo es que la supuesta transgresión de la norma se habría producido en los términos que señala el artículo 241 del Reglamento y que sustenta el inicio de un sumario sancionatorio, a pesar de existir hechos probados y no controvertidos como la ausencia de uso en la aprehensión y que el SENAE debía en todo momento asegurar el debido proceso y las garantías constitucionales, estableciendo el modo por el cual se habría cometido la supuesta infracción, de modo que el alcance de la norma aplicada en la sentencia afecta de manera directa a la decisión del Tribunal, quien de haber aplicado el Art. 241 habría verificado de manera clara que existe un evidente error de derecho que afecta el debido proceso en el acto impugnado generando como consecuencia un yerro en la sentencia que genera el presente recurso. (fs. 190 expediente de instancia). **4.6.-** Finalmente, menciona que la impugnación al acto administrativo estaba enfocada en demostrar la existencia de evidente error de hecho y de derecho en el procedimiento sancionatorio y cómo éste incide en el acto impugnado, desconociéndose las garantías del debido proceso contenidas en el Art. 76 de la Constitución, siendo categórica en señalar en numeral 7 literal a) que ª *Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento*º . De modo que al no verificarse el cumplimiento de la norma o el desconocimiento de ésta en la sentencia genera como consecuencia que el fallo del Tribunal sea contrario a lo que la propia norma establece, por el contrario de haber aplicado la norma antes señalada el tribunal habría verificado la existencia de evidentes errores de derecho en el acto impugnado, al verificarse que jamás la Aduana determinó cómo se comete la infracción y se habría resuelto declarar con lugar la demanda contenciosa tributaria. (fs. 190 expediente de instancia). **4.7.-** Concluye haciendo referencia a la aplicación indebida del artículo 825 del Código Civil y señala que al conceptualizar el uso como atributo del dominio, el Tribunal confunde el tipo penal discutido en la controversia, pues no sustenta el uso indebido como conducta típica en el modo que la ley lo establece, sino que pretende a través de esta definición sustentar una transferencia de dicho atributo generando en el análisis considerativo una confusión entre dos conductas típicas distintas y que la ley le da elementos constitutivos totalmente diferentes. Expresa que el acto impugnado objeto de la controversia sanciona por un uso indebido, siendo entonces obligación del Tribunal verificar si es que dicho uso indebido generó como consecuencia la sanción legal. (fs. 191 vuelta expediente de instancia). **4.8.-** Menciona que el Tribunal no analiza el uso indebido, sino el uso como atributo de la personalidad y a través de una supuesta

transferencia de derecho, busca con este erróneo análisis verificar el uso indebido, ante ello indica que el Art. 241 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI establece como obligación determinar en el proceso sancionatorio en qué consiste la supuesta infracción por la cual se sanciona, siendo esta la obligación del Tribunal. Por lo contrario, hace énfasis en que el Juzgado de Instancia al haber aplicado de forma indebida la norma pretende sustentar la existencia de un uso, pero luego pretende justificar la transferencia de dominio del bien por medio de un poder, desconociendo la facultad del dueño o del titular del derecho de dominio que tiene para disponer como bien le parezca y con las solas limitaciones que la ley establece, ejerciendo el dominio del bien. (fs. 191 vuelta expediente de instancia). **4.9.-** Adicionalmente, expresa que el error se produce al aplicar de manera indebida la norma del artículo 825 del Código Civil, pues el juzgador genera con esta indebida aplicación un error respecto a la individualización del tipo penal y genera desconocimiento de la verdadera naturaleza de la figura del uso indebido, ya que la confunde con el simple uso de un bien, cuando lo correcto era que en el análisis no se aplique esta norma por su impertinencia sino que se aplique el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador y el artículo 241 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera Para el Comercio del Libro V del COPCI. (fs. 191 vuelta expediente de instancia). **4.10.-** En cuanto a lo mencionado en su aclaración, corresponde señalar que la parte recurrente nuevamente refiere la fundamentación expuesta en el recurso de casación. (fs. 16 - 22 expediente de casación). **4.11.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 3 de diciembre de 2024, 16h22, comparece la abogada Johanna Villavicencio López, en calidad de procuradora judicial de la Directora General y Directora Nacional Jurídica del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, para dar contestación al recurso interpuesto. Respecto de la errónea interpretación del artículo 302 del COIP menciona que la norma se refiere el uso indebido de la mercancía importada al amparo de regímenes especiales aduaneros de los que derivan la suspensión del pago de los tributos al comercio exterior o importadas con exención total o parcial de tributos sin obtener previamente la autorización de la autoridad aduanera competente, sin que dicho uso esté limitado a la venta y transferencia, como pretende hacerlo parecer el casacionista, sino también al uso indebido, por ello son tres verbos rectores los que establece este artículo. Así, el Tribunal al analizar los hechos fácticos debidamente probados en juicio, esto es, que la Sra. Yadira Consuelo Peñafiel Maldonado ingresó al país un vehículo como parte de su menaje de casa el 21 de diciembre de 2009, sin embargo, el 28 de diciembre de 2009 la migrante salió del territorio ecuatoriano, 7 días después de presentar la respectiva declaración aduanera de importación, evidenciándose que la actora jamás tuvo la intención de permanecer en el país, como fue uno de los requisitos a los que debía someterse para beneficiarse de la exención tributaria de menaje de casa, es más de la revisión del movimiento migratorio se desprende que la migrante retornó al país 4 años 9 meses después de haber ingresado al país su menaje

de casa. (fs. 31 expediente de casación). **4.12.-** Adicionalmente, menciona que el 23 de diciembre de 2009, dos días después de presentar la declaración a consumo, la migrante confiere un poder especial a favor de Jaime Ándres Ríos López para que administre el vehículo de su propiedad, que lo conduzca sin prohibición alguna; es decir, concediéndole amplias facultades que le fueron concedidas exclusivamente a ella, al haberse acogido a este régimen excepcional, cuyo espíritu precisamente es que un migrante y su núcleo familiar que retorna al país para domiciliarse y continuar con su proyecto de vida, pueda utilizar un bien que lo tenía en el exterior, el cual al retornar a su país de origen ingresa libre de tributos y, se concluye, precisamente que al ceder mediante un instrumento público el uso de un bien que le es exclusivo por las condiciones establecidas en la ley a consecuencia de la exención tributaria con que fue importado, es que se configura la infracción establecida en el Art. 302 del COIP inciso primero. (fs. 31 expediente de casación). **4.13.-** En cuanto a la falta de aplicación del Art. 241 del Reglamento al Libro V de la Facilitación Aduanera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, RCOPCI, señala que esta norma lo que hace es regular el procedimiento que debe seguir la autoridad a cargo del proceso sancionatorio administrativo, para notificar al presunto infractor con los elementos de hecho y de derecho con los que se sustenta para el inicio del sumario administrativo, pues, claramente la norma referida empieza señalando que: *ª producido el hecho del cual se presume la comisión de una contravenciónº* , para que a partir de ello en el término de 5 días ejerza su derecho a la defensa presentando alegaciones y pruebas de las que se crea asistido, precisamente en garantía del debido proceso, es decir esta disposición que reclama el casacionista, no se refiere a la resolución del sumario administrativo sino a la providencia con la cual inició el mismo y se notificó a la presunta infractora, lo cual no fue discutido en juicio, como se observa de la lectura integral de la sentencia, pues el acto impugnado es la resolución de un Recurso de Revisión. (fs. 32 expediente de casación). **4.14.-** Expresa que es claro que dicha norma no debía ser aplicada en la sentencia recurrida pues no se estaba discutiendo sobre el procedimiento seguido por el Director Distrital de Cuenca dentro del sumario sancionatorio, sino la resolución del recurso de revisión, o que en la providencia de inicio del sumario no se hicieron constar los elementos de hecho y de derecho por los que se presume la infracción para que la sumariada ejerza el derecho a la defensa, de tal forma que el no aplicar una norma que no resuelve el caso sometido al conocimiento del juez, no tiene ninguna incidencia en el proceso pues el Art. 241 del RCOPCI, al no ser la norma llamada a resolver el problema jurídico no causa un yerro en la fundamentación de la sentencia como equivocadamente lo alega el casacionista. Por otro lado, si consideraba que existe un yerro en la fundamentación jurídica, el caso que debía recurrir es el número 2 del Art. 268 del COGEP, referido a la motivación de la sentencia y no el caso 5. (fs. 32 vuelta expediente de casación). **4.15.-** Finalmente, acerca de la aplicación indebida del Art. 825 del Código Civil indica que el juzgador pluripersonal lo que hace es conceptualizar el uso conforme el Art. 825 del Código Civil, a fin de establecer que el uso es un

derecho real que le concede la facultad de gozar de una parte limitada de las utilidades y productos de una cosa y, a partir de ello y demás definiciones utilizadas, es que concluye que el uso indebido no se produce únicamente por el hecho de que un tercero se encuentre manejando un vehículo sino que dicho uso al tratarse de un derecho personalísimo otorgado a quien en calidad de migrante regresa al país a domiciliarse en él, por tratarse de un régimen de exención de tributos, el uso y disfrute del bien importado le es exclusivo al migrante y a su grupo familiar y que si el migrante cede el disfrute del bien se configura el uso indebido, de tal manera que la norma aplicada por el Tribunal, efectivamente, es la llamada a resolver el tema puesto a su conocimiento, siendo debidamente aplicada por el Tribunal. (fs. 32 vuelta expediente de casación).

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del artículo 302 del Código Orgánico Integral Penal o de aplicación indebida del artículo 825 del Código Civil, que deviene en que debían aplicarse los artículos 241 Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del COPCI y 76 de la Constitución de la República.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez de la Sala, procede a analizar los vicios formulados de manera conjunta, por cuanto los cuestionamientos de errónea interpretación y aplicación indebida están formulados de forma correlacionada, y mantienen la misma línea argumentativa. Al efecto, se considera:

6.2.- Caso quinto.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP ocurre *"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."*. **6.2.1.-** La **errónea interpretación** *"Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la*

norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º.[1] **6.2.2.-** La **aplicación indebida** se presenta *ª (¼) 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.º*[2]. En tanto que, para Calamandrei, el 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*[3].

6.3.- Las normas señaladas como infringidas son.- **a) Artículo 302 del Código Orgánico Integral Penal.-** *ª Mal uso de exenciones o suspensiones tributarias aduaneras.- La persona que venda, transfiera o use indebidamente mercancías cuya cuantía sea superior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general, importadas al amparo de regímenes especiales aduaneros de los que derivan la suspensión del pago de tributos al comercio exterior o importadas con exención total o parcial de tributos, sin obtener previamente la debida autorización de la autoridad aduanera competente, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años y multa de hasta diez veces el valor de los tributos que se pretendió evadir. La persona que adquiera a título gratuito u oneroso, goce de la transferencia o use indebidamente mercancías cuya cuantía sea superior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general, importadas con exención total o parcial de tributos al comercio exterior, sin que el propietario o consignatario haya obtenido previamente la debida autorización de la autoridad aduanera competente, será sancionada de acuerdo con la gravedad del delito con pena privativa de libertad de uno a tres años.º*. **b) Artículo 825 del Código Civil.-** *ª El derecho de uso es un derecho real que consiste, generalmente, en la facultad de gozar de una parte limitada de las utilidades y productos de una cosa. Si se refiere a una casa y a la utilidad de morar en ella, se llama derecho de habitación.º*. **c) Artículo 241 Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.-** *ª Procedimiento para sancionar contravenciones.- Producido un hecho del cual se presume la comisión de una contravención, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, a través de los medios legalmente autorizados para el efecto, incluso a través del sistema informático, notificará al operador de comercio exterior presunto*

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

2 Ecuador. Registro Oficial No. 12 de 31 de enero de 2003, 28.

3Humberto Murcia Ballén, *"Recurso de casación civil"*, (Bogotá: Ediciones Jurídica Gustavo Ibáñez, 2 015), 318.

responsable de la infracción con los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustentan; quien a partir del día siguiente de la notificación contará con el término de cinco días hábiles para presentar sus alegaciones y pruebas de las que se considere asistido para desvirtuar los presuntos hechos que constituyan la contravención. No procede la prórroga de término en ningún caso. Si el Operador de Comercio Exterior compareciere dentro de los cinco días a presentar su descargo, la autoridad administrativa, sin más trámite, analizará las pruebas presentadas y resolverá motivadamente sobre la procedencia o no de la sanción, en un tiempo que no podrá ser superior a diez días, debiendo notificar al usuario la imposición de la sanción o el archivo del proceso según corresponda. Si el Operador de Comercio Exterior no se pronunciare en el término señalado, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador a través de los medios legalmente autorizados para tal efecto, incluido su sistema informático, notificará al Operador de Comercio Exterior con el acto administrativo de imposición de la sanción correspondiente. El Operador de Comercio Exterior que fuere notificado con un proceso sancionatorio por contravención, podrá allanarse a éste expresamente por escrito. Ante lo cual, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador procederá de manera inmediata a emitir el acto administrativo sancionatorio, debiendo éste ser notificado al usuario.ª. **d) Artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador.-** *ª En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes. 2. Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada. 3. Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento. 4. Las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia probatoria. 5. En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aún cuando su promulgación sea posterior a la infracción. En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora. 6. La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza. 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento. b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa. c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones. d) Los procedimientos serán públicos salvo las excepciones previstas por la ley. Las partes podrán acceder*

a todos los documentos y actuaciones del procedimiento. e) Nadie podrá ser interrogado, ni aún con fines de investigación, por la Fiscalía General del Estado, por una autoridad policial o por cualquier otra, sin la presencia de un abogado particular o un defensor público, ni fuera de los recintos autorizados para el efecto. f) Ser asistido gratuitamente por una traductora o traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma en el que se sustancia el procedimiento. g) En procedimientos judiciales, ser asistido por una abogada o abogado de su elección o por defensora o defensor público; no podrá restringirse el acceso ni la comunicación libre y privada con su defensora o defensor. h) Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra. i) Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia. Los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto. j) Quienes actúen como testigos o peritos estarán obligados a comparecer ante la jueza, juez o autoridad, y a responder al interrogatorio respectivo. k) Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente. Nadie será juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto. 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. m) Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos. **6.3.1.-** La casacionista para fundamentar su recurso afirma, principalmente, que el Tribunal le da un sentido equivocado al artículo 302 del COIP, pues confunde el concepto de dominio con un delito. Afirma que el artículo 825 del Código Civil respecto al uso indebido no se refiere a la cesión del dominio que ejerce la persona como titular del derecho y que el Tribunal confunde el uso indebido con la transferencia del derecho de dominio, tanto más, de los elementos fácticos se debía verificar si al momento de la aprehensión había uso alguno del vehículo, siendo que no se habría establecido el uso indebido que genera la sanción. Continúa señalando que el Tribunal de una manera contradictoria analiza el artículo 825 del Código Civil para definir el término ©uso© pero no explica cómo la transgresión se produjo en los términos del artículo 241 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera pues al momento de la aprehensión no se estaba haciendo ©uso© del vehículo, siendo que el SENAE debió asegurar el debido proceso determinando el modo en que se habría cometido la infracción. Finalmente, señala que el Tribunal aplica indebidamente el artículo 825 del Código Civil y pretende justificar la transferencia de dominio del bien, desconociendo la calidad de titular del derecho de dominio. **6.3.2.-** En observancia del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, error in judicando, inicia el análisis a partir de los hechos probados en instancia. En tal virtud, se observa que del fallo

impugnado se desprenden los siguientes hechos probados: **i.** El 21 de diciembre de 2009 la accionante importó un vehículo BMW, chasis WBXPC93437WF00594, motor WBXPC93437WF00594, color blanco, libre del pago de tributos y que con fecha 23 de diciembre de 2009 confirió poder especial al señor Jaime Andrés Ríos López para que administre y use dicho bien. **ii.** Por denuncia recibida se realizó la aprehensión del vehículo en referencia el 5 de julio de 2012, fecha en la cual la actora no se encontraba en el país según se constata del movimiento migratorio. **iii.** El vehículo se encontraba en poder del señor Jaime Ríos Villacís en las instalaciones de la empresa Tecnicentro del Austro S.A. TEDASA. (fj. 179 vlta.). **iv.** Se sancionó a la señora Yadira Peñafiel por mal uso de exenciones tributarias aduaneras de conformidad con lo previsto en el artículo 302 del COIP, porque el vehículo importado bajo el régimen de excepción, -cuando la administrada estaba fuera del país-, el 5 de julio de 2012 fue encontrado en posesión del señor Jaime Rolando Ríos Villacís, en las instalaciones de la empresa Tecnicentro del Austro S.A. TEDASA, sin contar con la autorización de la administración aduanera competente. (fj. 180). **v.** La hoy actora cedió la administración y el uso del vehículo aprehendido a favor de un tercero, así se desprende del poder especial conferido para ello. **vi.** En la resolución que atendió el recurso de revisión, cuanto en la resolución sancionatoria, se establecen los criterios para considerar que dicho uso tiene la naturaleza de indebido, toda vez que no se contó previamente con la autorización de la autoridad aduanera competente, por lo tanto, la conducta de la actora si se encuadra en lo previsto en el artículo 302 del COIP, demostrándose con ello, la existencia material de la infracción, así como su responsabilidad, sin que se evidencien los errores de hecho o de derecho alegados. (fj. 180 vlta.). **vii.** El recurso de revisión sí fue negado conforme a derecho. (fj. 181). **6.3.3.-** En este orden de ideas, esta Sala especializada considera importante recoger lo que señalan los juzgadores de instancia en el considerando 5.1.5 de su fallo: *ª En el presente caso, el uso indebido no se produce únicamente por el hecho de que un tercero esté usando o manejando, sino que al tratarse de un Derecho Personalísimo otorgado por la calidad de migrante que retorna en forma definitiva, el uso y disfrute le es exclusivo, de tal manera que si cede el disfrute del bien como ha ocurrido en este caso, se configura el uso indebido.º* . **6.3.4.-** De los hechos que han sido establecidos como probados en el fallo impugnado y que no pueden ser alterados por este Tribunal de casación al amparo del caso quinto del artículo 268 del COGEP, al haberse demostrado que hubo uso indebido del bien y que, por consiguiente, se evidenció el mal uso de la exención tributario-aduanera en la importación del vehículo BMW, chasis WBXPC93437WF00594, motor WBXPC93437WF00594, los juzgadores de instancia resuelven que la resolución que atendió el recurso de revisión propuesto por la actora, fue negado conforme a derecho, tanto más el primer punto del objeto de la controversia es, justamente, *Determinar si el recurso de revisión insinuado por la administrada, fue negado conforme a derecho*©Con dicho antecedente, respecto a la errónea interpretación del artículo 302 del COIP los

juzgadores de instancia se refieren a la norma en cuestión en el considerando 5.1.4 de su fallo y transcriben la misma para a continuación explicar lo que la normativa considera como ©uso indebido© citando el artículo 825 del Código Civil, para señalar que en la causa, el uso indebido se ha configurado en virtud de que al tratarse de un derecho personalísimo que se le ha otorgado a la actora por su calidad de migrante que retorna de forma definitiva al país, el uso y disfrute del bien le es exclusivo, tanto más que se tiene como hecho probado, que el tenedor del bien, no cuenta con la autorización de la administración aduanera competente conforme lo dispone el ordenamiento jurídico en su único alcance, de tal forma que no se advierte una errónea interpretación del artículo 302 del COIP o una indebida aplicación del artículo 825 del Código Civil pues con ellas se consagra la interpretación teleológica y sistemática del ordenamiento jurídico otorgadas al caso en cuestión. En lo que se refiere a la falta de aplicación del artículo 241 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera del COPCI, bajo el argumento de que era obligación de la administración aduanera establecer de forma expresa los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la infracción; se debe señalar que de los hechos probados en instancia se establece que la resolución de negativa del recurso de revisión no contiene errores de hecho o de derecho, lo cual no puede ser alterado por esta Sala a la luz del caso 5 propuesto. Finalmente, no se advierte en el recurso motivación alguna del artículo 76 de la Constitución de la República sino una referencia, por lo que no se ha producido una falta de aplicación de las normas alegadas y se rechaza el recurso interpuesto.

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 impugnado dictado el 29 de septiembre de 2020, a las 12h42, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, en el juicio de impugnación No. 01501-2019-00096.

7.3.- En virtud de que la parte recurrente ha rendido caución según lo dispuesto en el artículo 271 del COGEP, se dispone que el Tribunal Distrital proceda conforme lo dispuesto en el artículo 275 ibídem.

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 vigente.

7.5.- Sin costas.

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

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 01501-2019-00096

262908875-DFE

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 4 de junio del 2025, las 08h48. **VISTOS.-** Una vez que se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en providencia de fecha 22 de mayo de 2025, las 13h03, y transcurrido el término legal señalado para el efecto, se procede a resolver lo solicitado por la parte demandada en los siguientes términos: **Antecedentes.- 1.-** La abogada Silvia Viviana Muy Pérez, en calidad de Procuradora Judicial del Director General y Director Nacional Jurídico del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en escrito de 21 de mayo de 2025, 15h05, interpone recurso horizontal de ampliación de la sentencia dictada el 20 de mayo de 2025, 14h45, en el que manifiesta: *"En atención al cumplimiento de la normativa antes referida se solicita a su Autoridad que se especifique cuál de las dos partes ha sido la perjudicada por la demora en el presente caso, siendo criterio de esta defensa técnica que, la parte perjudicada es el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, por tanto considera que el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Cuenca debería entregar a esta entidad el valor por concepto de caución. Así también, se solicita se especifique en el caso de que sea entregada la caución a la Autoridad Aduanera, si la misma está obligada a imputarla como abono de la obligación pendiente de pago de la presente causa; en este sentido es criterio de esta defensa técnica que los valores por concepto de caución no deben ser imputados a la obligación pendiente de pago sino que deben pasar a formar parte de los ingresos del Estado."*. **2.-** En providencia de fecha 22 de mayo de 2025, 13h03, el doctor Diego Gordillo Cevallos, en su calidad de Juez Nacional encargado, ponente en la causa, dispuso correr traslado por el término de 48 horas con dicha petición a la contraparte. **3.-** Corrido traslado con el recurso horizontal interpuesto, la contraparte no ha dado contestación alguna en el término propuesto. **4.-** Siendo el estado procesal de la causa corresponde resolver el recurso de ampliación en los siguientes términos: En lo principal, se realizan las siguientes consideraciones: **PRIMERO.-** El recurso de ampliación se encuentra previsto en el artículo 253 del Código Orgánico General de Procesos, que dispone: *"(...) La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas."* ; y, en el artículo 255 segundo inciso del Código ibídem, que establece: *"La solicitud de aclaración o ampliación deberá expresar con claridad y precisión las razones que la sustenten, de no hacerlo, se la rechazará de plano."*. **SEGUNDO.-** El recurso de ampliación procede cuando no se ha resuelto alguno de los puntos controvertidos y respecto de este pedido, la institución recurrente solicita que se amplíe el fallo especificando cuál de las dos partes ha sido la perjudicada por la demora, así como que se especifique si la autoridad aduanera está obligada a imputar el valor de la caución como abono de la obligación pendiente de pago. En este sentido, y sin que implique una ampliación del fallo, se le recuerda al

peticionario que corresponde al Tribunal de instancia aplicar el tenor literal del artículo 271 del COGEP, respecto a la caución, y en mérito de lo decidido en la sentencia dictada por esta Sala Especializada; tanto más, en el considerando 7.3 del fallo se dispone expresamente que al haber rendido caución la parte recurrente, el Tribunal Distrital proceda conforme lo dispuesto en el artículo 275 ibídem. Por lo que, este Tribunal ha resuelto lo que correspondía conocer a esta instancia de casación; y se observa que en la sentencia se han resuelto los puntos relevantes controvertidos, es decir se han contemplado los presupuestos fácticos y jurídicos que fueron sometidos a decisión, por lo que la petición formulada carece de fundamento, y no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 253 antes citado. Por lo anterior, se rechaza el pedido de ampliación interpuesto. Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.- **VOTO SALVADO DEL JUEZ NACIONAL (E) DE LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, DOCTOR GUSTAVO DURANGO VELA.-** Se deja constancia de que el doctor Gustavo Durango Vela, Juez Nacional, no suscribió el fallo sobre el cual se ha presentado el recurso de ampliación, motivo por el cual suscribe el presente auto al haber asumido su despacho y competencia.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2019-00084 RESOLUCION 366-2025 261676715-DFE

JUEZ PONENTE: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 20 de mayo del 2025, las 14h47.

Lectura de fácil comprensión

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los vicios sustentados en los casos segundo y cuarto, por deficiencia motivacional de falta de razonabilidad e inatinencia en la sentencia, así como por falta de aplicación de preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba (conducencia de los medios de prueba), consideró que el fallo recurrido contiene una suficiente carga argumentativa y jurídica mediante la cual arribaron a su decisión, así como también se evidencia que se aplicó los preceptos jurídicos de valoración probatoria, por lo que al no prosperar los cargos propuestos, se ha resuelto no casar la sentencia de instancia.

VISTOS: La abogada Velyalline Romo Molestina, Procuradora Fiscal del Director General del Servicio de Rentas Internas, ha interpuesto recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 29 de julio de 2019, a las 12h43, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2019-00084. De ello, frente a la verdad procesal se tiene lo siguiente:

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 *(léase también solo Constitución o CRE)*; artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial *(léase también COFJ)* y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos *(léase también COGEP)*. **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021[1], 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

1 Resolución No. 02-2021 dictada el 05 de febrero de 2021 por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia.

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por DIEGO PATRICIO GORDILLO CEVALLOS C=EC L=QUITO CI 0501385058

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JUAN FRANCISCO MARTINEZ CASTILLO C=EC L=QUITO CI 1711617215

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

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 07 de febrero de 2025, a las 15h53 (fj. 35 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa, a su vez, mediante acta de sorteo de 12 de mayo de 2025, a las 15h16, se encargó al Abg. Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. Gustavo Durango Vela, desde el 19 hasta el 23 de mayo de 2025, asumiendo también la calidad de Juez Nacional Encargado. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por el doctor Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; el abogado Juan Francisco Martínez Castillo, Juez Nacional Encargado; y, la doctora Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional Titular; 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 manifestaron los sujetos procesales a través de sus defensas técnicas, en la audiencia de casación llevada a cabo el día 19 de mayo de 2025, a las 11h00.

3.- ANTECEDENTES PROCESALES.- 3.1.- El Tribunal de instancia, en audiencia preliminar conjuntamente con las partes procesales, fijó el punto de controversia y objeto del debate, que fue establecido en los siguientes términos: *ª(...) Verificar la existencia de las causales que sustentaron el recurso de revisión, en relación a* ***(1)*** *Verificar la motivación del acto impugnado; y,* ***(2)*** *Verificar si la empresa actora desvirtúa la declaratoria de inexistente, fantasma o supuesta.----- (...)º* [sic] (fj. 703 exp. de instancia). **3.2.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en sentencia de 29 de julio de 2019, a las 08h16, resolvió: *ª(...) declarar CON LUGAR la acción de impugnación presentada por el señor Melky Antonio Peña Ramos en su calidad de Representante Legal de la compañía* ***COMPLEJO METALÚRGICO DEL ECUADOR C.M.E. S.A.****, en contra de la señora Directora General del Servicio de Rentas Internas, en los términos expresamente consignados en los considerando anteriores, dejando sin efecto la Resolución No. 917012018RREV000427 y en consecuencia sus antecedentes las Resoluciones Nos.*

109012018RREC073920 y DZ8-GPNRASV17-00000132-M.--- (...)º [sic] (fj. 705 reverso). **3.3.-** La Abg. Velyalline Mercedes Romo Molestina, Procuradora Fiscal del Servicio de Rentas Internas *(en adelante solo SRI, administración o autoridad tributaria, o, entidad o institución demandada)*, interpuso recurso horizontal de aclaración y ampliación el 01 de agosto de 2019, solicitando que se aclare: *ª(...) porqué si no existen empleados durante los años 2014 y 2015 (no consta detalle de planillas del IESS de dichos periodos) ¿cómo en dichos ejercicios fiscales pudo la compañía haber tenido actividad económica poseyendo constantes ingresos y salidas de dinero entre 10.000 y 20.000 (durante el 2014) y 2.000 y 10.000 (periodo 2015) si no existía personal alguno? (...)º* [sic] (fj. 708 vta.) así como también, que se amplíe: *ª(...) Porqué la Sala únicamente ha analizado dos presupuestos de declaratoria de empresa supuesta, esto es: inexistencia del lugar señalado como domicilio tributario, inexistencia o insuficiencia de activos, personal, infraestructura, que sean necesarios para la prestación de servicios producción o comercialización de bienes, inconsistencias en sus operaciones comerciales en cruce con terceros, incumplimiento de obligaciones tributarias que justifiquen la ejecución de actividades económicas o la realización de las transacciones; cuando en el recurso de revisión la Administración Tributaria* ***verificó las inconsistencias en sus operaciones comerciales en cruces con terceros****; situación que no consta desarrollada en la sentencia a pesar de constar en la Resolución No. 917012018RREV00427. (...)º* [sic] (fj. 708 vta.). **3.4.-** Por lo que, mediante auto de 06 de agosto de 2019, a las 10h47 (fj. 709), en atención a lo dispuesto en el artículo 255 del COGEP, se corrió traslado del recurso a la contraparte; de lo cual, luego de emitir su pronunciamiento la misma, a través de auto interlocutorio de 13 de agosto de 2019, a las 09h56 (fj. 712), el Tribunal Distrital negó el recurso de aclaración y ampliación al considerar que su decisión fue expedida en un lenguaje claro y entendible, sin que adolezca de ninguna clase de oscuridad alguna que amerite ampliación o aclaración. **3.5.-** La autoridad tributaria demandada interpuso recurso de casación el 25 de septiembre de 2019, a las 16h46 (fjs. 714 a 720), el cual fue calificado de oportuno por los jueces de instancia en auto de 27 de septiembre de 2019, a las 13h50 (fj. 722), quienes dispusieron que se remita el proceso a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para su tramitación correspondiente.

4.- SOBRE EL RECURSO DE CASACIÓN.- 4.1.- Calificación y admisión del recurso.- 4.1.1.- Mediante auto de 23 de octubre de 2024, a las 15h15 (fj. 16 exp. casacional), el Ab. Juan Francisco Martínez Castillo, actuando en calidad de Conjuez Nacional Temporal de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, realizó el examen de admisibilidad del recurso de casación, disponiendo que respecto al cargo segundo del artículo 268 del COGEP, sea completado considerando las pautas que constituyen el criterio rector sobre el vicio de incumplimiento de la garantía de motivación, establecidas en la Sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, debiendo señalar de forma

clara y precisa la forma en la que se habría producido el vicio que sustenta el caso invocado. **4.1.2.-** Por lo que, a través de escrito ingresado el 30 de octubre de 2024, a las 15h40 (fjs. 18 y 19 exp. casacional), la autoridad tributaria presentó su escrito en el que señala que conforme la sentencia constitucional antes referida, el fallo de instancia incurriría en el yerro de falta de motivación por inatinencia, puesto que existiría una ausencia de conexión entre el objeto de controversia con la norma destinada a resolver el litigio, además de sostener que dentro de dicha resolución no se habría explicado cómo una compañía declarada como inexistente o fantasma, debe ser absuelta de dicha denominación sin que tan siquiera se describa o señale la normativa legal correspondiente, argumentos con los cuales la recurrente habría dado cumplimiento a lo dispuesto en providencia. **4.1.3.-** Consecuentemente, en auto de 06 de noviembre de 2024, a las 12h29 (fjs. 21 a 24), el prenombrado Conjuez de esta Sala, examinó la aclaración solicitada y admitió el recurso de casación sustentado en los casos segundo y cuarto del artículo 268 del COGEP, por los cargos de falta de motivación por inatinencia y falta de aplicación del artículo 161 del COGEP al momento de valorar la prueba, que habría desembocado en la equivocada aplicación del artículo 25 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno *(léase también RALRTI)*, por lo cual dispuso se corra traslado a la contraparte para que emita su respectivo pronunciamiento y se remita el proceso a los jueces de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para continuar con la sustanciación respectiva.

4.2.- Fundamentación del recurso.- 4.2.1.- La Abg. Velyalline Mercedes Romo Molestina, invocando la calidad de Procuradora Fiscal del SRI, conferida por la Econ. Marisol Paulina Andrade Hernández, Directora General del SRI de ese entonces, conforme se acredita en la documentación constante a fojas 667 y 668 del expediente de instancia, interpuso recurso de casación en contra de la sentencia de 29 de julio de 2019, a las 08h16, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, fundamentando su recurso en los casos segundo y cuarto del artículo 268 del COGEP, por los cargos de falta de motivación y falta de aplicación del artículo 161 del COGEP, lo que a su vez conllevaría la equivocada aplicación del artículo 25 del RALRTI, argumentando principalmente que: **4.2.2.-** Acerca del primer cargo, sustentado en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, comienza por relatar los antecedentes de la causa, de los cuales destaca que los argumentos de la autoridad tributaria mediante los cuales declaró ±para efectos tributarios± a la empresa Complejo Metalúrgico del Ecuador C.M.E. S.A. *(en adelante solo compañía C.M.E., contribuyente o parte actora)* como ªfantasmaº o ªinexistenteº, fueron desechados por los jueces distritales como consecuencia de una falta de motivación, lo cual sería un vicio determinante en la parte dispositiva del fallo recurrido; a continuación, cita textualmente los artículos legales relativos al requisito de motivación, así como lineamientos establecidos en

sentencias constitucionales en torno a esta garantía, para posteriormente transcribir parte de la sentencia de instancia, desde el considerando 7.4) en adelante, mencionando que en la misma no consta enunciada norma o principio jurídico alguno que revele que la resolución dictada por los miembros del Tribunal de instancia esté debidamente motivada, pues ±a su criterio± los juzgadores de forma arbitraria y discrecional, detallaron todos y cada uno de los elementos probatorios aportados por las partes, pero no la relacionaron con la norma correspondiente, cuestión que sería contrapuesta al test de motivación que debe cumplir toda sentencia judicial o resolución administrativa. **4.2.3.-** En ese sentido, manifiesta que por cuanto los jueces distritales no refirieron norma legal alguna para llegar a la conclusión de que la compañía actora no debía ser considerada como empresa fantasma o supuesta, habrían infringido lo dispuesto en los artículos 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, 89 y 90 numeral 5 del COGEP, dado que alega que si bien el Tribunal *A quo* citó el artículo 311 del COGEP, que establece la obligación de la administración tributaria de probar los hechos y actos del contribuyente, dicha norma no guarda relación con el extenso recuento de las pruebas aportadas en el juicio para haber concluido que la contribuyente no debía ser considerada como empresa fantasma o inexistente, por lo que indica que los jueces de instancia se encontraban obligados a determinar porqué la norma que previno el SRI no era aplicable al caso concreto; motivos que llevan a la recurrente a acusar que la sentencia de instancia incumple el parámetro de razonabilidad acarreando su insubsanable nulidad, enfatizando que la trascendencia del vicio radica en que si es que se hubiesen considerado los fundamentos y las normas jurídicas relacionadas con la motivación, se hubiera declarado sin lugar la demanda y ratificado el acto administrativo impugnado. **4.2.4.-** Ahondando en su escrito de aclaración, la casacionista expresa que conforme lo determinado en la Sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, el fallo de instancia incurriría en una deficiencia motivacional de apariencia bajo el tipo de inatinencia, toda vez que ±según su postura± uno de los objetos controvertidos se ceñía a verificar si la empresa actora desvirtuaba la declaratoria de inexistencia, fantasma o supuesta, de lo cual pese a que los juzgadores señalaron que no existe explicación acerca de una supuesta vinculación con la empresa denominada Fundametz S.A., concluyeron que el SRI no sustentó la declaratoria de la compañía C.M.E. como empresa fantasma o inexistente, habiendo incumplido lo dispuesto en el artículo 311 del COGEP, norma que ±a su entendimiento± no tendría relación alguna con lo que fue materia de análisis y discusión, de manera que sostiene que el Tribunal Distrital habría fallado en fundamentar jurídicamente cómo una compañía declarada como inexistente o fantasma por parte de la autoridad tributaria, debía ser segregada de tal declaratoria sin exponer o señalar la normativa correspondiente. **4.2.5.-** Respecto del segundo cargo, con fundamento en el caso cuarto del artículo 268 del COGEP, la institución recurrente alega que los juzgadores distritales no aplicaron el precepto jurídico de conducencia de la prueba, determinado en el artículo 161 del COGEP, precisando los elementos probatorios en los que ±

a su decir± se produjo dicho yerro, lo cual a su vez habría devenido en la equivocada aplicación del artículo 25 del RALRTI, ello en virtud de que, a pesar de que el Tribunal Distrital señaló las diversas pruebas que se actuaron durante la audiencia de juicio por ambas partes procesales, no indicó en qué sentido dichos medios probatorios develaban que la compañía C.M.E. ejecutó actividades económicas u operaciones mercantiles. **4.2.6.-** Nuevamente, transcribe el mismo extracto de la sentencia recurrida, mencionando que los jueces fundamentaron su decisión únicamente en base a las pruebas aportadas por la actora, sin tomar en cuenta que la resolución del recurso de revisión realizó un análisis a cada uno de los documentos presentados en sede administrativa, que como prueba de aquello, se podría verificar que de las planillas del IESS el Tribunal *A quo* omitió considerar que en los años 2014 y 2015 la compañía contribuyente no registraba ningún empleado, así como tampoco contempló que la compañía contribuyente no justificó la tenencia de activos relacionados con su actividad económica, ni que no contaba con personal en relación de dependencia de todos los años analizados para el desarrollo de sus actividades económicas, motivo por el cual sostiene que los jueces de instancia ignoraron la conducencia de la prueba al momento de valorarla, recayendo así en la equivocada aplicación del artículo 25 del RALRTI al no corroborar la declaratoria de la compañía C.M.E. como fantasma, inexistente o sociedad con actividades supuestas o transacciones inexistentes; de todo lo cual refiere que si el Tribunal de instancia hubiese atendido la pertinencia y conducencia en la valoración de la prueba, hubiera concluido que la actora se enmarca dentro de lo que contemplan los presupuestos del artículo 25 del RALRTI. **4.2.7.-** Concluye su escrito con la siguiente petición: *ª(...) Solicito a la Honorable Sala que case la sentencia aquí recurrida ratificando la validez de la Resolución No. 917012018RREV000427 y en consecuencia sus antecedentes las Resoluciones Nos. 109012018RREC073920 y DZ8-GPNRASV17-00000132-M. por las razones que se han expuesto en el presente recurso de casación. (...)º* [sic] (fj. 720 reverso).

4.3.- Contestación al recurso.- 4.3.1.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 13 de diciembre de 2024, a las 11h49 (fjs. 26 a 33 exp. casacional), comparece el Abg. Roberto Francisco Castro Vizueta, en calidad de Procurador Judicial de la empresa Complejo Metalúrgico del Ecuador C.M.E. S.A., conforme se acredita en la documentación que obra de foja 682 a 690 del expediente de instancia, para dar contestación al recurso interpuesto de la siguiente manera: **4.3.2.-** Para contrarrestar los argumentos de la autoridad tributaria, comienza por transcribir porciones argumentativas del auto de admisión del recurso de casación, de la sentencia recurrida y de los fundamentos de la autoridad tributaria en su recurso interpuesto, manifestando que ±en efecto± dentro de la sentencia existe una enunciación de la norma aplicable, la cual habría sido el artículo 25 del RALRTI del cual realiza una cita textual, para sostener que la autoridad tributaria pretende trasladar su obligación inicial de probar la condición de fantasma de la compañía contribuyente, lo cual no

habría logrado demostrar en el proceso de instancia, más sin embargo, indica que su representada probó su real existencia económica y productiva, conforme fue establecido en el objeto de la controversia. **4.3.3.-** En tal virtud, menciona que la administración tributaria no enumera las pruebas que supuestamente no fueron tomadas en cuenta para invocar una falta de motivación de la sentencia, sino que en su lugar, refirió que los jueces de instancia no consideraron el fundamento jurídico cuya aplicación habría sido pertinente para los hechos puestos a su conocimiento, omitiendo que tales hechos debían ser comprobados por su parte, puesto que al mismo SRI le correspondía la carga de la prueba de sus afirmaciones contenidas en el acto impugnado y anulado, de lo cual indica que el recurso de casación interpuesto reflejaría inconformidad con lo resuelto por los juzgadores en su sentencia; además, señala que la contraparte demandada deliberadamente ignora que las actuaciones del Tribunal de instancia responden a su facultad jurisdiccional de realizar un control de legalidad a los fundamentos de hecho y de derecho contenidos en la resolución impugnada, motivo por el cual ± acorde a lo que dispone el artículo 313 del COGEP± habría resuelto dejar sin efecto la resolución administrativa impugnada y sus antecedentes; en esa misma línea, manifiesta que en la complementación al recurso, el ente fiscal reprocha una motivación aparente por vicio de inatinencia, no obstante, no precisaría en qué parte de la sentencia se encuentra dicha inatinencia, cuando ±a su criterio± tanto la parte dispositiva como la motivación de la sentencia mantendría concordancia con todos los puntos del objeto de la controversia. **4.3.4.-** Acerca del caso cuarto, describe que la institución demandada alega que los jueces distritales no explicaron la conducencia de las pruebas aportadas al juicio, mientras que esas mismas pruebas (admitidas y valoradas) fueron concordantes con el punto de la litis, sobre las cuales los juzgadores esgrimieron sus razones para acoger la pretensión de la actora; asimismo, señala que el SRI confunde lo que comprenden la conducencia y pertinencia, determinadas en el artículo 161 del COGEP, con la falta de valoración probatoria, determinada en el artículo 164 del COGEP, destacando que dicha norma no fue invocada ni acusada en el recurso interpuesto. **4.3.5.-** A continuación, confronta cada uno de los cargos desmenuzando los argumentos de la autoridad tributaria de la siguiente manera: **4.3.5.1.-** Respecto del caso segundo, cita el numeral 2 del artículo 268 del COGEP y el objeto de la controversia establecido en la sentencia, indicando que dentro de la misma sí se encuentra la verificación y enumeración de los fundamentos que llevaron a los jueces a desvirtuar la declaratoria de la compañía C.M.E. como empresa fantasma por parte del SRI, pues señala que en el apartado 7.4. del fallo y en sus subsecuentes literales, se enumeraron y valoraron las pruebas practicadas, las cuales inclusive habrían sido las mismas que constaban en los expedientes del reclamo administrativo y del recurso de revisión, y que por cuanto no fueron consideradas en las resoluciones que atendieron dicho reclamo y recurso, llevaron al Tribunal *A quo* al convencimiento de que se configuró un error de hecho y de derecho, así como la consecuente falta de motivación de la resolución impugnada, entre otras apreciaciones de los jueces con las cuales

desestimaron las acusaciones de la casacionista respecto de la falta de domicilio, la inexistencia o insuficiencia de activos de la compañía C.M.E. y demás, y mediante ellas concluyeron que a la compañía contribuyente no le era aplicable la definición de empresa fantasma, contenida en el artículo 25 del RALRTI. **4.3.5.2.-** Por ende, sostiene que el fallo recurrido goza de razonabilidad lógica y jurídica, así como también, cuenta con una debida motivación para entender porqué los juzgadores expresaron su decisión de declarar con lugar la demanda y dejar sin efecto las resoluciones que declararon a la compañía C.M.E. como empresa fantasma, luego de haber evacuado y valorado pruebas que fundamentaron la existencia y el funcionamiento de la misma contribuyente. **4.3.5.3.-** Respecto del caso cuarto, cita el numeral 4 del artículo 268 del COGEP y al artículo 161 del mismo cuerpo legal (que contendría el precepto jurídico de valoración de prueba estimado como no aplicado) y al objeto de la controversia, para mencionar que dentro de la sentencia recurrida se enumeran todas las pruebas practicadas por la actora pero que también refieren a las enunciadas por la parte demandada, mas sin embargo, la autoridad tributaria habría mutilado la sentencia y transcrito parcialmente el punto 7, descartando el numeral 7.4.1 del fallo, que se configuraría como la antesala del análisis de la prueba documental, puesto que en el numeral siguiente (7.4.2) se habrían recogido y valorado las pruebas practicadas en audiencia, las cuales sintetiza realizando una transcripción textual de las mismas. **4.3.5.4.-** De ello, sostiene que la administración tributaria pretende que esta Sala vuelva a valorar las pruebas ya practicadas, lo cual indica que contravendría el espíritu del recurso de casación, tanto más que, si la institución demandada consideraba que alguna de las pruebas afectaba la sentencia, debió objetarla en la fase de admisibilidad de éstas, momento en el cual se analiza precisamente la conducencia y pertinencia de los elementos probatorios, pero que al haber precluido esta etapa, no puede la recurrente utilizar un recurso extraordinario para obtener una segunda valoración de las pruebas, dado que además de haber sido conducentes, pertinentes y útiles para resolver el objeto de la litis ±a su criterio± fueron correctamente valoradas por parte de los juzgadores de instancia. **4.3.5.5.-** Finalmente, señala que la conducencia de las pruebas implica que la prueba posee la cualidad de contribuir con la argumentación de quien la anuncia, pero que también conlleva la obligación de que dicha prueba guarde estricta relación con el objeto de la controversia, lo cual para el caso puntual evidenciaría que, a más de ser conducente fue también pertinente, ya que mediante la misma se habría logrado demostrar la existencia de la compañía C.M.E. y su funcionamiento, desvirtuando así la categorización de empresa ©fantasma©declarada por la administración tributaria. **4.3.6.-** Concluye su escrito con la siguiente pretensión: *ª(...) En base a todos estos puntos que establecen la validez de la sentencia recurrida, que establece a su vez que* ***C.M.E. NO ERA UNA EMPRESA FANTASMA Y QUE EL ACTO DEL SRI NO ESTABA DEBIDAMENTE MOTIVADO****, solicitamos se niegue el recurso de casación presentado por el Servicio de Rentas*

Internas y se confirme el contenido de la sentencia emitida por el tribunal inferior en fecha 29 de julio de 2019; debiéndose devolver el proceso al tribunal de origen. (...)º [sic] (fj. 33 exp. casacional).

5.- DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO.- Frente a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si en la sentencia recurrida prosperan los casos segundo y cuarto del artículo 268 del COGEP, por deficiencia motivacional de falta de razonabilidad e inatinencia, así como por el vicio de falta de aplicación del artículo 161 del mismo cuerpo legal, como precepto jurídico de valoración de prueba, lo que habría derivado en la equivocada aplicación del artículo 25 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.- ANÁLISIS.- Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, para afrontar el problema jurídico planteado, con fundamento en los casos segundo y cuarto del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez Nacional Temporal, reflexiona lo siguiente:

6.1.- Determinación de causales.- 6.1.1.- El recurso de casación se fundamenta en la causal 2 del art. 268 del COGEP que dispone: *ª 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. (...)º* . **6.1.2.-** A su vez, se sustenta en el caso 4 del art. 268 del COGEP que dispone: *ª Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto. (...)º* . **6.1.3.-** En este caso, de configurarse los yerros jurídicos en la sentencia, ésta debe ser corregida, teniendo en cuenta que existe la restricción de revisión probatoria[2] en esta sede casacional.

6.2.- Conceptualización doctrinaria.- 6.2.1.- Muchos autores y estudiosos del tema se han pronunciado sobre el vicio alegado, por ejemplo, acerca de 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* [3]; mientras que por su parte, Fernando de la Rúa define a la

2 Art. 270 inc. 4to del COGEP, que establece: *" Art. 270.- Admisibilidad del recurso. (Sustituido por el Art. 43 de la Ley s/n, R.O. 517-S, 26-VI-2019).- (...) No procede el recurso de casación cuando de manera evidente lo que se pretende es la revisión de la prueba. (...)"*

3 Colemer Hernández, Ignacio (2003). La motivación de las Sentencias: sus exigencias

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* [4]. **6.2.3.-** Acerca de la falta de aplicación, la doctrina esclarece 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 sentenciaº* [5]. **6.2.4.-** Finalmente, respecto del vicio alegado, concerniente a la falta de aplicación de preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, el autor Manuel Tama señala determinados requisitos que se deben cumplir para que la causal tenga plena validez, entre ellos tenemos los siguientes: *ª(...) a) Identificarse con exactitud el medio de prueba que adolece de un yerro en la valoración de la prueba; b) Identificar con precisión la norma que contenga el precepto de valoración de la prueba que, a criterio de la parte casacionista, fue infringida; c) Identificar las normas sustantivas o materiales que como efecto de la falta de aplicación de los preceptos de valoración de la prueba no han sido aplicadas o han sido aplicadas indebidamente; y, d) La fundamentación que demuestre, cómo la primera violación (del precepto de valoración de la prueba), produce la consecuente violación de una norma sustantiva. (...)º* [6], criterio que guarda relación con lo expresado por el Dr. Andrade Ubidia en su obra ªLa casación civil en el Ecuadorº, donde establece que: *ª(...) En el caso de la causal tercera, la configuración de la llamada ªproposición jurídica completaº, en el supuesto de la violación indirecta, requiere que se señale: a) la norma relativa a la valoración de la prueba que ha sido inaplicada, indebidamente aplicada o erróneamente interpretada; y b) la norma de derecho sustantivo que, como consecuencia del vicio en la aplicación de la norma de valoración de la prueba, ha sido equivocadamente aplicada o inaplicada. (...)º* [7].

6.3.- Normas aplicables al caso.- Las normas de derecho que la entidad recurrente estima infringidas en la presente causa son las siguientes: **6.3.1.-** Constitución de la República: *ªArt. 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.*

constitucionales y legales, Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, pág. 46.
4 De la Rúa, Fernando (1980). Proceso y Justicia, Buenos Aires: Editores Asociados, pág. 82.
5 Tolosa Villabona, Luis (2008). Teoría y Técnica de la Casación: Civil - Penal, Laboral - Penal Militar - Acciones de grupo - Derecho Comparado. Bogotá, Colombia: Ediciones Doctrina y Ley, pág. 359.
6 Tama Viteri, Manuel (2022). El Recurso de Casación en la Jurisprudencia Nacional, Murillo Editores, Guayaquil, pág. 355.
7 Andrade Ubidia, Santiago (2005). La casación civil en el Ecuador, Quito - Pichincha, Fondo Editorial Andrade y Asociados, pág. 35.

Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados. (...)º . **6.3.2.-** Código Orgánico General de Procesos: **6.3.2.1.-** *ªª 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* ; **6.3.2.2.-** *ª Art. 90.- Contenido general de sentencias y autos. Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener: (...) 5. La motivación de su decisión. (...)º* ; **6.3.2.3.-** *ª Art. 161.- Conducencia y pertinencia de la prueba. La conducencia de la prueba consiste en la aptitud del contenido intrínseco y particular para demostrar los hechos que se alegan en cada caso. La prueba deberá referirse directa o indirectamente a los hechos o circunstancias controvertidos.º* . **6.3.3.-** Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno: *ª Art. 25.- Definición de empresas fantasmas o supuestas.- Se considerarán empresas fantasmas o supuestas, aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones.º*

6.4.- Estudio del caso en cuestión.- En relación al recurso de casación planteado por la entidad demandada con sustento en los casos señalados, se considera lo siguiente:

6.4.1.- Resulta trascendente tener presente el objeto de controversia señalado en la sentencia y fijado por las partes de común acuerdo con los juzgadores en la audiencia preliminar, mismo que se encuentra transcrito textualmente en el numeral 3.1.- de la presente sentencia.

6.4.2.- Acorde a los argumentos de la institución recurrente, recogidos en el considerando 4.2.- de esta sentencia, y sometidos al análisis de los suscritos Jueces Nacionales, se tiene que en el presente recurso se acusa una insuficiencia motivacional de falta de razonabilidad e inatinencia en la sentencia de instancia, por cuanto la misma carecería de fundamentación jurídica para motivar la decisión de haberse desvirtuado la firmeza y ejecutoriedad de los actos emanados por la autoridad tributaria, dado

que ±a entendimiento de la casacionista± los jueces únicamente aplicaron el artículo 311 del COGEP como parte de su fundamentación normativa, norma que si bien impone la carga de la prueba a la administración tributaria sobre los hechos que se discuten, sería inatinente con la resolución del fondo del asunto que se ceñía a determinar si procedía o no la declaratoria de la compañía actora como empresa fantasma o supuesta; asimismo, se reprocha una falta de aplicación del precepto jurídico de conducencia de la prueba, determinado en el artículo 161 del COGEP, puesto que de las pruebas enunciadas por el Tribunal Distrital, no se reflejaría la razón por la cual se probó que la empresa contribuyente ejecutó actividades comerciales u operaciones mercantiles, a más de acusarse que los jueces de instancia obviaron varias irregularidades en el ejercicio económico de la compañía C.M.E. en años pasados, todo lo cual habría provocado una equivocada aplicación del artículo 25 del RALRTI, en virtud de que en base a la definición que dispone dicha norma, se dejó sin efecto la declaratoria de la empresa actora como fantasma o supuesta. Por tanto, corresponde efectuar el análisis de los cargos planteados al tenor de las siguientes reflexiones:

I. Sobre la deficiencia motivacional por falta de razonabilidad e inatiencia (caso 2 del artículo 268 del COGEP)

6.4.3.- Respecto del primer cargo, alegado y sustentado conforme lo descrito del numeral 4.2.2.- al 4.2.4.- de esta sentencia, cabe en primer lugar remontarnos a la esfera constitucional, la cual nos permite determinar con mayor amplitud y entendimiento, si un fallo se encuentra debidamente motivado; para ello y conforme lo dicho por el SRI, es preciso señalar la siguiente conceptualización de la Corte Constitucional contenida en su Sentencia No. 227-12-SEP-CC que establece: *ª(...) Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el Derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados.* ***Una decisión razonable es aquella fundada en los principios constitucionales****. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre ésta y la decisión. Una decisión comprensible, por último, debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto. (...)º* [8](lo resaltado es añadido), de tal manera que se puede apreciar que el criterio de «razonabilidad» está vinculado a que la motivación cumpla los estándares y principios establecidos en la Constitución, en procura de solucionar los conflictos entre las partes en estricto apego a los mandatos constitucionales; mientras que por otra

8 Sentencia No. 227-12-SEP-CC dictada por el Pleno de la Corte Constitucional el 21 de junio de 2012, dentro del caso No. 12l2-11-EP, pág. 14.

parte, acorde a lo señalado en la complementación al recurso interpuesto, es pertinente considerar lo que atañe al vicio de inatinencia» contenido en la Sentencia No. 1158-17-EP/21, que establece que: *ª (...) 80. **Hay inatinencia cuando en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica se esgrimen razones que no ª tienen que verº con el punto controvertido**, esto es, no guardan relación semántica general con la conclusión final de la argumentación y, por tanto, con el problema jurídico de que se trate. Dicho de otro modo, **una inatinencia se produce cuando el razonamiento del juez ª equivoca el puntoº de la controversia judicial**. (...) 82. **La inatinencia no se refiere a la pertinencia jurídica de las razones esgrimidas en la argumentación**, es decir, **no alude a si las disposiciones jurídicas invocadas por el juzgador son o no aplicables al caso concreto**. Esto último no concierne a la suficiencia de la argumentación jurídica, sino que alcanza a su corrección conforme al Derecho, lo que rebasa el alcance de la garantía de la motivación. En efecto, el artículo 76.7.l de la Constitución prescribe la nulidad de una resolución si en ella ª no se explica la pertinencia de su aplicaciónº , y no si las disposiciones normativas aplicadas no son las jurídicamente pertinentes, es decir, si se las aplica de manera jurídicamente incorrecta. 83. La inatinencia implica que una argumentación jurídica es aparente, es decir, que se vulnera la garantía de la motivación, solamente si, dejando de lado las razones inatinentes, no quedan otras que logren configurar una argumentación jurídica suficiente. (...)º* [9] (lo resaltado nos corresponde como Tribunal), de lo cual se entiende que dicho vicio motivacional comprende aquella situación en la que el desarrollo argumentativo del juzgador se aleja del objeto del litigio, sin que ello implique una impertinencia de los preceptos jurídicos aplicados por los jueces en su sentencia.

6.4.4.- En el caso *sub lite*, se tiene que la autoridad tributaria acusa que la sentencia de instancia carece de sustento normativo para haber arribado a la conclusión de deslegitimar la resolución administrativa que declaró a la compañía C.M.E. como empresa fantasma o supuesta, salvo por la aplicación del artículo 311 del COGEP, del cual presenta su repudio puesto que dicha norma únicamente contemplaría la obligación de la autoridad tributaria de comprobar los hechos que afirma[10], mas no se encuadra en la determinación de que, los presupuestos establecidos le son aplicables o no a la compañía contribuyente para ser catalogada como fantasma. En ese contexto, esta Sala recuerda a los sujetos procesales que la sentencia debe ser apreciada y leída en su integralidad,[11]

9 Sentencia No. 1158-17-EP/21 dictada el 20 de octubre de 2021 por el Pleno de la Corte Constitucional, dentro del caso caso No. 1158-17-EP (Caso Garantía de la motivación), págs. 27 y 28.

10 Art. 311 del COGEP, que señala: *"Art. 311.- Validez y eficacia de las actuaciones de la administración pública. Son válidos y eficaces los actos del sector público expedidos por autoridad pública competente, salvo que se declare lo contrario. Con respecto a los actos tributarios impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía."*

11 Artículo 101 inc. 2do del COGEP, que señala: *"Art. 101.- Sentencia ejecutoriada. (...) Para*

con todas sus partes que la componen y conforman un todo, pues solo de ese modo se puede apreciar la fundamentación jurídica, así como el análisis completo de los juzgadores para una mejor comprensión de su motivación, con lo cual justifican su decisión conforme a los antecedentes fácticos puestos a su conocimiento en contraste con las normas jurídicas aplicadas por su parte, de haber resuelto en la forma en la que lo hicieron, mismas que conforme se puede observar en el fallo recurrido, abarcan a los artículos: 75 y 76 de la Constitución de la República, delimitados en el considerando 7.1) del fallo de instancia; 311 y 313 del COGEP, citados y referidos en el considerando 7.2); y más intrínsecamente el artículo 25 del RALRTI, citado y considerado en la parte resolutiva final del fallo, esto es, dentro del numeral 7.4.5) de la sentencia recurrida, mismo que al relacionarse directamente con la definición de las empresas fantasmas o supuestas ±conforme se observa de su transcripción textual en el numeral 6.3.3.- que antecede± denota que fue debida y oportunamente aplicado por los juzgadores distritales para desvanecer la firmeza y ejecutoriedad de la resolución administrativa impugnada, junto con sus antecedentes.

6.4.5.- Por tanto, se advierte que la institución recurrente parte de falacias argumentativas al presentar una construcción sesgada de los fundamentos jurídicos esgrimidos en la sentencia recurrida, mediante la cual pretende fragmentar parte de los sustentos normativos del Tribunal *A quo*, con la finalidad de que su cargo propuesto consiga cabida, amparando su postura en una presunta violación de las normas legales que contemplan el requisito de motivación de las sentencias, resultando impropio insinuar la configuración de un vicio casacional, cuando en el fondo lo que denota es una verdadera inconformidad con lo resuelto, más que una presunta contravención de normas que contemplan la garantía de la motivación, para lo cual es preciso tomar en consideración lo señalado en la misma sentencia constitucional antes referida, que ilustra: *ª(...) 28. La garantía de la motivación, entonces, exige que la motivación sea suficiente, independientemente de si también es correcta, o sea, al margen de si es la mejor argumentación posible conforme al Derecho y conforme a los hechos. Es decir, la mencionada garantía exige que la motivación contenga: (i) una fundamentación normativa suficiente, sea o no correcta conforme al Derecho; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente, sea o no correcta conforme a los hechos. Como esta Corte ha señalado, ª[l]a garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judicialesº. (...)º*.[12]

6.4.6.- A ello se suma la importancia de considerar lo indicado por la misma Corte Constitucional en una sentencia posterior, en la que se menciona: *ª(...) 24. Los cuatro vicios motivacionales de*

apreciar el alcance de la sentencia, se tendrá en cuenta no solo la parte resolutiva, sino también la motivación de la misma."

12 Sentencia No. 1158-17-EP/21 dictada el 20 de octubre de 2021 por el Pleno de la Corte Constitucional, dentro del caso caso No. 1158-17-EP (Caso Garantía de la motivación), págs. 9 y 10.

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, así: (...) 24.2. Por otro lado, ***en el caso de que una decisión del poder público incurra en los vicios de*** *incoherencia lógica,* ***inatinencia*** *o incomprensibilidad,* ***no necesariamente se vulnera la garantía de la motivación****. En estos supuestos, la vulneración se produce solo si, al eliminar los enunciados viciados (contradictorios, irrelevantes o incomprensibles), los restantes no bastan para que la argumentación sea suficiente. Y dependiendo de si estos vicios afectan a toda la argumentación o solo a parte de ella, determinan su inexistencia o insuficiencia en sentido estricto. (...)º* [13] (lo remarcado es nuestro), en virtud de lo cual, aún en el supuesto de que los reproches de la entidad demanda prosperaran, descartándose de la motivación del fallo al artículo 311 del COGEP ±dado que su repudio se orienta a señalar que dicha norma no era la pertinente para dar solución al litigio± aún así, no se evidencia cómo tal yerro infringe la garantía de la motivación, pues como fue señalado con antelación, el artículo normativo observado por los jueces para haber resuelto la litis no fue exclusivamente el artículo 311 del COGEP, sino el artículo 25 del RALRTI, norma atinente y acertada para fundamentar su conclusión de que: *ª (...) Por lo expuesto se tiene como demostrada la causal alegada en el recurso de revisión, al existir evidente error de hecho y de derecho en la Resolución No. 109012012018RREC073920 una vez que la empresa COMPLEJO METALÚRGICO DEL ECUADOR C.M.E. S.A. ha demostrado no solo su existencia jurídica sino también la ejecución de actividades económicas, contando para aquello con un domicilio ubicado con personal y con activos declarados,* ***por lo que no le es aplicable la definición de empresa fantasma o supuesta prevista en el Art. 25 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno****. (...)º* (§ 7.4.5), fj. 705 reverso, lo remarcado nos corresponde).

6.4.7.- Dicho así, tampoco se configura la falta de motivación por escasez de razonabilidad, puesto que el fallo atiende el objeto controvertido conforme fue fijado en audiencia, en estricta observancia de los mandatos constitucionales, asimismo, posee una suficiente argumentación tanto fáctica como normativa que permite entrever que el pronunciamiento de los juzgadores responde a una apreciación de las pruebas presentadas, practicadas y valoradas, como parte de su ejercicio intelectivo para dar solución a la causa, pues en concreto, lo que indican los jueces ±sin lugar a dudas± es que de la prueba documental practicada por ambas partes, no se llegó a deslegitimar la actividad económica, las operaciones comerciales, ni la conformación domiciliaria o de personal de la sociedad C.M.E., para

13 Sentencia No. 1852-21-EP/25 dictada por el Pleno de la Corte Constitucional el 14 de febrero de 2025, dentro del caso No. 1852-21-EP, págs. 11 y 13.

que sea catalogada como una empresa fantasma o supuesta. Por lo tanto, el cargo de deficiencia motivacional por falta de razonabilidad, así como por inatinencia en la sentencia, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, no encuentra asidero jurídico y por ende, es rechazado.

II. <u>Sobre la falta de aplicación del precepto jurídico de conducencia en la valoración de la prueba (caso 4 del artículo 268 del COGEP)</u>

6.4.8.- Para arrancar el análisis del segundo cargo alegado, que se sustenta en los argumentos contenidos en los numerales 4.2.5.- y 4.2.6.-, es menester señalar que la infracción de normas sobre la valoración de la prueba configura la denominada ª violación indirectaº, pues requiere conforme al test fijado por esa Sala de Casación, la proposición jurídica debe contener, como mínimo los siguientes puntos: 1. Identificación precisa del medio de prueba que a su juicio no ha sido valorado en la sentencia; 2. Determinación de la norma sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3. La demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4. La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria. En el caso en concreto, el reproche que formula la institución recurrente es la omisión de haber observado los criterios de conducencia de la prueba, contemplados en el artículo 161 del COGEP, dado que ±a su entender± de la valoración probatoria efectuada por el Tribunal de instancia, no se vería reflejado el motivo por el cual no cabía declarar a la empresa actora como fantasma, ya que acusa que los mismos juzgadores habrían ignorado ciertas irregularidades en la actividad económica de la compañía actora; frente a ello, resulta necesario señalar que cuando se acusa un yerro en torno a la valoración probatoria ±como ocurre en el presente caso± la recurrente tiene la obligación, no solo de denunciar un error de derecho en la valoración de la prueba, sino también de invocar con absoluta precisión la forma en la que se produjo la falta de aplicación, indebida aplicación o errónea interpretación ±según cada caso± de preceptos jurídicos aplicables a la valoración de los medios de prueba, pues cabe recordar que los juzgadores, como parte de su potestad jurisdiccional, gozan de autonomía para apreciar las pruebas que obran dentro de un proceso, pero claro está que dicha autonomía no puede ser ilimitada, en virtud de que la misma está regida y vinculada directamente a garantizar el pleno ejercicio de los derechos de las partes, para que de ese modo, se pueda en esta sede casacional, examinar si la apreciación de la prueba por parte de los jueces de instancia, fue realizada respetando los preceptos jurídicos aplicables a la valoración probatoria que contempla nuestra legislación.

6.4.4 Ahora bien, al caso que nos ocupa, se tiene que la autoridad tributaria alega que los juzgadores

inobservaron los preceptos jurídicos de valoración de la prueba contenidos en el artículo 161 del COGEP ±transcrito en el numeral 6.3.2.3.- de este fallo± derivando la necesidad de que este Tribunal esclarezca que dicha norma contempla enunciados tendientes a regular la admisión de los medios probatorios anunciados por los sujetos procesales en la fase preliminar de la audiencia, mas no determina en sí preceptos jurídicos sobre cómo deben ser valoradas tales pruebas, como sí lo hace ± por ejemplo± el artículo 164 del mismo cuerpo normativo[14], norma sobre la cual la recurrente no ha propuesto ninguna clase de objeción, reclamo o reparo, razón por lo cual, resulta a todas luces improcedente el vicio alegado.

6.4.5.- Aunado a ello, llama la atención de esta Sala el hecho de que la institución casacionista al proponer sus cargos, en primer lugar acusa que existe una falta de motivación por cuanto no se evidenciaría norma jurídica alguna aplicada en la sentencia para desvirtuar la declaratoria de la compañía actora como empresa fantasma, más sin embargo, en la fundamentación de su segundo cargo, alega que al no haberse aplicado los preceptos contenidos en el artículo 161 de la misma norma, se produjo una equivocada aplicación del artículo 25 del RALRTI, lo que conlleva una evidente contradicción en sus argumentos, puesto que para sostener su tesis de la falta de motivación, indica que los jueces únicamente aplicaron el artículo 311 del COGEP, pero paradójicamente al fundamentar su reproche sobre una falta de aplicación de preceptos jurídicos de valoración de prueba, señala que se aplicó equivocadamente una norma de derecho que ±en efecto± fue considerada por el Tribunal de instancia en su motivación para resolver, lo que por sí sólo deviene en la improcedencia del caso invocado.

6.4.6.- Finalmente cabe recalcar que dentro del recurso de casación, la autoridad tributaria recurrente expresó que: *ª(...) Un ejemplo práctico y fehaciente de la* ***no valoración de la prueba*** *es.- que de las planillas del IESS la Sala omite que en los años 2014 y 2015 mp registraba ningún empleado la compañía; así mismo en contraste con lo indicado por la Sala en el recurso de revisión se indicó que la compañía no habría justificado la tenencia de activos relacionados con su actividad económica; no contaba con personal en relación de dependencia de todos los años analizados para el desarrollo de sus actividades económicas. (...)º* (fj. 720 reverso exp. de instancia), es decir, que de dicha afirmación se verifica que la queja expuesta por parte del ente fiscal, denota una exigencia en cuanto a que el Tribunal *A quo* no valoró ciertos medios de prueba (esencialmente respecto de las anomalías

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

laborales, societarias y contables que se habrían suscitado en el ejercicio económico de la compañía C.M.E.), y que mediante dicho reproche pretende que los suscritos Jueces Nacionales valoren tales consideraciones, cuestión que se encuentra vedada por ley en esta sede casacional ±según fue advertido en el numeral 6.1.3.- de esta sentencia± y que tampoco comprende el efecto jurídico del cargo propuesto aún en el supuesto de que éste prospere, dado que podría subsumirse en otro de los casos establecidos en el artículo 268 del COGEP, pero que como tal, no le corresponde a esta Sala suplir su adecuada proposición, dada la naturaleza técnica, rigurosa y extraordinaria del recurso de casación, y en vista de que es en un deber propio del recurrente, el de proponer asertivamente sus reproches con una suficiente carga argumentativa acorde al caso.

6.4.7.- Así pues, este Tribunal Casacional desecha el cargo de falta de aplicación de preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba contenidos en el artículo 161 del COGEP, que habrían derivado en la equivocada aplicación del artículo 25 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, conforme el caso cuarto del artículo 268 del COGEP.

7.- DECISIÓN.- Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, 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 dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 29 de julio de 2019, a las 08h16, en el proceso judicial No. 09501-2019-00084.

7.2.- Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la Dra. Ligia Marisol Mediavilla, en virtud de la acción de personal vigente.

7.3.- Sin costas ni honorarios que regular.

7.4.- Notifíquese, publíquese y devuélvase el expediente a la sala especializada de origen.

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2019-00149 RESOLUCION 369-2025 261822557-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 21 de mayo del 2025, las 15h43. **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), abogado Juan Francisco Martínez (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No.09501-2019-00149.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el señor Luis Enrique Castro Mayón, por sus propios derechos, presentó demanda de impugnación, en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2019-0100-RE, de 1 de abril de 2019, suscrito por el Director Distrital Guayaquil, subrogante del SENAE, que resuelve declarar sin lugar el reclamo administrativo de impugnación No. 365-2018, en virtud de que no aportó pruebas fehacientes para desvirtuar la Resolución No. SENAE-DRTG-2018-0649-RE.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, acordó conjuntamente con las partes el siguiente objeto de la controversia: ªESTABLECER si la ahora parte actora incurrió o no incurrió en la infracción que se le imputa en el proceso sancionatorio, cuya resolución fue ratificada en el acto administrativo impugnado en esta causaº.

1.2. En la sentencia de mayoría recurrida se resolvió, declarar con lugar la demanda presentada por el señor Luis Enrique Castro Mayón, por sus propios derechos, y por tanto, se declara la invalidez jurídica de la resolución impugnada y de su antecedente la resolución sancionatoria, y, se ordena la devolución de la mercadería indebidamente retenida.

1.3 El SENAE, interpone recurso de casación contra la sentencia de mayoría de 9 de septiembre del 2019 a las 11h21, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No.

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JUAN FRANCISCO MARTINEZ CASTILLO C=EC L=QUITO CI 1711617215

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por DIEGO PATRICIO GORDILLO CEVALLOS C=EC L=QUITO CI 0501385058

09501-2019-00149, argumentando los casos 3 y 5 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 8 de noviembre del 2024, las 09h44, el abogado Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional temporal de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación interpuesto por la Directora General del SENAE, por los casos 3 del art.268 del COGEP, y, por el caso 5 por incurrir en errónea interpretación del art. 211 literal b) del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones.

En este punto es importante señalar que el auto de 8 de noviembre del 2024, el Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, inadmitió el recurso de casación presentado por el procurador judicial del Director Distrital de Guayaquil del SENAE.

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. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia; a su vez, mediante acta de sorteo de 12 de mayo de 2025, a las 15h16, se encargó al Abg. Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. Gustavo Durango Vela, desde el 19 hasta el 23 de mayo de 2025, asumiendo también la calidad de Juez Nacional Encargado.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2019-00149, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso

Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 7 de febrero 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

3.1. 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 20 de mayo de 2025 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista argumenta respecto al caso 3 que, se configura cuando se ha resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio. Que en el numeral 5.3 del fallo consta el objeto de la litis, Que el antecedente de la Resolución sancionatoria No. SENAE-DRTG-2018-0649-RE, por haber incurrido el accionante en la contravención establecida en el literal o) del art. 190 del COPCI, en concordancia con lo previsto en el numeral 2) del art. 301 del COIP, fue notificado mediante Providencia No. SENAE-DRTG- 2018-0727-PV, de fecha 29 de agosto de 2018, en el cual, se le concedió el término probatorio de cinco días para que ejerza el derecho a la defensa con la finalidad de que compruebe la legal tenencia, ingreso y movilización de la mercancía aprehendida por la Unidad de Vigilancia Aduanera y que consta en el acta de aprehensión No. CVAG-OPE-PA-2018-0217, por ser presumiblemente de procedencia extranjera al no poseer ningún documento de soporte. Que al no presentar la documentación solicitada se le sancionó con una multa por contravención por el valor de $5,975.74. Que al analizar la litis se señala en los numerales 7.5.2 y 7.5.3, asuntos que no habían formado parte del debate controversial: i) determinar la calidad de artesano calificado de calzado del accionante, y ii) la falta de apreciación y valoración de la prueba en sede administrativa, hechos que no fueron puestos a consideración de las partes procesales en la etapa procesal oportuna, ni al momento de presentar los actos de proposición; ni mucho

menos en la audiencia preliminar. Que de lo señalado, al no haberse puesto en consideración de las partes procesales, por parte del Tribunal, influye considerablemente al momento de resolver, siendo arbitrario su análisis, por cuanto genera que se emita un fallo incongruente con asuntos que no habían formado parte del debate controversial y que no fue materia de litigio, sin embargo no se ha fundamentado de forma lógica, coherente y legal porqué el Tribunal procedió con el análisis de hechos ajenos de la Litis para el desarrollo y emisión de la sentencia, contraviniendo lo previsto en el art. 92 del COGEP. Que es evidente que en la sentencia que se recurre, el Tribunal en el desarrollo de su decisión, asocia arbitrariamente el análisis que versa sobre determinar la calidad de artesano calificado de calzado del accionante y la falta de apreciación y valoración de la prueba en sede administrativa, lo cual es totalmente diferente a los hechos señalados en el numeral 4) de la sentencia que se recurre y que a su vez es contrario a las pretensiones de las partes señaladas en la demanda y en la contestación a la demanda. Que la decisión debe ser coherente, para lo cual debe relacionarse con las alegaciones que generan cada uno de los objetos controvertidos fijados por las partes, los cuales repercuten a lo largo del proceso, en virtud de que son el hilo conductor del mismo y es por aquello que al no existir congruencia en cuanto a los hechos que generaron el único objeto controvertido en el proceso y la decisión tomada por el Tribunal, configurándose de tal manera en el presente caso en un vicio de extra petita, al tomarse dos hechos distintos al fijado como objeto de controversia por parte del Tribunal y aceptada por las partes procesales, desnaturalizando el derecho de las partes a la garantía de la tutela judicial efectiva. Que la litis se centraba en establecer si el señor Castro Mayón incurrió o no incurrió en la infracción que se le imputa en el proceso sancionatorio, que corresponde a movilizar mercancías extranjeras dentro de la zona secundaria sin el documento que acredite la legal tenencia de las mismas, ya que a pesar de la abundante documentación que se actuó en sede administrativa y que se reprodujo en audiencia de juicio, no se pudo justificar que los 119 pares zapatos fueron producidos nacionalmente. Que en ningún momento estuvo en duda la calidad de comerciante y de artesano en la rama de la zapatería que tiene el actor, no obstante no se actuó prueba aunque sea mínima, que justifique que esos zapatos aprehendidos fueron elaborados en el taller ubicado en la ciudad de Huaquillas, que fueron trabajados con las máquinas de coser que probó poseer o que se utilizó para su confección la materia prima que adquirió, por lo cual, no presentó los medios adecuados para conocer la trazabilidad del origen de los productos, ya sea con movimientos de inventarios, hojas de kardex de producción, etc. Que si

el Tribunal hubiese analizado el objeto controvertido enunciado en el numeral 5.3 de la sentencia que se recurre hubiese determinado el correcto actuar de la Administración Aduanera en el acto administrativo impugnado y consecuentemente el fallo se hubiese encontrado debidamente motivado tal y como lo exige la Constitución de la República. Respecto al caso 5 señala que en la sentencia se incurre en errónea interpretación del art. 211 literal b) del COPCI. Que en el escueto desarrollo del único objeto en controversia, el Tribunal en el numeral 7.5.5, de la sentencia que se recurre realiza una errónea interpretación del literal b) del art. 211 del COPCI. Que en el numeral mencionado consta la errónea interpretación que realiza el Tribunal al establecer que la Administración Aduanera no era la autoridad competente para sancionar al actor conforme lo tipificado en el numeral 2 del art. 301 del COIP, sino el Ministerio de la Producción, a través de la Subsecretaría de la Calidad, sin considerar que el acto administrativo consistente en la Resolución No. SENAE-DRTG-2018-0649- RE, con que se sancionó al hoy accionante no fue por el hecho de incumplir los requisitos INEN, sino por no poseer documentos que acrediten el legal ingreso y/o tenencia y movilización de mercancías que se transportaba en territorio nacional, facultad atribuida única y exclusivamente al SENAE. Que el Tribunal, al manifestar que las facultades establecidas en el literal b) del art. 211 del COPCI y que son atribuibles al SENAE, era inaplicable a los hechos controvertidos, es erróneo, en virtud de que las mercancías aprehendidas fue por no poseer los documentos que acrediten la legal tenencia y movilización e ingreso al país, mas no por el hecho de no cumplir con las normas INEN, pero que, sin embargo el actor al demostrar que era un artesano calificado de calzado, debía cumplir con dichos requisitos ya que al hacerlo brindaba al SENAE la información necesaria para determinar que las mercancías fueron elaborados en el taller ubicado en la ciudad de Huaquillas, que fueron trabajadas con las máquinas de coser que probó poseer y que utilizó para su confección la materia prima que adquirió, pero que al no cumplir con dichos requisitos y además de no tener documentación alguna, la sanción impuesta por la ilegal tenencia, movilización e ingreso de las mercancías fue en apego a las facultades establecidas en el literal b) del art. 211 del COPCI. Que en virtud de la errónea interpretación realizada por parte del Tribunal, se concluyó de manera errónea que la parte actora no ha incurrido en la infracción que se le imputa en el proceso sancionatorio de conformidad con lo previsto en el numeral 2 del art. 301 del COIP. Que el Tribunal debió interpretar que la atribución establecida en el literal b) del art. 211 del COPCI, era aplicable para que el SENAE pueda

ejercer su potestad sancionadora por el hecho de movilizar mercancías de dudosa procedencia, presumiblemente extranjera al no contar con ningún documento de soporte tales como facturas de la mercancía, guía de remisión, inventarios, cumplimiento de las normas INEN en cuanto al etiquetado, hojas de kardex de producción que permitan conocer el origen del producto. Que es trascendental el vicio en la decisión tomada por el Tribunal, ya que se procedió a declarar con lugar la demanda presentada sin que se haya logrado demostrar el origen de las mercancías que movilizaba; trayendo consigo de manera indebida la invalidez legal de la Resolución No. SENAE-DDG-2019- 0100-RE, de fecha 01 de abril de 2019, y de su antecedente, esto es, la Resolución No. SENAE- DRTG-2018-0649-RE, ocasionándole un perjuicio a los intereses del SENAE. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia de instancia.

4.2. El señor Luis Enrique Castro Mayón, no presenta contestación alguna al recurso de casación planteado por el SENAE.

5. Problema jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 3 por resolver lo que no fue materia del litigio, violentando el art. 92 del COGEP; y, en el caso 5: por el vicio de errónea interpretación del art. 211 literal b) del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones.

6. Análisis del Tribunal de Casación.

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 3 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) 3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia. (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 3, se puede decir que este ª ¼ En cambio, cuando se decide sobre puntos que no

han sido objeto del litigio, el vicio de actividad será de extra petita. ¼ Estos vicios implican inconsonancia o incongruencia resultante del cotejo o confrontación de la parte resolutiva del fallo con las pretensiones de la demanda y con las excepciones propuestas. Por lo tanto, para determinar si existe uno de estos vicios, el tribunal deberá realizar la comparación entre petitium de la demanda, las excepciones y reconvenciones presentadas y lo resuelto en la sentenciaº. (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Andrade & Asociados, Fondo Editorial; Quito-2005; páginas 147 a 148).

6.1.2. 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, en atención exclusiva al yerro y vicio alegados.

6.1.3 En lo referente a la errónea interpretación el autor Luis Armando Tolosa Villabona, manifiesta que: ªSe 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, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361).

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

CÓDIGO ORGANICO GENERAL DEL PROCESOS.

> ªArt. 92.- Congruencia de las sentencias. Las sentencias deberán ser claras, precisas y congruentes con los puntos materia del proceso. Resolverán sobre las peticiones realizadas por las partes y decidirán sobre los puntos litigiosos del proceso.º

CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN COMERCIO E INVERSIONES.

> ªArt. 211.- Atribuciones de la Aduana.- Son atribuciones de la Aduana, ejercidas en la forma y circunstancias que determine el Reglamento, las siguientes: (¼) b.

> Inspeccionar y aprehender mercancías, bienes y medios de transporte, para efectos de control y cuando se presuma la comisión de una infracción a la ley en relación con el ingreso y salida de mercancías del territorio aduanero y solicitar a la Fiscalía allanamientos;

6.3. Respecto al caso 3 del art.268 del COGEP, el recurrente argumenta que la sentencia se pronuncia sobre asuntos que no habían formado parte del debate controversial, así: determinar la calidad de artesano calificado de calzado del accionante, y, la falta de apreciación y valoración de la prueba en sede administrativa.

6.3.1 A fojas 34 a 39, consta la demanda, en el numeral DÉCIMO CUARTO, señala: ª PETICIÓN.- Con los antecedentes expuestos con claridad y precisión, acudo ante Usted por mis propios derechos: 1).- Que mediante resolución debidamente motivada DECLARE CON LUGAR EL PRESENTE RECLAMO ADMINISTRATIVO DE IMPUGNACIÓN y como consecuencia jurídica deje sin efecto el procedimiento sancionatorio por contravención 2018-365-RE, constante en la resolución No. SENAE-DDGG-2019-0100-RE, de fecha 01 de ABRIL del 2019. Deje también sin efecto la multa de contravención por el valor de US$ 5.975,74 (CINCO MIL NOVECIENTOS SETENTA Y CINCO emitida con liquidación No. 38361158. 2).- Ordene también la devolución de mis mercancías constantes en el acta de aprehensión No. CVAG-OPE-PA-2018-0217. 3).- De ser el caso PIDO desplace la competencia al INEN y MINISTERIO DE INDUSTRIA Y PRODUCTIVIDAD para que sea dicha institución quien resuelva el presunto incumplimiento de la norma RTE INEN 050º.

6.3.2 A fojas 88 a 90 consta la contestación a la demanda en el numeral VI. PRETENSIÓN se determina: ª Por lo expuesto, solicito a ustedes señores Jueces, sírvanse declarar SIN LUGAR, la improcedente demanda propuesta por LUIS ENRIQUE CASTRO MAYON, por sus propios y personales derechos y por tanto se ratifique en todas sus partes el acto administrativo constante en la Resolución No. SENAE-DDG-2019-0100-RE, de fecha 01 de abril de 2019º.

6.3.3 Ante tales pretensiones el Tribunal A quo estableció el Objeto de la controversia en el numeral 5.3: ª CONSIDERANDO las alegaciones que formularon las partes procesales tanto en la demanda como en las contestaciones a dicha demanda, así como el acto administrativo impugnado, los antecedentes y las normas legales aplicables a la presente controversia; ¼

ª ESTABLECER si la ahora parte actora incurrió o no incurrió en la infracción que se le imputa en el proceso sancionatorio, cuya resolución fue ratificada en el acto administrativo impugnado en esta causaº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.3.4 En virtud de lo expuesto se observa que el objeto controvertido fijado, abarca las pretensiones planteadas en el proceso de impugnación. Por otro lado, también se verifica que los juzgadores A quo, al iniciar el análisis que corresponde, precisan que es su deber realizar el control de legalidad del acto impugnado y sus antecedentes de conformidad con los arts. 300 y 313 del COGEP.

6.3.5 Consecuentemente, en el ejercicio de control de legalidad establece el Tribunal de instancia que de la prueba presentada por la parte actora en sede administrativa, especialmente de documentación, se demuestra que: ª es artesano calificado de calzado (registro desde el 18/11/2016); afiliado a la Cámara de Comercio de Huaquillas (desde el 01/02/2010); que mantiene un taller de fabricación de calzado en la ciudad de Huaquillas (en las calles Vicente Rocafuerte s/n y Bolívar según consulta de RUC que obra en el expediente administrativo); que inició el trámite de registro del signo distintivo que se encontró en los zapatos aprendidos (ª Halcónº), según Formato Único de Registro de Signos Distintivos presentado en el IEPI el 24/04/2018; que cuenta con las facturas de adquisición de maquinarias de costura recta; que cuenta con facturas que demuestran la adquisición de materia prima para la elaboración de zapatos (a modo de muestreo se indican las facturas Nos. 000000290, 000000286 y 000000283); que cuenta con el Certificado de Inspección del Servicio Ecuatoriano de Normalización No. DVC-CA-2018-0036 (E) emitido el 19/06/2018, para los diferentes tipos de calzado que fabrica; se concluye que la mercadería bajo análisis que consiste en calzado en la cantidad de 119 pares, que fueron aprehendidos por el servicio de vigilancia aduanera mientras se transportaba, son de fabricación nacional, ya que la Autoridad Aduanera accionada de ninguna manera ha podido demostrar lo contrario y tampoco desdice la veracidad y legalidad de los documentos presentados por la parte actora en la fase administrativaº. (el subrayado es de esta Sala de casación).

Y en el considerando 7.5.3 establece que: ª De la prueba producida por la parte actora en esta fase judicial consta que fue presentada en el procedimiento sancionatorio y en el reclamo administrativo la documentación suficiente que sustenta su tesis y se verifica que en fase administrativa no se apreció la prueba en su conjunto y no se la valoró conforme a derechoº,

y seguidamente el Tribunal sustenta su rechazo a los argumentos del SENAE, presentados en la audiencia de juicio, de que el actor no produjo prueba que demuestre la compra de materia prima y que no se produjo prueba correctamente.

6.3.6 Por lo expuesto se determina que el Tribunal de instancia en virtud del objeto de la controversia estableció que el actor no incurrió en la infracción que se le imputa en el proceso sancionatorio; ya que con la prueba actuada en fase administrativa y judicial demostró que es artesano calificado de calzado; afiliado a la Cámara de Comercio de Huaquillas; que mantiene un taller de fabricación de calzado en la ciudad de Huaquillas; que inició el trámite de registro del signo distintivo que se encontró en los zapatos aprendidos (ª Halcónº), según Formato Único de Registro de Signos Distintivos presentado en el IEPI el 24/04/2018; que cuenta con las facturas de adquisición de maquinarias de costura recta; que cuenta con facturas que demuestran la adquisición de materia prima para la elaboración de zapatos; que cuenta con el Certificado de Inspección del Servicio Ecuatoriano de Normalización No. DVC-CA-2018-0036, para los diferentes tipos de calzado que fabrica; consecuentemente la mercadería que consiste en calzado en la cantidad de 119 pares, que fueron aprehendidos por el servicio de vigilancia aduanera mientras se transportaba, son de fabricación nacional, y se resalta que el SENAE no ha podido demostrar lo contrario.

En tal virtud se determina que al analizar el Tribunal las pruebas practicadas por el actor, están justamente direccionadas a demostrar que la mercadería aprehendida (zapatos), era fabricada por el actor y por lo tanto es de fabricación nacional, por ello no se encuentra que, el que el Tribunal A quo se haya pronunciado sobre la calidad de artesano calificado de calzado sea ajeno al objeto de la controversia, pues justamente aquello es lo que lleva al Tribunal a la convicción de que la mercadería aprehendida no es de procedencia extranjera. Respecto a que se hubiere pronunciado sobre la valoración de la prueba en sede administrativa, es facultad de los juzgadores el hacer el control de legalidad del acto impugnado y sus antecedentes, por lo que es perfectamente viable que los jueces de instancia verifiquen aquello, precautelando los derechos de las partes.

6.3.7 En virtud del análisis que antecede, se verifica que el Tribunal de instancia, no ha incurrido en el vicio de extra petita, ya que el análisis y pronunciamiento realizado guarda relación con las pretensiones y excepciones de las partes, y, así se refleja en la parte resolutiva del fallo. Por otro lado, el análisis aborda los hechos y el derecho en relación con el

objeto de la controversia establecido, y, en función del control de legalidad jurisdiccional.

6.4 Respecto al caso 5 del art. 268 del COGEP, el recurrente argumenta que en la sentencia se incurre en el vicio de errónea interpretación del art. 211 literal b) del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones.

6.4.1 Constan como hechos probados que: i) Que el actor es artesano calificado de calzado; ii) que mantiene un taller de fabricación de calzado en la ciudad de Huaquillas; iii) que cuenta con las facturas de adquisición de maquinarias de costura recta; iv) que cuenta con facturas que demuestran la adquisición de materia prima para la elaboración de zapatos; v) Que el calzado en la cantidad de 119 pares, que fueron aprehendidos por el servicio de vigilancia aduanera, son de fabricación nacional, y, vi) que la Autoridad Aduanera accionada de ninguna manera ha podido demostrar lo contrario.

6.4.2 Como el vicio denunciado es el de errónea interpretación del art. 211.b) del COPCI, es pertinente detallar lo que señala el Tribunal al respecto:

ª 7.5.4) Es indiscutida la facultad que tiene la administración aduanera para controlar el ingreso de mercadería al territorio nacional, a fin de verificar que los bienes que ingresan cumpla todas las regulaciones, incluyendo las normas INEN. Asimismo, la administración aduanera tiene la facultad de efectuar el control posterior, en la zona secundaria, pudiendo inclusive aprehender mercancías cuando se presuma la comisión de infracciones a la ley en el ingreso de mercancías. Dicha facultad no engloba la de aprehender mercancías que jamás han ingresado al país, al no ser mercancía extranjera, y constituir más bien mercancía nacional, confeccionada en territorio ecuatoriano y vendida, con la marca incorporada por el fabricante (artesano) una persona natural ecuatoriana. Por ello, la mercancía consistente en zapatos debe ser devuelta por la administración aduanera a la parte actora, al estar sustraída del control de la administración aduanera.--- 7.5.5) Queda por determinar si las supuestas infracciones a las normas INEN posibilitan a la administración aduanera (retener la mercadería de la que consideró que no se había demostrado su legal ingreso al país) a mantener la retención sobre dichas mercaderías, y considerar que la parte Actora ha incurrido en la infracción por adecuar su comportamiento a las conductas tipificadas en el artículo 301 #2 del Código Orgánico Integral Penal.- Si acaso en el etiquetado no se hubiera cumplido la totalidad de los requisitos INEN establecidos en el Reglamento referido en el literal anterior, ninguno de ellos

comprende materia relacionada al origen de la mercancía, o que denote ingreso irregular de los productos al territorio ecuatoriano, y más bien tendría relación a materia de defensa del consumidor. En ese caso, el organismo que puede iniciar un procedimiento sancionatorio es el Ministerio de la Producción, a través de la Subsecretaria de la Calidad, sin que la administración aduanera pueda mantener retenciones ni aplicar sanciones respecto de mercancías que son nacionales, por eventuales transgresiones a normas de etiquetado que no originen dudas sobre el origen de la mercancía, pues ello desborda las facultades establecidas en el artículo 211 literal b del COPCIº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4.3 En este punto es pertinente señalar que conforme consta en la resolución impugnada (fojas 84 vuelta), el SENAE determinó que el actor adecuó su conducta a lo estipulado en el art. 301 numeral 2 COIP, que dispone que se ªMovilice mercancías extranjeras dentro de la zona secundaria sin el documento que acredite la legal tenencia de las mismas, siempre y cuando no pueda justificarse el origen lícito de dichas mercancíasº; y el objeto controvertido se fijó para corroborar el cumplimiento o no de la contravención, por lo que verificados los hechos probados -que responden exclusivamente al análisis alrededor del objeto controvertido- considerando las pretensiones de las partes procesales, se desvirtuó el cometimiento de la contravención, por lo que se dejó sin efecto el acto administrativo y la multa contenida en él.

Ahora bien, efectivamente se observa que en el fallo, los juzgadores se refieren a qué autoridad es competente para sancionar la infracción a las normas INEN y para ello ponen como ejemplo un supuesto, por ello inician la frase con las palabras ªSi acaso¼ no se hubiere cumplido la totalidad de los requisitos¼º para llegar a establecer quién debería imponer la sanción; pero el análisis de este particular, no aporta ni quita razón para el esclarecimiento de la contravención, pues claramente la infracción se habría configurado por transportar mercadería extranjera sin el documento que acredite su legal tenencia, y no, por requisitos de las normas INEN, tanto así que los juzgadores A quo resolvieron sobre la calidad de ªextranjeras de las mercancías aprehendidasº y sobre ello construyeron su conclusión.- Por ello, el vicio alegado contra el art. 211 literal b) del COPCI es irrelevante al caso, pues no incide en la decisión que tomó el Tribunal A quo, y por ello se lo rechaza.

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 mayoría de 9 de septiembre del 2019 a las 11h21, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00149.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el SENAE, no existe caución sobre la que debamos pronunciarnos.

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, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configuran los casos 3 y 5 del art. 268 del COGEP, pues no se ha pronunciado el Tribunal sobre aspectos fuera del objeto controvertido o que no tengan relación con las pretensiones de las partes y, por otro lado, de los hechos probados se evidencia que la norma acusada de errónea interpretación no fue relevante para la decisión, deviniendo en intrascendente.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

FUNCIÓN JUDICIAL

261823388-DFE

Juicio No. 17510-2019-00125 RESOLUCION 370-2025

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 21 de mayo del 2025, las 15h48. 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), abogado Juan Francisco Martínez Castillo (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2019-00125.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el BANCO CAPITAL S.A., interpuso demanda de impugnación en contra de la Resolución No. 117012018RREC425376 de 26 de diciembre de 2018, suscrita por el Director Zonal 9 del SRI, mediante la cual niega el reclamo administrativo de impugnación del Acta de Determinación No. 17201824900610773, por concepto de Impuesto a la Salida de Divisas del ejercicio fiscal de julio a diciembre de 2014.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª Verificar sobre la validez y legitimidad de la resolución Nro. 117012018RREC425376 de 26 de diciembre de 2018, emitida por la Directora Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual se resuelve negar el reclamo administrativo de impugnación al acta de determinación Nro. 17201824900610773 por concepto de impuesto a la salida de divisas (ISD), causado en el ejercicio fiscal julio a diciembre del 2014 presentado por la parte actoraº.

1.2. En la sentencia de mayoría recurrida se resuelve aceptar parcialmente la demanda de impugnación deducida por el BANCO CAPITAL S.A.; y en consecuencia, con base a los fundamentos esgrimidos en el fallo, dispone modificar la Resolución No. 117012018RREC425376 de 26 de diciembre de 2018, así como su antecedente, el Acta de Determinación No. 17201824900610773 por impuesto a la salida de divisas (ISD), causado

en el ejercicio fiscal julio a diciembre del 2014, emitidas por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas conforme al numeral séptimo del fallo.

1.3 El BANCO CAPITAL S.A., y el Servicio de Rentas Internas, interponen recursos de casación contra la sentencia de mayoría de 21 de diciembre del 2020 a las 13h42, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2019-00125, argumentando los casos 2 y 5 del art. 268 del "COGEP".

1.4. Mediante auto de 11 de noviembre del 2024 a las 15h05, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional temporal de la Corte Nacional de Justicia, admitió los recursos de casación planteados por las partes procesales:

-Recurso del BANCO CAPITAL, por el caso 2 del art. 268 del COGEP; por el cargo de falta de motivación de la sentencia; infringiendo los arts. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República; 89 y 90 numeral 5 del COGEP, con respecto a la glosa "Pagos realizados con recursos financieros del exterior registrados en cuenta No. 110315 "Bancos e Instituciones del Exterior" por abonos registrados en la cuenta por pagar No. 260325 "Obligaciones con instituciones financieras del exterior más de 360" y por compra de inversiones registrados en la cuenta No. 130310 "Inversiones corrientes disponibles para la venta", calculando una base imponible de US$ 805.069,63 y determinando un Impuesto a la Salida de Divisas por el valor de US$ 40.253,05.

-Recurso de casación del SRI, por el caso 5; por el cargo de errónea interpretación del art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria.

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. Actúa el Doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del Doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia; a su vez, mediante acta de sorteo de 12 de mayo de 2025, a las 15h16, se encargó al Abg. Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. Gustavo Durango Vela, desde el 19 hasta el 23 de mayo de 2025, asumiendo también la calidad de Juez Nacional Encargado.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2019-00125, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 7 de febrero de 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 20 de mayo de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación de los recursos de casación

4.1. FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN PROPUESTO POR EL

BANCO CAPITAL S.A., El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que en la sentencia No. 092-13-SEP CC, dictada dentro del caso No. 538-11-EP, la Corte Constitucional estableció que la motivación debe cumplir con tres aspectos, estos son la razonabilidad, la lógica y la comprensibilidad. Que en el presente caso, los juzgadores sí se pronuncian sobre el punto controvertido (glosa), pero en su decisión no se atiende el fondo de la controversia, conforme a la discusión que mantuvieron las partes, por tanto, la sentencia no guarda la debida relación entre los alegatos vertidos por las partes, los antecedentes de hecho extraídos de las alegaciones de las partes y las normas jurídicas aplicadas. Que la parte de la sentencia en la que se verifica el cargo formulado es el numeral 8, dentro de cual se analiza y resuelve lo inherente a la Glosa "Pagos realizados con recursos financieros del exterior registrados en cuenta No. 110315 ª Bancos e instituciones del Exterior º por abonos registrados en la cuenta por pagar No. 260325 ª Obligaciones con instituciones financieras del exterior más de 360ª y por compra de inversiones registrados en la cuenta No. 130310 ª Inversiones corrientes disponibles para la venta º, por el valor de US$ 40.253,05º. Que la controversia sometida a decisión de los juzgadores versaba sobre la legalidad de la glosa establecida por Impuesto a la Salida de Divisas, respecto a la cual se solicitó resolver si las compras de inversiones cumplían o no el hecho generador del impuesto, conforme a lo establecido en el tercer inciso del art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria. Que las partes no anunciaron pruebas dentro del juicio contencioso, pues se encontraban de acuerdo con la base fáctica, esta fue que las transacciones glosadas se trataban de compras de inversiones. Que el Banco expuso que estas transacciones no causaron ISD, debido a que la compra de inversiones no constituye un egreso de recursos, sino la transformación de efectivo (activo) en inversiones (activo), las cuales inclusive le generaron rendimientos financieros. Que debido a que en la sentencia no se atienden los fundamentos de impugnación y defensa expuestos por las partes y, por tanto, el desarrollo de la decisión no guarda debida relación con el conflicto que fue sometido a su resolución, esta no se encuentra motivada. Que la falta de motivación provocó que el Banco no obtuviera una justificación racional de la decisión sobre su caso, pues la decisión emitida no guarda relación con la pretensión y la excepción que delimitaron la controversia sobre la glosa en cuestión. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia y se expida la resolución pertinente respecto a la glosa objeto del recurso.

4.1.1 El Servicio de Rentas Internas, en la contestación al recurso manifiesta que en el considerando 8 donde se pronuncia el Tribunal de la glosa mencionada, se puede observar

claramente que se cumple con el mencionado requisito de lógica, ya que en la parte considerativa de su sentencia explica de manera coherente y argumenta las razones del porque esta glosa no trata asuntos de puro derecho y reafirma que se trata de diferencias en términos contables. Que es así que se parte del "hecho probado" de que para la Administración Tributaria los registros contables respecto a esta glosa corresponden a pagos, mientras que para el contribuyente los registros contables se reflejan en el activo de la empresa. Que el Tribunal de instancia en la parte resolutiva, emite la decisión de no aceptar esta glosa de manera justificada, mostrando de esta forma que existe completa relación y coherencia entre el análisis realizado y su decisión. Que es imprescindible tomar en cuenta el pronunciamiento de la Corte Constitucional del Ecuador en la sentencia No. 1158-17-EP/21 en lo que se refiere al test de motivación y a la garantía de motivación. Que para analizar, la garantía de motivación se establece que la argumentación jurídica debe contar con estos dos elementos: una fundamentación normativa suficiente, y una fundamentación fáctica suficiente. Que la sentencia recurrida cumple con la fundamentación normativa y la fundamentación fáctica suficiente. Que es decir que, el juzgador ha atendido al objeto de la litis, así como, a las pretensiones de las partes, observando de manera clara lo que establece la norma y los hechos que han sido expuestos por las partes procesales; y, en virtud de ello, ha llegado a una decisión que guarda coherencia con las consideraciones y criterios vertidos dentro del fallo. Que la sentencia no adolece de ningún tipo de deficiencia motivacional por lo que no cabe pensar siquiera que existe falta de motivación. Que por lo expuesto solicita que se rechace el recurso de casación interpuesto.

4.3 FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN PROPUESTO POR EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. Se argumenta bajo el caso 5 del art. 268 del COGEP, la errónea interpretación del art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria. Que de conformidad al objeto de la controversia, el Tribunal en sentencia se vio frente a la tarea de resolver respecto de si la administración tributaria hizo una correcta determinación de ISD en base a la normativa vigente a la fecha. Que frente a este conflicto, en sentencia, se hizo una interpretación errada del art. 156 ibídem, ya que en el presente caso la compensación se enmarca dentro de pagos de cualquier naturaleza- porque implica dinero que se consolida en cuentas por cobrar y cuentas por pagar llevando en sí movimientos de divisas al exterior, pues cuando hablamos de cuentas por pagar de banco capital estamos tratando de divisas que no circulan en el país pues estas fueron compensadas con las cuentas por cobrar de Morgan

Stanley Narney LLC- Banco de Inversiones del exterior. Que las ª compensaciones internacionales constituyen un traslado de recursos financieros hacia el exterior por la obligación entre las partes una por cobrar y la otra por pagar un valor que de otra forma debería hacerlo mediante el traslado o transferencia de divisas pero por la relación entre las partes esta obligación se extingue por la compensación de cuentas, únicamente sobre los saldos que quedan pendientes de pagoº. Que para el caso en cuestión si analizamos la consecuencia de la realización del hecho imponible encontramos un pago generado por un valor adeudado que por el efecto de la compensación es un valor que dejó de circular en el país y catalogar a la compensación de manera ajena al hecho generador se generaría un desequilibrio entre la norma y el hecho efectivamente acaecido. Que el Tribunal ha entendido de esta norma es que la compensación no se encuentra inmersa dentro de los supuestos fácticos para que se produzca el hecho generador del impuesto a la salida de divisas. Que el Tribunal le da una interpretación que no corresponde, la cual claramente estipula que el hecho generador de ISD es la transferencia o traslado de divisas al exterior o a través de pagos de cualquier naturaleza. Que señalan que solo la transferencia o traslado de divisas a través del pago en efectivo, configuran el hecho generador, y que, la compensación no es un pago como tal, cuando en verdad debería analizar el origen de la compensación y sólo entonces podrá darse cuenta que la compensación proviene y tiene fuerza de pago como tal. Que la compensación es una forma de pago y de los efectos reales que tuvo la supuesta aplicación de esta figura en la contabilidad de la compañía, tuvo fuerza de pago. Que la compensación es un modo autónomo de extinguir las obligaciones pero que se origina de la idea de pago, ya que al necesitar las dos partes que satisfaga las obligaciones, adquiridas voluntariamente, se debe encontrar un modo que evite el doble pago y a la vez garantice el mismo, es aquí donde la compensación despliega su objetivo principal un pago recíproco, abreviado, simplificado y automático. Que el Tribunal yerra en su interpretación normativa, ya que no contempla que la compensación es un pago simplificado, pago inmerso dentro de lo que contempla el art. 156. Que el alcance correcto de la norma es que la frase ª o pagos de cualquier naturalezaº inmersa en la norma recurrida, atiende la realidad en donde la compensación abarca tanto al concepto de cualquier transacción, que es el objeto del impuesto, como al concepto de pagos de cualquier naturaleza, situación que es interpretada erróneamente por la Sala al insinuar que solo el pago en efectivo grava ISD, limitando el alcance de la norma. Por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.4 El BANCO CAPITAL S.A., en su contestación al recurso argumenta: Que el recurso de casación interpuesto por el SRI, se refiere a las dos glosas que se dejó sin efecto en la sentencia de instancia. Que la controversia en la acción de impugnación se centró en establecer si las compensaciones realizadas entre Banco Capital e instituciones financieras del exterior causaron o no este impuesto. Que en la sentencia recurrida, el Tribunal estableció que el hecho generador el ISD, de acuerdo con el art. 156 de la Ley de Equidad Tributaria, lo constituye ª(...) solo el pago, verificado de cualquier forma que conlleve la salida de divisas al extranjero, constituye una de las formas en que se pudo haber efectuado un traslado o una transferencia que constituye el hecho generador del impuesto en los términos del artículo 156 LRET, y no cualquiera de los otros modos previstos para extinguir obligaciones, al amparo de la normativa vigente para el ejercicio económico 2014º. Que la interpretación dada por el recurrente desborda del alcance del artículo, el cual claramente establece a la transferencia o traslado de divisas al exterior como presupuesto para que se configure el ISD. Que mientras que, la compensación no involucra la salida de divisas al exterior, por tanto, no cumple la condición establecida en la norma como hecho generador del ISD. Que por lo expuesto solicita que se rechace el cargo formulado.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto de los recursos de casación, incurre en los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP, como se ha especificado en el numeral 1.4 de este fallo.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. Los recursos de casación interpuestos se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (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 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 2 del art. 268 del COGEP, se configura de tres formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o

auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y cuando no cumplan con el requisito de motivación. En el caso se alega el incumplimiento del requisito de motivación.

6.1.2 El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.1.3 Sobre la errónea interpretación, Luis Armando Tolosa Villabona, al respecto dice que: ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidadº (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008 Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 361).

6.2 Los recurrentes manifiestan que en la sentencia de instancia, se han violentado las siguientes normas:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

> 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 sancionadosº.

CÓDIGO ORGANICO GENERAL DEL PROCESOS.

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 casaciónº.

ª Art. 90.- Contenido general de sentencias y autos. Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener:

5. La motivación de su decisiónº.

LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA.

ª Art. 156.- Hecho generador.- El hecho generador de este impuesto lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través de el giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. Cuando el hecho generador se produzca con intervención de las instituciones del sistema financiero, será constitutivo del mismo el débito a cualesquiera de las cuentas de las instituciones financieras nacionales e internacionales domiciliadas en el Ecuador que tenga por objeto transferir los recursos financieros hacia el exterior. Todo banco extranjero que opere en el Ecuador, mensualmente deberá declarar que han pagado el Impuesto quienes hayan efectuado remesas de dinero, aun cuando sea bajo un sistema de courier o sistema expreso, en sobre cerrado, de que tenga conocimiento la institución financiera. Todos los couriers autorizados para operar en el Ecuador, antes de tramitar cualquier envío al exterior, deberán recabar del ordenante una declaración en formulario, del que sea destinatario el Servicio de Rentas Internas, expresando que en el sobre o paquete no van incluidos cheques o dinero al exterior. Todo pago efectuado desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras

domiciliadas o residentes en el Ecuador, se presume efectuado con recursos que causen el ISD en el Ecuador, aún cuando los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino con recursos financieros en el exterior de la persona natural o la sociedad o de terceros. También se presumirá haberse efectuado la salida de divisas, causándose el correspondiente impuesto, en el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en el Ecuador, efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que realicen actividades económicas de exportación, cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuador. En este caso, al impuesto causado en las divisas no ingresadas, se podrá descontar el valor del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) generado en pagos efectuados desde el exterior, referidos en el párrafo anterior. El pago del ISD definido en este párrafo, se efectuará de manera anual, en la forma, plazos y demás requisitos que mediante resolución de carácter general establezca el Servicio de Rentas Internas.º

RESOLUCIÓN AL RECURSO PLANTEADO POR EL BANCO CAPITAL S.A.

6.3. Respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP alegado, cabe precisar que la motivación se entiende como: ª el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucionalº (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

6.3.1 La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la conclusión sea motivada: ª [¼] La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechosº (párrafo 46 de la sentencia No. 274-13-EP/19 emitida el 18 de octubre de 2019, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 22, del martes 19 de noviembre de 2019; cuyo sentido ha sido reiterado en el párrafo 32 del fallo 1357-13-

EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

6.3.2 El Tribunal A quo, en el considerando 8.- al resolver la glosa Pagos realizados con recursos financieros del exterior registrados en cuenta No. 110315 ª Bancos e Instituciones del Exteriorº por abonos registrados En la cuenta por pagar No. 260325 ª Obligaciones con instituciones financieras del exterior más de 360º y por compra de inversiones registrados en la cuenta No. 130310 ª Inversiones corrientes disponibles para la ventaº, que calculó una base imponible de US$ 805.069,63 y determinando un Impuesto a la Salida de Divisas por el valor de US$ 40.253,05, determina que las partes han solicitado al Tribunal, que dilucide si los pagos motivo de la glosa son objeto del hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas.

Establece el Tribunal que para el efecto, se considera que la Administración Tributaria ha glosado dichos pagos en base a lo que dispone el inciso tercero del art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador: ª Todo pago efectuado desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador, se presume efectuado con recursos que causen el ISD en el Ecuador, aún cuando los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino con recursos financieros en el exterior de la persona natural o la sociedad o de tercerosº, que se argumenta principalmente, que el mismo contribuyente ha reconocido que dichas transacciones son pagos y que en los registros contables se aprecia que se disminuye la cuenta por pagar por el cierre de obligaciones (2603) y sale fondos financieros desde su cuenta bancaria (110315).

Que por su parte, el actor ha manifestado que las acreditaciones realizadas son inversiones más no pagos, que los recursos siempre se mantuvieron en el Activo de Banco Capital e inclusive generaron rendimientos a su favor.

Establece el Tribunal que por lo expuesto, se verifica que la cuestión en controversia no se trata de un asunto de puro derecho sino de hecho, ya que se observa que las partes tienen diferencias respecto a la cuestión contable, ya que la Administración Tributaria afirma que los registros contables efectuados muestran que efectivamente corresponden a pagos, el contribuyente manifiesta que los recursos siempre se mantuvieron en el Activo de Banco Capital, para que el objeto de la litis se considere de puro derecho el presupuesto fáctico debe ser el mismo, tal como se expuso en el primer punto de la controversia, donde no existe duda

sobre que se realizaron compensaciones y lo único que se discute es el alcance de la norma.

En virtud de lo mencionado concluye el Tribunal que en el presente caso, al existir dudas en los presupuestos fácticos, se hacía necesario actuar prueba, pues la esencia contable del pago es la disminución del activo con su contrapartida en el pasivo, situación que en el caso sub iudice afirmada por la Administración Tributaria y negada por el contribuyente, motivo por el cual el Tribunal no puede pronunciarse, ya que al no existir un acuerdo con respecto a los hechos suscitados se requeriría de una pericia contable que permita dilucidar si las transacciones realizadas pueden ser catalogadas como pago o no.

6.3.3 Por lo expuesto esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, concluye que la decisión emitida por el Tribunal A quo, respecto a la glosa en análisis se encuentra motivada, ya que establece que la Administración Tributaria ha glosado dichos pagos en base a lo que dispone el inciso tercero del art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador; que las partes han solicitado, que dilucide si los pagos motivo de la glosa son objeto del hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, determinando el Tribunal que la cuestión en controversia no se trata de un asunto de puro derecho, sino de hecho, ya que se observa que las partes tienen diferencias respecto a la cuestión contable, ya que el SRI afirma que los registros contables efectuados muestran que efectivamente corresponden a pagos; que el contribuyente manifiesta que los recursos siempre se mantuvieron en el Activo de Banco Capital; en tal virtud determina el Tribunal que era necesario que se practique prueba, ya que la esencia contable del pago es la disminución del activo con su contrapartida en el pasivo; por lo tanto establece el Tribunal que no puede pronunciarse, ya que al no existir un acuerdo con respecto a los hechos, se requería de una pericia contable que permita dilucidar si las transacciones realizadas pueden ser catalogadas como pago o no. Existe en el análisis, justificación y subsunción de hechos a derecho para concluir que por falta de prueba no pueden llegar a tener certeza para pronunciarse. Por lo tanto, no se configura la falta de motivación de la glosa reprochada, pues existe suficiente explicación fáctica y jurídica, y no basta la inconformidad del recurrente para sostener que exista falta de motivación. Tampoco alcanza este yerro cuando lo que el recurrente pretende es una valoración probatoria, ni cuando se pretende corregir el contenido de la motivación de la glosa. La Corte Constitucional en la sentencia 1158-17-EP/23 puntualmente establece: ª 28. La garantía de la motivación, entonces, exige que la motivación

sea suficiente, independientemente de si también es correcta, o sea, al margen de si es la mejor argumentación posible conforme al Derecho y conforme a los hechos. Es decir, la mencionada garantía exige que la motivación contenga: (i) una fundamentación normativa suficiente, sea o no correcta conforme al Derecho; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente, esa o no correcta conforme a los hechos. Como esta Corte ha señalado, ª la garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judicialesº .º

Por estas consideraciones, se rechaza el caso 2 alegado por Banco Capital.

RESOLUCIÓN AL RECURSO PLANTEADO POR EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.

6.4 Considerando que el Tribunal en el considerando 7.3 del fallo recurrido, determina que la litis se ha trabado sobre un asunto de puro derecho, pasa a pronunciarse sobre la interpretación del artículo 156 de la Ley de Equidad Tributaria, que establece el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, a fin de determinar si el mismo es o no aplicable al caso en particular.

6.4.1 En virtud de que el vicio denunciado es el de errónea interpretación del art.156 LRET, es pertinente detallar lo señala el Tribunal: ª 7.3.1. Conforme ha quedado señalado en líneas precedentes, el diferendo de fondo en este punto entre las partes, sometido a conocimiento de este Tribunal, surge en cuanto cada una entiende de un modo particular el alcance de las normas de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria vigente para el ejercicio económico 2014 que se refieren al objeto, hecho generador y base imponible del impuesto a la salida de divisas, respecto de las compensaciones efectuadas entre la accionante BANCO CAPITAL (inversionista/deudor) y el Banco de Inversión Morgan Stanley (corredor/acreedor), conforme consta de los registros contables de la compañía actora. Es preciso resaltar que las partes no mantienen disenso alguno en lo relativo a la realización de las compensaciones, fechas, cuentas ni sus registros, detallado en los cuadros que obran a fojas 104 y 104 vuelta del proceso 13 y 14 de /37 del acta de determinación No. 17201824900610773, por lo que, la controversia se centra en un asunto de derecho.- (¼). 7.3.5. En el caso en particular, las compensaciones realizadas por el Banco

Capital a su similar (Morgan Satanley Barney LLC- banco de inversión del exterior), no son puntos de controversia y han sido admitidas por las dos partes de este litigio, trabándose así la litis, por haber sido afirmado por la parte actora en su demanda y lo ha admitido la parte demandada en la contestación, por lo que se lo considera en virtud de lo previsto por el artículo 163.1 del COGEP. De otro lado, tenemos que, conforme se ha reiterado en este análisis, la discusión nace en cuanto es criterio de la administración tributaria, que se ha cumplido el presupuesto de ley en la realización de las operaciones de crédito en el exterior y se produce una compensación de cuentas entre la accionante y su similar, que la autoridad tributaria concibe como una forma de pago que se sujeta al ISD, respecto del pago, el cual para el ejercicio económico 2014, constituye hecho generador del impuesto a la salida de divisas, tenemos que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 18 numeral 2 y 1583 numeral 1 del Código Civil, es un medio de extinguir obligaciones. En su acepción más amplia, el artículo 1584 del Código Civil define: ªPago efectivo es la prestación de lo que se debe.º; y, la jurisprudencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, aclara: ªCUARTO: ªPAGOº es el vocablo derivado del verbo ªpagarº y proviene del latín ªpacareº, que significa, entre otras acepciones que admite, la de ªsatisfacerº y, según la definición del Diccionario de la Real Academia, ªdar uno a otro, o satisfacer lo que se debeº. Supone, pues, la preexistencia de una obligación a la cual extingue, es decir, que todo pago presupone una deuda, y de ahí el derecho de repetir lo pagado por error, excepto en las obligaciones naturales. El pago, por su naturaleza, es un verdadero acto jurídico y en principio, de carácter unilateral, pues la conformidad o disconformidad del acreedor es indiferente si reúne los requisitos legales, esto es, si el deudor paga exactamente lo que se obligó o se encuentra obligado a pagar (¼)º (RO 448 de 26 de mayo de 1994). Así pues, el pago es uno de los modos de extinción de las obligaciones, en este caso civiles, habiendo una larga enumeración, con sus respectivas regulaciones, a partir del citado artículo 1583 del Código Civil, modos que si bien tienen un mismo fin, son independientes unas de otras, procediendo cada una, de acuerdo a las condiciones y particularidades ahí previstas; como ocurre, por ejemplo con la novación, compensación, prescripción; instituciones que, si bien, al igual que el pago, tienen aptitud jurídica para liberar al deudor, jamás pueden ser asimiladas entre sí por no tener tal naturaleza jurídica, aun considerando que el pago no siempre es realizado en efectivo. En palabras del autor Sergio Rodríguez-Azuero: ªLa existencia de una obligación produce como consecuencia directa, según vimos, la necesidad

de cumplirla. Pues bien, tanto ese cumplimiento en la forma prevista, como la presencia de otra serie de causas previstas por la ley, conducen a la extinción de la obligación. Se entiende, entonces, que las obligaciones pueden extinguirse por aquellos actos y hechos jurídicos en virtud de los cuales termina el vínculo obligatorio que une al deudor y al acreedor o se sustituye por otro o, en últimas, se produce un cambio en las partes intervinientes con la consecuencia de que, por lo menos en relación con una de las originales, desaparece la obligación.º (Sergio Rodríguez Azuero, Contratos Bancarios, Bogotá, S.F., Biblioteca Felaban, 59). Lo dicho implica que solo el pago, verificado de cualquier forma que conlleve la salida de divisas al extranjero, constituye una de las formas en que se pudo haber efectuado una traslado o una transferencia que constituye el hecho generador del impuesto en los términos del artículo 156 LRET, y no cualquiera de los otros modos previstos para extinguir obligaciones, al amparo de la normativa vigente para el ejercicio económico 2014; adicionalmente, se debe precisar que la administración tributaria no ha basado sus cargos en ninguno de los otros supuestos de la referida norma, en cuanto a la configuración del hecho generador, en cuanto no se trata de importaciones ni exportaciones. De igual forma, en lo relativo a la base imponible del ISD, según ha quedado advertido en líneas anteriores, el artículo 160 LRET, se circunscribe para el ejercicio fiscal determinado, al monto del traslado de divisas, de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior; lo que, conforme el análisis efectuado, no sucede en el caso que nos ocupa.- 7.3.6. Este Tribunal resalta que la administración tributaria no ha señalado que las operaciones efectuadas por la accionante no hayan consistido en la figura jurídica de compensación como modo de extinguir las obligaciones, por lo que no se trata de una operación que disimula otra, sino que, la administración tributaria concibe que las compensaciones realizadas entre las cuentas por pagar (Banco Capital) y por cobrar (Morgan Stanley Barney LLC-banco de inversión del exterior), se constituyen en hecho generador del ISD, puesto que en su criterio, la administración sostiene que efectivamente existe un traslado de divisas no un traslado físico porque el pago no se lo realiza en efectivo en cuyo caso el registro contable era contra la cuenta bancos, pero el valor que se compensa, es dinero que efectivamente salió del país por la naturaleza de la misma del gasto (gasto por crédito solicita Banco Capital) en virtud que a través de la compensación que se efectiviza el pago de una deuda, pago que ª lleva implícito un valor que fue transferido al exterior porque no existe retorno del mismos, es así que la esencia económica de la compensación representa una forma de pago medida en

dinero, es decir divisaº. El Tribunal recalca que para el ejercicio económico 2014 en estudio, el único modo de extinguir las obligaciones considerado por la norma del artículo 160 LRET era el pago y no se incluía de forma alguna la compensación, lo que sí hace el legislador a partir de la reforma introducida con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (R.O.S. 405 de 29 de diciembre de 2014) que dispuso: ªEn el artículo 160 sustitúyase la frase ªde la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior.º por la frase ªacreditación, depósito, cheque, transferencia, giro y en general de cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones cuando estas operaciones se realicen hacia el exteriorº; es decir, a partir de diciembre de 2014, se incluyó como base imponible cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones -como es la compensación-; sin embargo tal presupuesto normativo no se encontraba vigente para el periodo de análisis, que fue objeto de la determinación. Así las cosas y, habiendo sido fundamento de la administración tributaria la existencia de la compensación como forma de extinguir las obligaciones del Banco Capital con su similar, Morgan Stanley), y teniendo claro que lo que sostiene es que, en su esencia económica este proceder constituye en realidad un pago, es de recalcar que a criterio de este Tribunal en base del análisis que antecede, las operaciones que dieron lugar a la compensación no pueden entenderse que disimulan pagos, en efectivo o no, que impliquen traslado ni transferencia de divisas al exterior; en consecuencia, no se ha podido establecer la ocurrencia del hecho generador del ISD, ni por tanto la existencia de una base imponible, en los términos de su configuración legal prevista en los artículos 156 y 160 LRET vigente en el ejercicio económico 2014.- 7.3.6. Ahora bien, teniendo presente que el derecho a la seguridad jurídica contenido en el artículo 82 de la Constitución de la República se fundamentaªen el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por autoridades competentesº, mismo que se encuentra desarrollado en el artículo 25 del Código Orgánico de la Función Judicial, respecto de lo cual, Fernando Garrido Falla, en la obra colectiva por él dirigida: ªComentarios a la Constituciónº, Segunda Edición, Civitas, Madrid, 1985, afirma que este principio ªexige conocer de antemano cuáles son las consecuencias jurídicas de los propios actos, quien se compromete a algo o inicia una actuación de cualquier tipo ha de encontrar una respuesta jurídica cierta en el Ordenamiento Jurídico vigente en relación con las responsabilidades que contrae. De modo que la seguridad jurídica consiste en a) la certeza del Derecho, que intrínsecamente debe ser claro y preciso y formalmente publicado; b) la regla de

irretroactividad, salvo norma expresa en contrario y c) la jerarquía normativa que impide una alteración arbitraria que vincula especialmente la actuación administrativa, pero también la actuación de los jueces sometidos al imperio de la Leyº, se tiene que, este principio no sólo comporta certeza sino legalidad y delimita la actuación de los poderes públicos. En el presente caso, de acuerdo al texto normativo descrito contenido en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador vigente para el ejercicio fiscal 2014 determinado por la administración tributaria al Banco Capital, considerando el principio de reserva de ley y el derecho a la seguridad jurídica analizados, el hecho generador del ISD no era el pago, sino la transferencia o traslado de divisas; el pago no era más que el medio a través del cual se cumplía con dicho traslado.- Si no hubo en el año 2014 traslado de divisas, no se producía el hecho generador, que es el presupuesto establecido en la ley para configurar el tributo, según el artículo 16 del Código Tributario.- De acuerdo al artículo 4 ibídem, las leyes tributarias deben determinar el objeto imponible, sin que la referida Ley al año 2014 haya establecido que cualquier forma de extinguir obligaciones hacia el exterior sea base imponible del tributo (y por tanto hecho generador del mismo); elemento que consta en normativa reglamentaria (Circular Nro. NAC-DGECCGC12-00017 publicada en el R. O. Nro. 806 de 9 de octubre de 2012) más no en la referida Ley y que recién fue introducido como reforma en la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, en la fecha indicada anteriormente, por lo que aplicar el criterio contenido en dicha reforma, para el ejercicio analizado, significaría aplicación retroactiva de norma, vedada por los artículos 300 de la Constitución de la República y 11 del Código Tributario. En virtud del análisis realizado, las glosas ª Compensaciones de la cuenta por pagar No. 260325 ª Obligaciones con instituciones financieras del exterior más de 360º con la cuenta de activo No. 13 Inversionesº calculando una base imponible de US$ 1.123.141,03 y determinando un Impuesto a la Salida de Divisas por el valor de US$ 56.157,05.- 2) Compensaciones de la cuenta por pagar No. 260325 ª Obligaciones con instituciones financieras del exterior más de 360º mediante compensaciones con la cuentas de ingreso No. 51 ª Ingreso intereses y descuentos ganadosº y No. 53 ª Ingreso utilidades financierasº calculando una base imponible de US$ 84.075,89 y determinando un Impuesto a la salida de divisas por el valor de US$ 4.203,79, determinadas en el acta de determinación nro. 17201824900610773 carecen de sustento legal, al amparo de la normativa vigente al 2014, contenida en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuadorº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4.2 En virtud de lo expuesto, conforme la sentencia recurrida que resolvió el litigio de puro derecho, los hechos no controvertidos son: i) Que las partes no mantienen disenso alguno en lo relativo a la realización de las compensaciones, fechas, cuentas, ni sus registros, detallados en el acta de determinación No. 17201824900610773, por lo que, la controversia se centra en un asunto de derecho; ii) Que, las compensaciones realizadas por el Banco Capital a su similar (Morgan Stanley Barney LLC- banco de inversión del exterior), no son puntos de controversia y han sido admitidas por las dos partes de este litigio.

6.4.3 De lo expuesto se determina que el Tribunal A quo, bajo los hechos probados referidos, no interpretó el art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, pues lo aplicó y entendió en su único sentido, pues la norma dispone que para que ocurra el hecho generador del ISD debe existir ª la transferencia o traslado de divisas al exteriorº; y esa transferencias puede ser en: ª dinero en efectivo, giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza, que impliquen salida o transferencia de moneda al exteriorº; y puede ser realizado con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero.

Por lo tanto, la compensación (hecho probado) ocurrida no implicó un traslado o transferencia de divisas al exterior, no configurándose el hecho generador del tributo, consecuentemente, no se configura el vicio de errónea interpretación alegado.Es la Administración Tributaria quien pretende cambiar la naturaleza de la norma acusada, dándole un sentido que no tiene y que el legislador no plasmó en ella. Esta Sala ya se ha pronunciado de esta forma en varios fallos anteriores entre los cuales están, entre otros, los Recursos Nos. 00638-2017-17510; 00143-2020-09501, 17510-2019-0160, y 17510-2020-00122.

6.4.5 Por lo expuesto esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, determina que no se configura la errónea interpretación del art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

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 mayoría de 21 de diciembre del 2020 a las 13h42, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2019-00125.

7.3. 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, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura ni el caso 2 por encontrarse la glosa reprochada con subsunción fáctica y jurídica suficiente; ni, el caso 5 del art. 268 del COGEP, bajo el cargo de errónea interpretación, en virtud de los hechos probados, puesto que la compensación no implica transferencia o traslado de divisas al exterior, y tampoco puede ser considerada como pago, habiendo sido correctamente interpretada y entendida la norma del art. 156 LRET, por los jueces de instancia.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

263246285-DFE

Juicio No. 17510-2019-00125

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 6 de junio del 2025, las 15h56. **Vistos.-** Siendo el estado procesal de la causa, corresponde resolver lo solicitado por la parte actora en instancia, quien presentó un recurso de aclaración del fallo casacional: **1)** La doctora Geovanna Vásquez Peña, abogada autorizada de la *compañía BANCO CAPIAL S.A.*, interpone recurso de aclaración en escrito de fecha 27 de mayo de 2025 contra el fallo emitido el 21 de mayo de 2025. ***2)*** El Servicio de Rentas Internas, ha dado contestación al traslado realizado, encontrándose de acuerdo en que se realice la aclaración. **3)** Esta Sala, para atender el recurso presentado, realiza las siguientes consideraciones: **PRIMERO.-** El recurso de aclaración se encuentra previsto en el artículo 253 del Código Orgánico General de Procesos, que dispone: *ª La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura...º* y, en el artículo 255 segundo inciso del Código *ibídem*, se establece: *ª La solicitud de aclaración o ampliación deberá expresar con claridad y precisión las razones que la sustenten, de no hacerlo, se la rechazará de plano.º* **SEGUNDO.-** El recurso de aclaración procede en caso de oscuridad de la sentencia. **TERCERO.- Fundamentación del recurso horizontal de apelación y análisis:**

1. La peticionaria cita un párrafo de la sentencia de casación, en el que se parafrasea lo establecido por los juzgadores de instancia en su fallo, y señala: ª¼ *que precisamente porque esta afirmación no se ajusta a la realidad, BANCO CAPITAL interpuso su recurso de casación, alegando la falta de motivación de la decisión del Tribunal de instancia. En la sentencia objeto de este recurso de casación, constan los fundamentos de la demanda y de su contestación y, de ellos se desprende que las operaciones incluidas en la glosa detallada a continuación, corresponden a ª compras de inversionesº ¼ Así al Tribunal de instancia correspondía resolver si las ª compras de inversionesº cumplían o no el hecho generado del ISD, de acuerdo con el tercer inciso del artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributariaº*. -

2. Con esta fundamentación, la peticionaria solicita ªque se aclare la sentencia de casación, indicando porque la Sala Especializada¼ consideró que la Litis se trabó por la existencia de ª¼ diferencias respecto a una cuestión contable¼ º, en lugar de trabarse sobre la aplicación del tercer inciso del artículo 156 de la Ley Reformatoria

para la Equidad Tributaria a las operaciones financieras de ª compras de inversiones º .

3. Al respecto esta Sala señala que la aclaración procede en caso de sentencia oscura, esto es, cuando en la parte del análisis y decisión de los juzgadores, existe oscuridad; y no como en el presente caso en que el peticionario pretende que esta Sala aclare un párrafo que contiene textualmente los argumentos de los juzgadores de instancia y que no son cosecha de esta Sala Especializada. Es decir, pretende que sin ser estos argumentos emitidos por esta Sala, sino por el A quo, sean aclarados por esta Sala casacional, situación inverosímil, que por obvios motivos es rechazada, pues la Sala no puede aclarar algo que no afirmó, ni concluyó.

4. Por otro lado, es claro que el escrito presentado bajo la figura de ª aclaración º , no es realmente una aclaración, pues de su contenido no se evidencia oscuridad alguna del fallo casacional. Al contrario, la peticionaria pretende que con ese escrito, esta Sala corrija el fallo de instancia en su contenido, situación que no procede y es impertinente bajo el caso 2 del art. 268 del COGEP que fuere alegado en el recurso de casación, como tantas veces lo ha establecido esta Sala en sus fallos; y, por otro lado, aspira a que esta Sala analice pruebas tendientes a establecer si las ª compras de inversiones º cumplían o no con el hecho generador, circunstancia ajena al caso 2 alegado y prohibida en sede casacional, pues sólo cuando se ha demostrado un error de derecho bajo el caso 4 (que no fue alegado) procedería la revisión de una prueba específica alegada por el recurrente.

5. La inconformidad de la peticionaria se exterioriza cuando afirma que el párrafo del fallo de instancia que fue parafraseado por esta Sala, ª *no se ajusta a la realidad* º , y, también cuando afirma que lo que debía resolver el Tribunal de instancia era si las compras de inversiones configuraban el hecho generador, situaciones ambas que no corresponden a un análisis casacional bajo el caso 2, como ha sido ya explicado.

6. No se puede dejar pasar por alto, que esta Sala Casacional expidió sentencia en función de la argumentación, vicios y yerros contenidos en el recurso de casación presentado y la contestación al mismo, habiendo cumplido con su obligación, respetando las garantías constitucionales, el debido proceso, los derechos de las partes procesales y claro está, la técnica casacional.

CUARTO.- Por las consideraciones efectuadas, no es posible atender favorablemente el pedido de aclaración realizado por la abogada autorizada de la compañía BANCO CAPITAL S.A., por lo que se lo rechaza.

QUINTO, - Suscribe este auto el Dr. Gustavo Durango Vela, con voto salvado, por no haber emitido el fallo cuya aclaración se ha solicitado.

SEXTO.- 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. Notifíquese. -

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)



FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 01501-2019-00107 RESOLUCION 374-2025 261915290-DFE

JUEZ PONENTE: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 22 de mayo del 2025, las 12h51.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los recursos interpuestos, sustentados en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del artículo 140 del COPCI, advierte que el artículo no ha sido aplicado en el fallo de mayoría impugnado, por lo que, mal pudo ser interpretado; y, en el caso segundo, considera que no se ha producido el vicio de falta de motivación ni de adopción de decisiones incompatibles, por lo que resuelve no casar el fallo de mayoría impugnado.

VISTOS: Comparecen, por una parte, el abogado Ángel Fidel Bravo Cedeño, en calidad de procurador judicial, legitimado por la ingeniera Noris Susana Macías Macías, Directora Distrital de Manta del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y delegada por la Directora General del Servicio Nacional de Aduana; y, por otra parte, los abogados Francisco Agustín Gottifredi Neira e Iván Augusto Navas Iturralde, en calidad de procuradores judiciales de la compañía COMERCIAL CARLOS ROLDÁN CIA. LTDA., e interponen sendos recursos de casación en contra del fallo de mayoría dictado el 2 de septiembre de 2020, a las 16h32, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, en el juicio de impugnación No. 01501-2019-00107.

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por DIEGO PATRICIO GORDILLO CEVALLOS C=EC L=QUITO CI 0501385058

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JUAN FRANCISCO MARTINEZ CASTILLO C=EC L=QUITO CI 1711617215

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

el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (léase también solo Constitución o CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (léase también 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 7 de febrero de 2025, a las 16h11 (fj. 33 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa, a su vez, mediante acta de sorteo de 12 de mayo de 2025, a las 15h16, se encargó al Abg. Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. Gustavo Durango Vela, desde el 19 hasta el 23 de mayo de 2025, asumiendo también la calidad de Juez Nacional Encargado. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por el doctor Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; abogado Juan Francisco Martínez Castillo, Juez Nacional Encargado; y, doctora Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional Titular; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- De la revisión al proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día miércoles 21 de mayo de 2025, a las 15h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia de mayoría se desprende que la controversia radica en: *ª a) Determinar si el acto de aforo, así como la resolución impugnada carecen de motivación; b) Determinar si la Administración Aduanera, durante el control concurrente, ha dejado en indefensión a la compañía COMERCIAL CARLOS ROLDAN CIA. LTDA., al no haberle notificado con el informe de clasificación arancelaria; c) Determinar si la*

Administración Aduanera ha vulnerado el debido proceso, el derecho a la defensa y la seguridad jurídica de la compañía accionante, al no haber resuelto todas sus alegaciones y fundamentos planteados en el reclamo administrativo; d) Determinar si la Administración Aduanera, durante el reclamo administrativo, no ha atendido la totalidad de las pruebas solicitadas por la compañía accionante, así como tampoco ha notificado las diligencias probatorias por ella ordenadas, privándole de su derecho a contradecirlas; y, f) Determinar si los vehículos importados por la compañía COMERCIAL CARLOS ROLDÁN CIA. LTDA., a través de la Declaración Aduanera Única N° 037-2019-10-00264802, se encuentran exentos del pago del ICE, por cuanto su capacidad de carga supera las 3.5 toneladas previstas en el Art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno.-º. (fs 375 vuelta expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo de mayoría antes referido resolvió que: *ª resuelve aceptar parcialmente la acción de impugnación deducida por el señor CARLOS EFRAÍN ROLDÁN SIGÜENZA, como representante legal de la compañía COMERCIAL CARLOS ROLDAN CIA. LTDA., en contra del DIRECTOR DISTRITAL DE MANTA DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, como consecuencia de lo cual se declara: 1) Que el acto de determinación de aforo sí está motivado. 2) La nulidad del procedimiento del reclamo administrativo N° 011-2019 desde el momento en el que se vulneró el derecho a la defensa al no realizarse las pruebas ordenadas por la autoridad aduanera, y en consecuencia la nulidad de la resolución impugnada, disponiendo que en forma previa a la emisión de la resolución correspondiente, se practique efectivamente la inspección física de los vehículos objeto de esta controversia, en los términos solicitados en los numerales 5 y 10 del escrito de prueba presentado el 14 de mayo de 2019 (fs. 47 y 48).-º*. (fs. 379 expediente de instancia). **3.4.-** Con fecha 7 de septiembre de 2020, la compañía actora interpone recurso de aclaración y ampliación de la sentencia de mayoría. En resolución de fecha 21 de septiembre de 2020, 12h14, el Tribunal Distrital resuelve: *ª 2.- En el presente caso la compañía accionante solicita que se amplíe el fallo respecto al primer punto del objeto de la controversia, por cuanto el Tribunal ha determinado que el acto impugnado se encuentra motivado, sin tomar en cuenta que el acto determinativo y la discusión sobre la motivación se refiere al cambio de partida y del TNAN; sin embargo, revisado el acto de determinación tributaria que, la Sala verificó que la Administración en ningún momento ha ordenado cambiar el TNAN, puesto que en forma textual señala: ª ¼ SE SUGIERE CAMBIAR A LAS MERCANCAS M (sic) MOTIVO DE CONSULTA ENLA (sic) SUBPARTIDA 8702.10.10.90--- LOS DEMS (sic), CÓDIGO SUMPLEMENTARIO 0000¼º (fs. 37), por lo que el Tribunal mal pudo haber entrado a analizar la motivación por un cambio que no ha sido dispuesto; en virtud de lo expuesto se niega la ampliación solicitada, con mayor razón si se toma en cuenta que la ampliación cabe cuando no se ha resuelto algún punto de la litis, cuestión que no ocurre en este caso.- 3.- En lo que tiene que ver con la aclaración, el Procurador Judicial de la*

compañía accionante solicita que se aclare sobre ª¼ la pieza procesal en la cual consta dicho informe que sirvió de sustento para emitir el acto administrativo de aforo¼º, cuestión sobre la cual el Tribunal en forma clara ha señalado que ª¼ El informe de clasificación al que se refiere la compañía accionante, es el que se transcribe en el resultado del aforo (¼), lo que significa que se trata de una consulta o informe interno que ha sido solicitado antes de la adopción de la decisión definitiva, la misma que ha sido plasmada posteriormente en el acto de aforo¼º, lo que significa que de la simple lectura del fallo recurrido, se puede apreciar que el referido informe consta transcrito en el resultado del aforo.- 4.- Finalmente, respecto a la aclaración de la fecha a partir de la cual se debe retomar el reclamo administrativo, el Tribunal de igual manera, en forma clara ha resuelto que la transgresión del derecho a la defensa de la compañía recurrente, se ha producido por la omisión en la inspección de los vehículos objeto de la controversia, de manera que la nulidad se produce únicamente por esta omisión, por lo que se ha dispuesto la evacuación de esta prueba para la posterior emisión de la resolución que corresponda, sin que haga falta la especificación de un momento determinado.- 5.- Por lo expuesto, este Tribunal encuentra que en el fallo se han resuelto todos los puntos de la controversia, así como también es absolutamente diáfano, se ha resuelto utilizando un lenguaje sencillo y transparente, de manera que no existe duda u obscuridad alguna, por lo que no existe nada que aclarar ni ampliar; ***en tal sentido se niega los recursos de aclaración y ampliación formulados por la accionante****.º*. **3.5.- Recurso de casación.-** Por un lado, mediante escrito de fecha 7 de octubre de 2020, 14h43, el procurador judicial de la Directora Distrital de Manta del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone el recurso de casación en contra del fallo de mayoría antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por errónea interpretación del artículo 140 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI. Por otro lado, mediante escrito de fecha 13 de octubre de 2020, 12h11, los procuradores judiciales de la compañía COMERCIAL CARLOS ROLDÁN CIA. LTDA., interponen también recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP acusando el vicio de falta de motivación y de decisiones incompatibles, señalando como normas infringidas los artículos: 76 numeral 7 literal l) y 82 de la Constitución de la República del Ecuador; 133 y 81 del Código Orgánico Tributario **3.6.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó ambos recursos de casación en auto de 15 de octubre de 2020, a las 15h41, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP y dispuso elevar los expedientes a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **3.7.- Admisión**.- En auto de 23 de octubre de 2024, las 15h16, el abogado Juan Francisco Martínez Castillo en su calidad de Conjuez de la Sala, dispuso al SENAE que aclare su recurso, en tanto que a la compañía recurrente le dispuso completar su recurso en un término de cinco días (fs. 8 a 9 expediente de casación). En escrito de 29 de octubre de 2024, 12h18, la compañía recurrente completa su recurso. (fs. 11 a 14

expediente de casación). En tanto que en escrito de 29 de octubre de 2024, a las 16h21, el SENAE presenta su aclaración. (fs. 16 a 20 expediente de casación). Finalmente, en auto de 13 de noviembre de 2024, a las 08h51, el referido Conjuez de la Sala, resolvió admitir los recursos de casación propuestos en los siguientes términos: *ª QUINTO. DECISIÓN. Por las consideraciones expuestas, y de conformidad con lo previsto por el artículo 270 del COGEP, se resuelve: 25. ADMITIR el recurso de casación presentado por es el SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, por intermedio de su procurador judicial, abogado Ángel Fidel Bravo Cedeño; en consecuencia, se admite el siguiente cargo: 25.1 Por el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el que se acusa que en la decisión recurrida se incurrió en: (i) Errónea interpretación del artículo 140 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. 26. ADMITIR el recurso de casación presentado por la compañía COMERCIAL CARLOS ROLDAN CIA. LTDA, por intermedio de su procurador judicial, abogado Iván Augusto Navas Iturralde; en consecuencia, se admiten los siguientes cargos: 26.1. Por el caso segundo del artículo 268 del COGEP, por el que se acusa que en la decisión recurrida se incurrió en: (ii) Acusa que la sentencia no cumple el requisito de motivación; y, (iii) Acusa que la sentencia en su parte dispositiva se adoptan decisiones incompatibles.º*. (fs. 22 a 26 expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación por parte del SENAE.- 4.1.- Para fundamentar el recurso la institución casacionista precisa en su aclaración que el artículo 140 del COPCI con total claridad define al aforo como el acto de determinación tributaria a cargo de la administración aduanera para la verificación de la mercadería. El Tribunal A quo indica que aunque se refiera de esa manera no constituye un acto administrativo de los que trata el artículo 98 del Código Orgánico Administrativo, toda vez que el aforo físico no es más que un procedimiento simplificado o abreviado de determinación y que el informe de aforo es en realidad el acto de determinación tributaria. (fs. 19 vuelta expediente de casación). **4.2.-** A su vez, menciona que es necesario considerar que la administración aduanera posee la atribución para ejercitar la facultad determinadora, que va desde el establecimiento de la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, que puede realizarse a través del control anterior, concurrente y posterior. En el caso que nos ocupa al tratarse de un control concurrente mediante aforo físico, y es precisamente en dicho acto administrativo en el que se realiza la determinación tributaria, conforme lo establece el artículo 140 del COPCI, al que están sometidas las actuaciones del Servicio Nacional del Ecuador y que sin embargo, el Tribunal en su errónea interpretación y olvidando que las leyes tributarias deben entenderse en su sentido jurídico, técnico o usual, a menos que se las haya definido expresamente (artículo 13 del Código Tributario) como en el presente caso, y que por lo tanto, no admiten

interpretación extensiva. Afirma que el aforo no constituye un acto determinativo por sí mismo, infiriendo una definición del aforo del Manual de Derecho Aduanero que recoge la Ley General de Aduanas del Perú, (incluso en contra de la definición expresa de la ley ecuatoriana) y peor aún llega a establecer que es el informe de aforo, el acto administrativo que genera efectos jurídicos directos en contra del importador, *ª situación que no prevé la norma jurídica que denuncio como erróneamente interpretada¼º* (sic) (fs. 19 vuelta expediente de casación). **4.3.-** Expresa que para justificar su decisión, se refiere a que no existe motivación en el informe de aforo (*cuando el objeto de la Litis fue fijado en determinar si en el presente caso, el acto de aforo practicado respecto a las mercancías importadas a través de la Declaración Aduanera de Importación (DAI) No. 037-2019-10-00264802, así como la Liquidación complementaria No. 40202331, y la Resolución Impugnada No. SENAE-DDM-2019-0467-RE, adolecen de falta de motivación e indebida motivación y vulneran el derecho a la defensa*), ya que según criterio del juzgador en este documento no se expresa ningún razonamiento que deje entrever cuando menos el tipo de mercancía de que se trata, y que sin fundamento legal ni técnico y sin brindar una explicación al importador sobre el cambio de partida arancelaria, lo que resulta - a su decir - en una actuación arbitraria y deja en incertidumbre al importador. Afirma que esta motivación, en el supuesto no consentido de que fuese correcta, debe centrarse en el acto administrativo, en el entendido de que el artículo 140 del COPCI hubiese establecido que es el Informe de Aforo el acto de determinación tributaria, cuando en realidad no es así, ya que el alcance correcto de la norma define al aforo como el acto de determinación tributaria no a un mero Informe de Aforo, que no es más que la compilación de todas las notificaciones efectuadas al importador por medio del Sistema Ecuapass del SENAE, y que vienen a complementar todas las actuaciones que son parte del acto de aforo. (fs. 19 vuelta expediente de casación). **4.4.-** Expresa que el Tribunal A quo en una errónea interpretación de la norma establecida en el artículo 140 del COPCI, pretende exigir a la administración aduanera que el acto de determinación tributaria en el control concurrente se traduzca en un informe, el cual de acuerdo a la realidad de las operaciones del comercio exterior y la normativa nacional no es otra cosa que un acto de simple administración, puesto que la norma en mención no lo establece así, confundiendo el acto de determinación tributaria, que no es otro que el acto de aforo, con un informe escrito; por consiguiente estima que, el juzgador desconoce la importancia de la definición de la precitada norma sobre lo que debe entenderse como aforo y en la sentencia se afirma que dicho acto de aforo puede ser ejecutado a través de diferentes modalidades, como son: automático, electrónico, documental o físico (intrusivo o no intrusivo), de tal suerte que el acto de aforo como tal puede reducirse a una simple validación electrónica de la Declaración Aduanera a través del sistema informático, con la aplicación de perfiles de riesgo establecidos por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, entonces alega que, si el Tribunal indica que el aforo puede reducirse a una simple validación es evidente que interpreta erróneamente la norma y le resta la

validez que tiene en realidad el aforo según su definición por la ley aduanera, tomando en su lugar al informe de aforo para que, en base al análisis de la supuesta falta de motivación del mismo, se declare su nulidad. (fs. 20 expediente de casación). **4.5.-** Menciona que es evidente la errónea interpretación del artículo 140 Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, siendo este error totalmente determinante en la decisión tomada en el fallo, pues de lo contrario los Jueces no hubieran concluido que el acto de determinación es el informe de Aforo sino el Acto de Aforo como de manera textual lo define el artículo ibidem, además que en el aforo se respetó el debido proceso y derecho a la defensa del importador que por medio de su Agente de Aduana en todo momento estuvo presente durante la verificación física de la mercancía, y que conocía perfectamente los motivos que llevaron al cambio de la clasificación arancelaria de la mercancía por la naturaleza de las mismas y que el Informe de Aforo no es más que una recopilación de las notificaciones realizadas en acto de aforo como acto de determinación tributaria. (fs. 20 expediente de casación). **4.6.-** Finalmente, enfatiza que como consecuencia trascendental del vicio en la decisión tomada por el Tribunal Contencioso Tributario se declaró con lugar la demanda, trayendo consigo la invalidez legal del Informe de Aforo emitido dentro de la DAI Në037-2019-10-00264802, así como de los actos emitidos con posterioridad, como son la Liquidación Complementaria N° 40202331 y la Resolución Impugnada Në SENAE-DDC-2019-0467-RE, emitida el 22 de octubre de 2019, ocasionándole un grave perjuicio a los intereses del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, como entidad recaudadora y controladora de los tributos al comercio exterior, y consecuentemente los del Estado y los de todos los ecuatorianos, toda vez que con dicha sentencia se están dejando de percibir valores por concepto de tributos al comercio exterior toda vez, que efectivamente corresponden por la naturaleza de las mercancías y que el importador con la clasificación arancelaria declarada está dejando de pagar, clasificación arancelaria que fue debidamente corregida por el SENAE y que no ha sido desvirtuada ni en el control concurrente, ni en el reclamo administrativo y mucho menos en el presente juicio. (fs. 963 expediente de instancia). **4.7.- Contestación al recurso por parte de COMERCIAL CARLOS ROLDÁN CIA. LTDA.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 19 de noviembre de 2024, 14h02, comparece el abogado Iván Augusto Navas Iturralde, procurador judicial de la compañía COMERCIAL CARLOS ROLDAN CIA. LTDA., para dar contestación al recurso interpuesto por la institución y señala que a criterio del SENAE se habría incurrido en este vicio, por cuanto en la sentencia se habría considerado que el Acto de Aforo no es un acto de determinación de los que trata el Art. 98 del COA, sino que se traduce en el Informe de Aforo y que dicho informe es en realidad el acto de determinación tributaria interpretando erróneamente el Art. 140 COPCI, al indicar que los actos de aforo son meros informes y no actos administrativos, concluyendo que el informe de aforo no está motivado cuando se debía revisar la motivación del acto de aforo. (fs. 29 vuelta expediente de casación). **4.8.-** Adicionalmente, expresa que la norma que señala el SENAE no ha sido

erróneamente interpretada por el Tribunal pues no se cuestiona la naturaleza del acto de aforo, en ningún momento se establece que no se debe notificar al administrado con un acto de determinación motivado; pues dentro del presente proceso no se discute que el acto de aforo no sea un acto de determinación tributaria o que no comprenda la verificación electrónica, física o documental del origen, naturaleza, cantidad, valor, peso, medida y clasificación arancelaria de la mercancía; es más, tras el análisis sobre los requisitos del Art. 140 del COPCI el Tribunal A quo consideró que el actuar del SENAE contenía motivación (con lo cual discrepa esta defensa). Al parecer el recurso del SENAE confunde que sobre el punto ligado a la motivación del acto de aforo y al Art. 140 del COPCI, el Tribunal A quo le otorgó la razón a la administración aduanera, pues el SENAE incluso refiere en su recurso decisiones que no constan en la sentencia. (fs. 29 vuelta expediente de casación). **4.9.-** También, sostiene que el recurso no abarca la realidad procesal ni el contenido de la sentencia, sino recae sobre una decisión inexistente, pues en verdad la resolución consideró que no se habían cumplido con las diligencias dispuestas en la etapa probatoria del reclamo administrativo, y por ello declaró la nulidad del procedimiento desde el momento en que se produjo la vulneración de derechos. De esta forma, en ningún momento se ha interpretado erróneamente la norma ni tampoco existe relevancia alguna del recurso planteado, pues no alcanza a las consideraciones del Tribunal A quo que motivaron en última instancia, aceptar parcialmente la demanda y emitir una decisión que se estima contraria a la administración aduanera. (fs. 30 expediente de casación). **4.10.-** Finalmente, expresa que siendo el punto de partida para el análisis de la Sala, el identificar cuál es la errónea interpretación que ha dado el Tribunal A quo y que ha alegado el recurrente, para con ello analizar si existe o no una interpretación incorrecta, nos encontramos que en la sentencia emitida no existe la interpretación del Art. 140 del COPCI que relata el SENAE en el recurso planteado, ni mucho menos ha conllevado a adoptar las decisiones que refiere la administración aduanera, por lo cual el recurso propuesto, no posee sustento. Como ya fue descrito previamente, la sentencia concluyó que el acto administrativo de aforo se encontraría motivado, sin embargo, en relación a lo suscitado dentro del proceso de reclamo administrativo, el Tribunal A quo estableció que se vulneró el derecho a la defensa, pues la diligencia de inspección requerida y despachada por la Autoridad Aduanera nunca fue realizada, dejando en indefensión al administrado al limitar sus medios probatorios. Este aspecto no ha sido discutido por el SENAE en su recurso, pues de hecho los argumentos planteados solo refieren a los vicios motivacionales sobre el Art. 140 del COPCI, que como se recalcó, fueron resueltos en favor de la propia administración. (fs. 30 y 30 vuelta expediente de casación).

5. Fundamentación del recurso de casación de COMERCIAL CARLOS ROLDÁN CIA. LTDA.-

5.1.- En la fundamentación de su recurso, la compañía señala que la sentencia incurre en los vicios

citados al declarar parcialmente con lugar la demanda de impugnación, rechazando varios de los puntos planteados y específicamente adoptando decisiones contradictorias e incongruentes, pues se indica que en el acto de aforo, origen de la controversia, no existió cambio de código suplementario sino solo de subpartida arancelaria, cuando la resolución del reclamo posterior indica que si se cambió el código suplementario y no considera que los códigos suplementarios y complementarios varían según cada subpartida; además la sentencia confirma que los actos emitidos son motivados, cuando inclusive la resolución del reclamo administrativo se fundamenta en normas derogadas y determina otro código suplementario. En el presente caso la controversia se radica por cuanto la Dirección Distrital de Manta del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, al momento del aforo de las mercancías importadas bajo DAI 037-2019-10-00264802, determinó que a los ítems importados, FURGONETA MARCA JAC MODELO HFC6491KMD, le correspondía otra subpartida diferente a la declarada inicialmente y por ende un nuevo código suplementario. Concretamente la subpartida declarada inicialmente fue la 87021109090 código suplementario 0000, y la subpartida determinada fue 8702101090 código suplementario 0000. (fs. 414 vta expediente de instancia). **5.2.-** Afirma que el vicio concreto se produce en dos partes de la Resolución dictada por el Tribunal A quo: en primer lugar al determinar en sentencia que el acto de aforo fue motivado, abarcando a criterio del Tribunal la subpartida arancelaria pero sin analizar la corrección o incorrección del código suplementario; y, en segundo lugar al resolver el recurso de ampliación presentado al no existir el análisis sobre el código suplementario, respondiendo el Tribunal que no corresponde dicho análisis al no haber cambio de código suplementario, sin fundamentar ese criterio en norma alguna. Así, señala que lo resuelto vulnera el deber de motivación contemplado en el Art. 76 numeral 7 literal l) de nuestra Constitución, al mencionar en su contenido aseveraciones contrapuestas, pues por un lado se afirma que existió un cambio de subpartida; y, por otro, que no existió cambio de código suplementario, cuando los códigos van ligados a la subpartida, así un cambio de subpartida deriva en cambio de códigos suplementarios; más grave aún, en base a este error, se declara motivado un acto de determinación. Continúa señalando que si bien la numeración de los códigos suplementarios puede ser similar (0000), al ser un código adicional propio a cada subpartida, su aplicación e inclusive su texto es totalmente diferente, pues solo del tenor literal del término ª código suplementarioº podemos inferir que el mismo hace relación a un código que se añade a la subpartida concreta, lo suplementa; es decir, no tiene vigencia de forma independiente y generalizada. Expresa que cada subpartida posee sus propios códigos suplementarios y es imposible aplicar códigos suplementarios de otra subpartida. (fs. 416 - 417 expediente de instancia). **5.3.-** Por tanto, menciona que la trascendencia de este proceder es sumamente gravitante, pues de no haber incurrido en la incongruencia descrita, y haber considerado que un cambio de subpartida supone un evidente cambio de códigos suplementarios (más allá de su numeración); debía analizarse si el acto de aforo sustentó el cambio de códigos suplementarios y por

ende el acto fue motivado o no, más no desconocer el tratamiento de dicho punto; así, al analizar el mismo texto transcrito en la sentencia respecto a la decisión del SENAE en el acto de aforo, se constata que solo existe la orden de cambio de código suplementario más no razón alguna. Es decir el acto era inmotivado al determinar discrecionalmente otro código suplementario. La falta de motivación en el análisis y la adopción de premisas contrapuestas, ha presupuesto que el Tribunal A quo no analice uno de los puntos de la controversia, determinando incorrectamente que el acto de aforo fue motivado, sólo por cuanto, a criterio del Tribunal, se analizó la subpartida arancelaria, sin necesidad de analizar lo referente al código suplementario. (fs. 418 expediente de instancia). **5.4.-** En lo que se refiere a la adopción de decisiones contradictorias, afirma que la sentencia adopta decisiones incompatibles, pues declara que el acto y la resolución impugnada son motivados, cuando resuelven la aplicación de códigos suplementarios diferentes. Al efecto, menciona que el acto de aforo y la Resolución impugnada posteriormente en juicio, determinan códigos suplementarios diferentes así: TEXTO ACTO DE AFORO: *ª POR LO QUE SE SOLICITA CAMBIAR A LA SUBPARTIDA 702101090¼ LOS DEMÁS, CDIGO (sic) SUPLEMENTARIO 0000¼º*. TEXTO RESOLUCIÓN NRO. SENAEDDM-2019-0467-RE: ªSe declara la validez de lo actuado dentro del acto de determinación tributaria (Aforo) esto es, el cambio de TNAN de 0000 a 0002.º. Pese a ello y pese a que la resolución del reclamo determina el código suplementario 0002, en contraposición del acto de aforo, el Tribunal A quo recae en el vicio al indicar que el Acto de Aforo y la Resolución fueron motivadasº. Así, a más de que existe un nuevo código complementario (0000) correspondiente a la subpartida determinada por el SENAE, la Resolución nos indica que lo que se determinó en el acto de aforo fue un tercer código suplementario (0002), siendo completamente incongruente lo realizado por el SENAE y por ende lo indicado por el Tribunal A Quo respecto a la motivación de los actos emitidos. Este proceder afectó evidentemente los Arts. 81 y 133 del Código Tributario y el Art. 76 numeral 7 literal l de la Constitución, pues evidentemente existieron actos inmotivados y contradictorios entre sí, pese a lo cual la sentencia, existiendo dos códigos suplementarios diferentes, resuelve que ambos actos opuestos entre sí, son válidos, originando nuevamente una resolución inmotivada que es materia del presente recurso. La relevancia del vicio se verifica por cuanto, de haber considerado el Tribunal estas incongruencias, la sentencia hubiese determinado que los actos son claramente contradictorios y toda vez que la Resolución del reclamo administrativo detalla que el código suplementario determinado es el 0002 cuando el aforo precisaba el 0000, evidentemente el acto de aforo refirió a otro código erróneamente y por ende existe una inconsistencia que nulita el acto de aforo y lo actuado a consecuencia. (fs. 118 expediente de instancia). **5.5.-** A continuación se refiere a la adopción de decisiones incompatibles con el ordenamiento jurídico al mencionar que un acto que se sustentó en normas derogadas es motivado. Afirma que la resolución del reclamo administrativo en su parte resolutiva indicó: *ª b) Se declara la validez de lo actuado dentro del acto de determinación*

tributaria (Aforo)(...) En caso de existir un acto de simulación, falsedad o engaño que induzca a error de esta Resolución, se considerará como defraudación fiscal, sancionada por el Art. 342 y siguientes del Código Tributario (¼).º . Advirtiendo que existe una clara referencia a la aplicación del Art. 342 y siguientes del Código Tributario. Es el caso, que el Art. 342 del Código Orgánico Tributario y siguientes (hasta el Art. 348) fueron derogados por la disposición derogatoria décimo novena del Código Orgánico Integral Penal, publicado en Registro Oficial Suplemento 180 de 10 de febrero del 2014, es decir la parte resolutiva se basa en una norma que ya no es parte de nuestro ordenamiento jurídico. Menciona que si un proceso se sustenta en normas derogadas, el mismo se encuentra viciado y el acto emitido que confirma este proceder atentatorio a la seguridad jurídica, es nulo. El Art. 82 de nuestra Constitución es sumamente claro respecto a la importancia de contar con normas previas, claras y aplicadas, lo cual no ha sucedido en el presente caso y al contrario este actuar se ha convalidado mediante la sentencia emitida, ahondando en la vulneración al derecho constitucional. A más de ello, la vulneración a la seguridad jurídica, conlleva la afectación al deber de motivación (Art. 76 numeral 7 literal l de la Constitución), pues la aplicación de normas derogadas destruye la garantía del administrado de conocer el proceder de la administración, las consecuencias de su actuar y evidentemente impide que un acto se encuentre sustentado, pues nunca se podrá cumplir con el requisito de motivación al aplicar a determinados hechos, normas que dejaron de existir en nuestro ordenamiento jurídico, cuando la motivación comporta un ejercicio lógico hechos-norma. Pese a esta grave afección al proceso, la sentencia determina que la Resolución del Reclamo Administrativo es motivada pues se han justificado las razones jurídicas del proceder; razones que como vimos, encuentran justificación en normas derogadas, es decir, es imposible que exista motivación. El vicio se plasma en la sentencia cuando establece al final del apartado 6.1.3: *ª El análisis realizado en el Informe Técnico en el que se basa la resolución, pone de manifiesto que la Administración Aduanera justificó las razones jurídicas y técnicas que sirvieron para sustentar la resolución Impugnada, por lo que tampoco se puede afirmar que el acto impugnado carece de motivación, rechazando por lo mismo los argumentos de la compañía accionante en este sentido.º* . (fs. 418 vuelta expediente de instancia). **5.6.-** Finalmente, menciona que la sentencia incurre entonces en vicios en su motivación, pues pese a la existencia de códigos suplementarios reformados sin sustento, contradicciones entre los códigos suplementarios determinados entre el acto de aforo y la resolución del reclamo administrativo y uso de normas derogadas, determina la motivación del acto de aforo y la resolución del reclamo administrativo, en base a premisas contradictorias como lo es indicar que existe cambio de subpartida arancelaria pero no de código suplementario, o indicar que se justificó jurídicamente el actuar del SENAE cuando los actos se basan en normas derogadas. De no haberse dado las contradicciones expuestas previamente, la sentencia habría considerado la afectación al deber de motivación y por ende habría declarado con lugar la acción (de forma íntegra y no parcialmente), y por ende la nulidad

del acto de aforo y de la Resolución del Reclamo Administrativo por los motivos expuestos en el presente documento, aspectos que son solicitados mediante el recurso de casación que se interpone, requiriendo se case la sentencia emitida por el Tribunal A quo en juicio No. 01501-2019-00107. (fs. 419 vuelta expediente de instancia). **5.7.-** En tanto que en el escrito que completó su recurso, infiere que un cambio de subpartida arancelaria, implica necesariamente un cambio en el TNAN aplicable, pues más allá de la numeración del TNAN, cada subpartida contiene códigos complementarios y suplementarios con un contenido diferente, de hecho, al plantearse un recurso de ampliación a la sentencia, se indicó que esta no se había pronunciado sobre el cambio de TNAN sino sólo sobre la motivación de la subpartida. (fs. 12 vuelta expediente de instancia). **5.8.-** Por tanto, menciona que a cada subpartida le corresponde sus propios códigos complementarios, por lo que sí existe un cambio de subpartida se produce un cambio de código complementario, siendo incoherente que tras afirmar que existe un cambio de clasificación e incluso se cite el TNAN establecido por la administración, se indique que no existió cambio de TNAN. En última instancia, concluimos por tanto que la consideración del Tribunal sobre la inexistencia de cambio de TNAN, pese a establecer que la administración rectificó el mismo, genera una incoherencia lógica, como ya la ha definido la Corte Constitucional, puesto que las premisas que componen la fundamentación de la resolución se contraponen con la conclusión. (fs. 13 expediente de casación). **5.9.-** Adicionalmente, señala que este error cometido por el Tribunal A quo, origina que nunca se analice si en verdad el cambio de clasificación arancelaria íntegro fue motivado, pues dicho análisis comporta tanto el cambio de subpartida como los códigos complementarios y suplementarios que la componen, sobre los cuales el Tribunal al referir de manera incorrecta que no existió modificación, excluye de su análisis al TNAN rectificado, sin pronunciarse por ende si dicho cambio es correcto o no. Como establece la sentencia No. 1158-17-EP/21, en última instancia los vicios de apariencia motivacional, pueden generar insuficiencia como tal, siendo el caso concreto que dicho proceder del Tribunal A quo, origina que no exista una respuesta al objeto de la litis, dado que las premisas incoherentes que comportan su análisis, provocan la exclusión final de un análisis respecto al TNAN. (fs. 13 expediente de casación). **5.10.-** Finalmente, cita los puntos 6.1.2. y 6.1.3. y menciona que el Tribunal A quo, establece por una parte el acto de aforo que establece el código complementario (0000) correspondiente a la subpartida determinada por el SENAE es motivado y el acto válido; y, por otra parte, concluye que la Resolución del reclamo administrativo que determina el código suplementario (0002) a la subpartida determinada, también es motivado. De esta forma, la decisión que emite el Tribunal se torna inaplicable, puesto que de considerar que ambos actos tenían motivación válida, no podría establecerse cuál es el código suplementario/ TNAN aplicable al caso concreto. Expresando así que la relevancia de los dos vicios de la causal alegada, se verifica por cuanto, de haber considerado el Tribunal estas incoherencias, la sentencia hubiese determinado: 1) Que no existe sustento para el cambio de código suplementario; y,

2) Que el acto materia de reclamo y el acto impugnado en vía judicial, son claramente contradictorios y toda vez que la Resolución del reclamo administrativo detalla que el código suplementario determinado es el 0002 cuando el aforo precisaba el 0000, evidentemente no podían considerarse válidos ambos, ni mucho menos afirmar que su motivación era válida, pues dicha decisión es incompatible. (fs. 419 vuelta expediente de casación). **5.11.- Contestación al recurso por parte del SENAE.-** Corrido traslado con el recurso admitido de la actora, no se ha dado contestación alguna.

6.- Delimitación del problema jurídico.- 6.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia de mayoría impugnada, ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del artículo 140 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. En tanto que, con fundamento en los argumentos esgrimidos por la compañía recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por los vicios de falta de motivación o de adopción de decisiones incompatibles en la parte dispositiva de la sentencia.

7.- Análisis del Tribunal de Casación.- 7.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en los casos segundo y quinto del artículo 268 del COGEP, respecto de los recursos interpuestos y admitidos por el Conjuez de la Sala, analizará en primer lugar el recurso interpuesto por la autoridad tributaria demandada, y a continuación, el recurso interpuesto por la compañía actora en la causa. Al efecto, se considera:

7.2.- Análisis del recurso interpuesto por COMERCIAL CARLOS ROLDÁN CIA. LTDA.-

7.2.1.- Caso segundo.- *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* . **Falta de motivación.-** La motivación consiste en una *ª (¼) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.º* .[1] Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como *ª (¼) el elemento*

1 Ignacio Colemer Hernández, La motivación de las Sentencias: sus exigencias constitucionales y legales, (Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2003), 46.

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.ª.[2] **Decisión contradictoria o incompatible:** Este vicio se fundamenta en los defectos de fondo, esto es por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles. La doctrina considera que *ª [...] las decisiones contradictorias sólo pueden encontrarse en la parte resolutiva de la sentencia que es donde el órgano jurisdiccional debe resolver el asunto controvertido y lo hace cuando se pronuncia en ella sobre todas las acciones o excepciones hechas valerº* [3]. No obstante, pese a que la norma dispone que las decisiones contradictorias deben encontrarse en la parte resolutiva de la sentencia, no se debe dejar de analizar la parte motiva, al constituirse en fundamento básico para determinar el criterio del juzgador, permitiendo además establecer el origen de la contradicción.[4] **7.2.2.- Las normas señaladas como infringidas son.- a) Art. 76 numeral 7 literal l de la Constitución de la República del Ecuador.-** *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. (...)ª*. **b) Artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador.-** *ª 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.ª*. **c) Artículo 81 del Código Orgánico Tributario.-** *ª Forma y contenido de los actos.- Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley.ª*. **d) Artículo 133 del Código Orgánico Tributario.-** *ª Resolución expresa.- Las resoluciones serán motivadas en la forma que se establece en el artículo 81, con cita de la documentación y actuaciones que las fundamentan y de las disposiciones legales aplicadas. Decidirán todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas*

2 Fernando de la Rúa, Proceso y Justicia, (Buenos Aires: Editores Asociados, 1980), 82.

3 Juan Carlos Muñoz Torres, Recursos Jurisdiccionales, Santiago de Chile, Juritec S.A. Ediciones Jurídicas y Técnicas S.A., 2004, p. 298.

4 Jaime Azula Camacho, Manual de Derecho Procesal Civil, tomo II, Bogotá, Editorial Temis, S.A., 1994.

del expediente o de los expedientes acumulados.º . **7.2.3.**- La compañía actora, ahora casacionista, acusa a la sentencia de instancia de falta de motivación y de haberse adoptado decisiones incompatibles. Principalmente, argumenta con sustento en ambos vicios, que se han producido al señalar en la sentencia impugnada que el acto de aforo está motivado, pero sin haber analizado la corrección del código suplementario atado al cambio de la partida arancelaria, y haciendo aseveraciones contrapuestas, pues por un lado afirma que existió un cambio de subpartida y, por otro, que no existió cambio de código suplementario. Así, se habría determinado que en el acto de aforo no existió cambio de código suplementario sino solo de subpartida arancelaria, y en la resolución del reclamo se determina que sí se cambió el código suplementario. Finalmente, que el vicio se produce al resolver el recurso de ampliación presentado, al no existir el análisis sobre el código suplementario y respondiendo el Tribunal que no corresponde dicho análisis al no haber cambio de código suplementario, sin fundamentar ese criterio en norma alguna y determinando que el acto de aforo estaba motivado al establecer discrecionalmente otro código suplementario habiéndose producido una falta de motivación del Tribunal sobre dicho análisis, además de que el acto impugnado se habría fundamentado en normas que se encuentran derogadas. **7.2.4.**- Esta Sala especializada analizando el fallo recurrido a la luz del caso segundo, observa que los juzgadores de instancia en el considerando segundo identifican a la partes, así como al acto impugnado. En el considerando tercero realizan una breve enunciación de los hechos y circunstancias objeto de la demanda y de la contestación. En el considerando cuarto señalan que no se ha opuesto ninguna excepción previa. En el considerando quinto determinan la relación de los hechos probados relevantes para la resolución y enumeran las pruebas anunciadas por las partes procesales, estableciendo las que fueron aceptadas en la audiencia preliminar. **7.2.5.-** A partir del considerando quinto inicia la motivación del fallo y se establecen los objetos de la controversia. En el considerando 6.1.2 analizan la motivación del acto de aforo y de la resolución impugnada. Al efecto se refieren a las pruebas aportadas durante el juicio y realizan el análisis pertinente concluyendo que: *ª lo que significa que la Administración Aduanera, en forma concreta ha justificado el fundamento legal y técnico que tomó de base para determinar la correcta clasificación de la mercancía en controversia, cuya decisión resulta lógica, razonable y comprensible, aunque no haya utilizado una abundante cantidad argumentos, por lo que mal se puede afirmar que el acto de aforo, carece de motivación, pues, la debida motivación no depende de la abundancia de los argumentos que se utilice, sino de la precisión con la que se utilicen los argumentos, consecuentemente una motivación lacónica o sucinta bien puede resultar suficiente para cumplir con las condiciones de una debida motivación a la que se refiere nuestra Carta Magna.º* . A continuación, en el considerando 6.1.3 realizan el análisis de la motivación del acto impugnado y concluyen que: *ª El análisis realizado en el Informe Técnico en el que se basa la resolución, pone de manifiesto que la Administración Aduanera justificó las razones jurídicas y técnicas que sirvieron*

para sustentar la resolución impugnada, por lo que tampoco se puede afirmar que el acto impugnado carece de motivación, rechazando por lo mismo los argumentos de la compañía accionante en este sentido.º . **7.2.6.-** En el considerando 6.2 los juzgadores de instancia al analizar si se ha dejado en indefensión al actor al no habérsele notificado con el informe de clasificación arancelaria, después del análisis correspondiente arriban a la conclusión de que: *ª lo que quiere decir que al poseer efectos indirectos, en nada afecta a los administrados antes de pasar a formar parte de un acto susceptible de impugnación, por lo mismo su falta de notificación en nada menoscaba el derecho a la defensa del administrado, pues, aún en el evento de que hubiese sido notificado, su derecho a la defensa no podía materializarlo en contra de dicho informe, sino tal derecho tan sólo podía hacerlo efectivo a través de impugnar el acto administrativo del cual pasó a formar parte el acto de simple administración, que en este caso es el acto administrativo de determinación tributaria contenido en el aforo, como en efecto así ha procedido. En virtud de lo expuesto se rechaza el argumento de la compañía accionante respecto a este tema.º* . **7.2.7.-** En el considerando 6.3 del fallo, analizan si la administración aduanera vulneró el derecho al debido proceso, a la defensa, y, a la seguridad jurídica de la accionante, al no haber resuelto todas sus alegaciones y fundamentos planteados en el reclamo administrativo, respecto de lo cual, los juzgadores de instancia consideran que el accionante se ha limitado a transcribir el texto del reclamo, sin precisar qué es lo que se ha dejado de resolver, de tal forma que el Tribunal mal podría suponer qué planteamientos requerían un pronunciamiento, pero finalmente señalando que la administración aduanera sí ha emitido su pronunciamiento respeto de la partida arancelaria de los vehículos importados. **7.2.8.-** En el considerando 6.4 analizan si la administración aduanera, durante el reclamo administrativo, atendió o no la totalidad de las pruebas solicitadas por la compañía accionante. Al efecto, del análisis de las pruebas, llegan a las siguientes conclusiones: **i.** La administración aduanera no ha desatendido la prueba número 8 solicitada por la accionante. **ii.** Respecto de las pruebas solicitadas en los numerales 5 y 10 del escrito de prueba de la actora, que se refiere la práctica de una inspección física de las mercancías en controversia, no existe constancia documental -la administración no ha justificado su existencia- que demuestre la evacuación de dicha diligencia, privando a la reclamante de la posibilidad de verificar en forma incontrovertible el peso de los vehículos y su real capacidad de carga. Frente a lo cual, los juzgadores concluyen: *ª particular que es de capital importancia para que pueda adoptar una decisión ecuánime, lo que a su vez conlleva una evidente vulneración del derecho a la defensa de la reclamante, al habérsele privado de una prueba que bien hubiese podido cambiar la decisión de la Administración Aduanera; el Art. 76 No. 7 literal a) de la Constitución de la República del Ecuador.º* . En tal virtud, los juzgadores de instancia considerando que se ha vulnerado el derecho a la defensa en el procedimiento del reclamo administrativo, resuelven: *ª 1) Que el acto de determinación de aforo sí está motivado. 2) La nulidad del procedimiento del reclamo administrativo N° 011-2019 desde el momento en el que se vulneró el*

derecho a la defensa al no realizarse las pruebas ordenadas por la autoridad aduanera, y en consecuencia la nulidad de la resolución impugnada, disponiendo que en forma previa a la emisión de la resolución correspondiente, se practique efectivamente la inspección física de los vehículos objeto de esta controversia, en los términos solicitados en los numerales 5 y 10 del escrito de prueba presentado el 14 de mayo de 2019º .

7.3.- Análisis del recurso interpuesto por el SENAE.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP ocurre *ª 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* . **7.3.1.-** 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* .[5] **7.3.2.- La norma señalada como infringida es el artículo 140 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.-** *ª Art. 140.- Aforo.- Es el acto de determinación tributaria a cargo de la Administración Aduanera y se realiza mediante la verificación electrónica, física o documental del origen, naturaleza, cantidad, valor, peso, medida y clasificación arancelaria de la mercancía.º* . **7.3.3.-** Para fundamentar su recurso, la institución recurrente señala, principalmente, que la errónea interpretación de la norma en cuestión se produce porque el artículo 140 del COPCI con claridad define al aforo como el acto de determinación tributaria para la verificación de la mercadería y; sin embargo, el Tribunal concluye que el acto de determinación es el informe de aforo, y no el acto de aforo en sí mismo. Afirma que el Tribunal en una errónea interpretación de la norma, pretende exigir a la administración aduanera que el acto de determinación tributaria en el control concurrente se traduzca en un informe, que de conformidad con la normativa nacional y las operaciones de comercio exterior, no es otra cosa que un acto de simple administración. Finalmente, que en el fallo se confunde al acto de determinación tributaria, que no es otro que el acto de aforo, con un informe escrito. **7.3.4.-** Esta Sala especializada en observancia del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, error in judicando, inicia el análisis a partir de los hechos probados en instancia. En tal virtud, se observa que del fallo impugnado se desprenden los siguientes hechos probados: **i.** El acto de aforo está debidamente motivado. (fj. 377); **ii.** El acto impugnado, Resolución No. SENAE-DDM-2019-0467-RE emitida por

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

el 22 de octubre de 2019, mediante la cual se ha declarado sin lugar el reclamo administrativo N° 011-2019 y se ha confirmado la validez de todo lo actuado en el acto de determinación tributaria (aforo) practicado en relación a la declaración aduanera N° 037-2019-10-00264802, está motivado, en virtud de que la Administración Aduanera justificó las razones jurídicas y técnicas que sirvieron para sustentar la resolución impugnada. (fj. 377 - 377 vta.); **iii.** La falta de notificación al administrado con el informe, no afecta su derecho a la defensa ya que es un acto de simple administración que pasó a formar parte del acto administrativo de determinación tributaria contenido en el aforo. (fj. 378); **iv.** El actor no precisa cuál de los cuestionamientos que hizo en su reclamo administrativo, no ha sido resuelto, únicamente transcribe en su integridad el reclamo que interpuso, con lo cual el Tribunal de instancia no pudo verificar qué temas supuestamente no fueron atendidos en sede administrativa. (fj. 378). **v.** La administración aduanera no desatendió la prueba solicitada por el actor en el numeral 8 de su escrito de prueba durante el trámite administrativo. *ª En cuanto a la prueba solicitada en el numeral 8 del escrito de prueba, la Administración Aduanera no ha actuado ninguna prueba que justifique su despacho; sin embargo, fue la propia compañía accionante la que anunció y practicó como prueba la Providencia N° SENAE-DDM-2019-0290-PV (fs. 167), a través de la cual se ha atendido las pruebas solicitadas durante el reclamo, y en relación a la prueba del numeral 8, claramente se indica que ª No se considera lo señalado en el numeral 8 del escrito probatorio, toda vez, que no consta dentro del proceso el oficio No. 917012019OCON000086 del SRI¼ º* . (fj. 379); **vi.** Respecto de las pruebas solicitadas en los numerales 5 y 10 del escrito de prueba que se refieren a la práctica de una inspección física de las mercancías en controversia, si bien a través de la Providencia N° SENAE-DDM-2019-0290-PV (fs. 167), se ha ordenado la práctica de dicha prueba, disponiendo que sea la Dirección Distrital de Cuenca la que realice la inspección solicitada, no existe constancia documental que demuestre la evacuación de dicha diligencia, privando a la reclamante, así como a la administración aduanera, de la posibilidad de verificar en forma incontrovertible el peso de los vehículos y su real capacidad de carga, lo que conlleva a una evidente vulneración del derecho a la defensa de la reclamante, vulnerando el artículo 76 numeral 7 literal a) de la Constitución de la República. (fj. 378 vlta.). **7.3.5.-** Esta Sala especializada ha señalado de manera reiterada que el recurso de casación es extraordinario, excepcional, de alta técnica jurídica, que cuestiona de manera concreta el vicio o los vicios en los que incurre el juzgador de instancia en su decisión, de manera que es obligación del recurrente fundamentar de manera adecuada y suficiente su recurso. Con este antecedente, se debe advertir que la norma que acusa el SENAE como erróneamente interpretada es el artículo 140 del COPCI; sin embargo, una vez que ha sido revisada a detalle la sentencia de mayoría no se verifica la aplicación de la referida norma, de tal forma que haya sido fundamento de la decisión que adopta el Tribunal en su fallo, y menos aún que haya podido ser mal interpretada si ni siquiera ha sido aplicada. Esta deficiencia en la fundamentación del recurso de casación es suficiente para

desechar el vicio propuesto. A pesar de ello, esta Sala especializada en aras de confrontar los argumentos de la casacionista y el fallo de mayoría recurrido advierte que de los hechos probados en sentencia se llega a la conclusión de que el acto de aforo está motivado. La casacionista argumenta que en el fallo se ha confundido que el acto de determinación es el informe de aforo y no el acto de aforo en sí mismo. En el considerando 6.2 de la sentencia impugnada los juzgadores afirman que la consulta o informe técnico es un acto de simple administración que ha sido requerido para la formación de la voluntad administrativa aduanera y que no genera efectos inter partes, siendo que el derecho a la defensa se ejercita impugnando el acto administrativo de determinación tributaria contenido en el aforo. Así, se observa que el argumento de la recurrente no se corresponde con la verdad procesal, pues el Tribunal de instancia en su fallo de mayoría no ha señalado que el aforo no constituya el acto de determinación tributaria aduanera, sino que por el contrario, se ha referido al informe como un acto de simple administración. Por lo expuesto, se rechaza el recurso de la parte demandada.

7.4.- Con los antecedentes expuestos, esta Sala especializada advierte que la sentencia de instancia se encuentra motivada y que no presenta vicios de incongruencia pues resuelve con fundamento jurídico, en apego a los hechos que relata y a la valoración probatoria que realiza, que la administración aduanera no atendió un pedido de inspección de la accionante durante la etapa de prueba, con lo cual se vulneró su derecho fundamental a la defensa y al debido proceso, en virtud de lo cual, resolvió declarar la nulidad de la resolución impugnada, así como del procedimiento del reclamo administrativo, disponiendo que de forma previa a la emisión de la nueva resolución se practique la inspección física de los vehículos. **7.5.-** El argumento de la recurrente respecto de que la sentencia incumple con el requisito de motivación y que adopta decisiones contradictorias, no tiene asidero, pues el Tribunal expone con claridad el por qué considera que la administración inobservó el procedimiento administrativo, resultando nulo el acto impugnado. La fundamentación del recurso respecto del cambio o no del código suplementario de la subpartida no incide en el vicio alegado, pues la *ratio dicidendi* del fallo radica en la vulneración de derechos constitucionales en la tramitación procedimiento administrativo, de tal forma, que la acusación de incongruencia respecto de que el acto de aforo y la resolución impugnada -declarada nula- refieren un código suplementario diferente pierde asidero, tanto más, se advierte que los recursos de aclaración y ampliación del fallo de instancia fueron negados. Así, tampoco tiene asidero la acusación de que el acto impugnado tiene fundamento en normas que habrían sido derogadas, pues justamente ha sido declarado nulo conforme ha quedado explicado en los considerandos precedentes, de tal forma que el argumento resulta intrascendente y en el hipotético de estar a la argumentación del recurrente, en nada alteraría lo decidido en instancia. En

tal virtud, no se observa que la sentencia incurra en el vicio de falta de motivación o adopción de decisiones incompatibles, por tanto, tampoco se observa infracción de los artículos alegados con fundamento en esta causal, por lo que se rechaza el recurso interpuesto por la parte actora.

8.- Decisión

8.1.- 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:**

8.2.- NO CASAR el fallo de mayoría dictado el 2 de septiembre de 2020, a las 16h32, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia de Azuay, en el juicio de impugnación No. 01501-2019-00107.

8.3.- 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.

8.4.- Sin costas.

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

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA 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.