

**REGISTRO OFICIAL**®  
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



**CORTE NACIONAL DE  
JUSTICIA**

**FUNCIÓN JUDICIAL  
Y JUSTICIA INDÍGENA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO  
CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**SENTENCIAS, RESOLUCIONES,  
JUICIOS Y AUTOS**

**J17751-2021-00004, J09504-2006-6561,  
J09503-2010-0169, J01501-2019-00009,  
J09501-2019-00174, J09504-2012-0047,  
J17501-2013-0046, J05102-2022-0001,  
J09501-2019-00299**

**FUNCIÓN JUDICIAL**

170278695-DFE

Juicio No. 17751-2021-00004

**JUEZ PONENTE: JOSE DIONICIO SUING NAGUA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)****AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, martes 22 de febrero del 2022, las 14h36. **VISTOS:** (17751-2021-00004)**ASUNTO**

Resolución de la acción objetiva de anulación parcial del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, puntualmente la anulación del segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7, cuyos últimos tres párrafos fueron agregados mediante artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114, publicado en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020.

**I. ANTECEDENTES:**

**1.1.** El Doctor Marco Antonio Subía Martínez en calidad de Presidente y como tal, representante legal de la Asociación de Representantes de Líneas Aéreas en el Ecuador, ARLAE, junto con su abogado patrocinador, doctor Xavier Rosales Kuri, presenta acción objetiva de anulación parcial del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, puntualmente la anulación del segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7, cuyos últimos tres párrafos fueron agregados mediante artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114, publicado en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020.

**1.2.** Mediante sorteo de la causa No. 17751-2021-00004 (1), realizado el 3 de septiembre de 2021, las 17h14, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordoñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E) y José Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en esta causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la

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

**1.3.** Mediante providencia de 22 de septiembre del 2021, las 11h47, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 146 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, se dispuso que previo a admitir la demanda a trámite se aclare y complete la misma conforme a lo establecido en el artículo 185 apartado segundo numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ, en concordancia con el artículo 303 del COGEP. Mediante escrito presentado 29 de septiembre de 2021, 12h37, la ARLAE aclaró y completó la demanda respecto de la edad y el estado civil del accionante, así como también justificó el interés directo del demandante en la causa.

**1.4.** Mediante auto de mayoría de 11 de noviembre de 2021, 10h10, el Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario calificó y aceptó a trámite la acción objetiva propuesta y dispuso sustanciarla en juicio ordinario; en tal virtud se dispuso citar a los demandados, concediéndoles el término de treinta días para que contesten la demanda.

**1.5.-** Siendo el estado procesal de la causa, se convoca a audiencia preliminar en auto de 3 de febrero de 2022, 14h04, diligencia que se llevó a efecto el día lunes 21 de febrero del 2022, a las 14h45, en la que la Sala, con aceptación de la parte procesal asistente, califica al asunto como un tema de puro derecho, razón por la que se procede a tratar y resolverla en la misma audiencia.

## **II. DEL CONTENIDO DE LA DEMANDA**

**2.1.** El artículo 303 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, señala: *“Art. 303.- Legitimación activa.- Se encuentran habilitados para demandar en procedimiento contencioso tributario y contencioso administrativo: 1. La persona natural o jurídica que tenga interés directo en demandar la nulidad o ilegalidad de los actos administrativos o los actos normativos de la administración pública, ya sea en materia tributaria o administrativa (1/4)°*. En el presente caso, el doctor Marco Antonio Subía Martínez en calidad de Presidente y como tal, representante legal de la Asociación de Representantes de Líneas Aéreas en el Ecuador presenta acción objetiva de anulación parcial del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, puntualmente la anulación del segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7, cuyos últimos tres párrafos fueron agregados mediante artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114, publicado en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020.

**2.2.** La pretensión de la parte actora, ARLAE, consiste en: *“Con los antecedentes de hecho y derecho señalados, amparado en el artículo 185, numeral 2, del Código Orgánico de la Función Judicial, solicito a los señores Magistrados de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia se sirvan establecer la ilegalidad del párrafo segundo del artículo innumerado quinto agregado después del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y como resultado de ello, se declare su nulidad y se lo deje sin efecto.”*

**2.3.** En resumen, la pretensión de la Asociación accionante radica en que se declare la nulidad parcial con efectos generales del párrafo segundo del artículo innumerado quinto agregado después del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

**2.4.** La disposición impugnada cuya ilegalidad se acusa se detalla a continuación:

*° Art. (...). Distribución de dividendos. (1/4)*

*Para la distribución de dividendos de cada año, respecto a sociedades de transporte internacional de pasajeros, carga, empresas aéreo expreso, couriers o correos paralelos, constituidas al amparo de leyes extranjeras, que operen en el país a través de sucursales, establecimientos permanentes, agentes o representantes, se considerará como valor de dividendo efectivamente distribuido al*

*resultado de restar la participación laboral y el impuesto a la renta causado de la base imponible establecida en el Artículo 31 de la Ley de Régimen Tributario Interno*<sup>4°</sup>.

**2.5.** A fojas 79 a 87 de los autos, consta la demanda de acción objetiva en la cual se detallan los fundamentos de hecho y de Derecho, por los cuales la ARLAE sostiene la ilegalidad del segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7, cuyos últimos tres párrafos fueron agregados mediante artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114, publicado en el Registro Oficial, Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020, puesto que considera que el segundo párrafo del artículo referido es contrario a los preceptos legales contenidos en el Código Tributario y en la Ley de Régimen Tributario Interno, cuyos argumentos son como siguen:

**A.- Sobre el régimen tributario aplicable a los dividendos.-** Señala que el artículo 8 de la LRTI establece que se consideran ingresos de fuente ecuatoriana las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en Ecuador. Que el artículo 39.2 de la LRTI considera como ingreso gravado toda distribución de dividendos a todo tipo de contribuyente, y establece que se considerará ingreso gravado el 40% del dividendo efectivamente distribuido, valor sobre el cual se debe aplicar el porcentaje de retención correspondiente. Señala que en el año 2014 se reformó el RALRTI para incorporar la definición de dividendo en virtud de la cual se considera dividendo para efectos tributarios a todo tipo de participaciones en utilidades, excedentes, beneficios o similares y que de los artículos se desprende que: a) Se consideran ingresos de fuente ecuatoriana los dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en Ecuador; b) Para efecto tributarios, solo existe un dividendo cuando la sociedad genera una utilidad, excedente o beneficio; y, c) Se considera ingreso gravado el 40% del dividendo efectivamente distribuido.

**B.- Análisis de la norma objeto de la presente acción de nulidad.-** Señala que en el año 2018, se introdujo en el RALRTI, como artículo innumerado quinto, agregado luego del artículo 7, la definición de *Distribución de dividendos* entendiéndose como: *La decisión de la junta de accionistas, o del órgano que corresponda de acuerdo a la naturaleza de la sociedad, que resuelva la obligación de pagarlos. En virtud de aquello, la fecha de distribución de dividendos corresponderá a la fecha de la respectiva acta o su equivalente.* Posteriormente, en el año 2020, se sustituyó dicha definición por la siguiente: *Art. (...). Distribución de dividendos. Se entenderá como distribución de dividendos a la decisión de la junta de accionistas, o del órgano que corresponda de acuerdo con la naturaleza de la*

*sociedad, que resuelva la obligación de distribuirlos. En virtud de aquello, el valor del dividendo efectivamente distribuido y la fecha de distribución corresponderán a los que consten en la respectiva acta o su equivalente. Para la distribución de dividendos de cada año, respecto a sociedades de transporte internacional de pasajeros, carga, empresas aéreo expreso, couriers o correos paralelos, constituidas al amparo de leyes extranjeras, que operen en el país a través de sucursales, establecimientos permanentes, agentes o representantes, se considerará como valor de dividendo efectivamente distribuido al resultado de restar la participación laboral y el impuesto a la renta causado de la base imponible establecida en el Artículo 31 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Para los demás establecimientos permanentes de sociedades no residentes se considerará como dividendo efectivamente distribuido a todo excedente de remesas a sus casas matrices, cuyo valor deberá establecerse anualmente en atención a la técnica contable y al principio de plena competencia, conforme los ingresos, costos y gastos que sean atribuibles a dicha operación en el Ecuador, una vez restadas la participación laboral y el impuesto a la renta causado. En los casos señalados en los dos incisos anteriores, el momento de la retención corresponderá a la fecha de exigibilidad del impuesto a la renta de la entidad que distribuye.º.*

Así, el texto del año 2018 se limitaba a establecer una condición temporal (la fecha del acta de junta general de accionistas o equivalente) como fecha de distribución de dividendos. Mientras el texto del año 2020, vigente en la actualidad, fue más allá al establecer la definición de *Dividendo efectivamente distribuido* aplicable a un sector económico en forma exclusiva, lo que claramente vulnera el principio de generalidad. Adicionalmente, la norma reglamentaria referida, vulnera el principio de legalidad. El régimen legal especial aplicable a las compañías de transporte internacional se refiere exclusivamente al cálculo de la base imponible, estableciendo una base imponible presunta para el cálculo del impuesto a la renta. No hay norma con carácter de ley que establezca un tratamiento diferenciado para la determinación del impuesto aplicable a la distribución de dividendos en las compañías de transporte aéreo.

Argumenta que contraviniendo el principio establecido por el artículo 39.2 de la LRTI, el artículo innumerado quinto, agregado luego del artículo 7 del RALRTI, sin sustento en norma de ley modifica el concepto de distribución de dividendos y refiere tres casos distintos: 1. Sociedades en general, 2. Establecimientos permanentes, 3. Sociedades de transporte internacional de pasajeros, carga, empresas aéreo expreso, courier o correos paralelos, constituidas al amparo de leyes extranjeras, que operan en el Ecuador a través de sucursales, establecimientos permanentes, agentes o representantes.

Los casos 1 y 2 referidos respetan la norma de ley puesto que la condición para que se considere que un dividendo se ha distribuido es que dicha distribución se decida mediante junta general en el caso de sociedades, o que se paguen excedentes efectivos a casa matriz en el caso de establecimientos permanentes. En el caso 3, el segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7 del RALRTI: a. Vulnera el principio de generalidad al otorgar un tratamiento de distribución de dividendos distinto y exclusivo para un sector específico, diferencia que no ha sido contemplada a nivel de ley. b. Establece una presunción que no admite prueba en contrario en virtud de la cual se establece que las sucursales extranjeras de sociedades de transporte internacional de pasajeros o carga siempre distribuyen dividendos, aunque no se hubieren generado utilidades ni exista remesa de excedentes. c. Establece que el valor de dicho dividendo presunto equivale al resultado de restar de la base imponible de impuesto a la renta presuntiva (2% de los ingresos brutos), el valor de la participación de trabajadores y del impuesto a la renta causado. c. Vulnera el principio de reserva de ley al establecer mediante norma reglamentaria la ficción de un dividendo presunto, cuando no existe norma de ley que prevea tal concepto de base imponible; situación que solamente podría establecerse mediante norma jurídica con carácter de ley.

Afirma que en definitiva, respecto de las empresas extranjeras de transporte aéreo, la norma reglamentaria analizada, establece la obligación de pagar impuesto a la renta sobre supuestos dividendos, (i) sin que se atienda a la existencia o no de utilidades o siquiera de excedentes y (ii) sin que se produzca un pago a la casa matriz. Al contrario, el segundo párrafo del artículo reglamentario en análisis, establece una presunción tributaria (reservada a la ley) en virtud de la cual se establece la obligación de pago de impuesto a la renta sobre dividendos, sin que existan tales dividendos, sino fundamentado en los ingresos de la compañía. El Presidente de la República, como autoridad competente para reglamentar la ley, no es competente para establecer presunciones tributarias mediante norma reglamentaria. En aplicación de la norma reglamentaria ilegal, aun cuando la sucursal de la compañía extranjera de transporte aéreo genere pérdidas y sin que hubiere remitido valor alguno a su casa matriz, se considera que distribuyó dividendos y está obligada a efectuar la retención de impuesto a la renta (a una tasa de 25% o 35%) sobre el valor del dividendo presunto; esto es, sobre el 40% del 2% de los ingresos brutos de la sucursal, menos el valor de la participación de trabajadores en las utilidades y del impuesto a la renta causado. Adicionalmente, considerando que la retención se realiza en función de los ingresos de la sucursal y no en función de las utilidades o excedentes distribuidos a su casa matriz, la aplicación del segundo párrafo del artículo innumerado quinto

agregado luego del artículo 7 del RALRTI tiene como consecuencia que la tarifa de impuesto a la renta a la que se sujetan las sucursales de compañías extranjeras de transporte incrementa de 25% a 32,5%. Es decir, se fija una carga tributaria a través de norma reglamentaria, cuando ello está limitado a la ley; violentando el principio de reserva de ley.

**C.- Sobre la violación de las normas en que debía fundarse y sobre el principio de reserva de ley.-** Cita y transcribe los artículos 3, 4 y 5 del Código Tributario, así como la sentencia 006-13-SIN-CC de 25 de abril de 2013 de la Corte Constitucional en la cual se establece que: *“el legislador siempre puede autorizar a la Administración la regulación de ciertas áreas pero la Constitución Política prohíbe dicha renuncia cuando el constituyente ha deseado que determinadas materias solo puedan normarse mediante el procedimiento legislativo, entre dichas materias a las cuales se refiere el autor se encuentra la rama tributaria”*. Afirma que el impuesto, así como todos sus elementos, deben estar debidamente establecidos en la ley y no puede ser establecido ni modificado por normas de jerarquía inferior. De acuerdo con los artículos 3, 4 y 5 del Código Tributario, los elementos del tributo que deben establecerse por ley son el hecho generador, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del impuesto o la forma de establecerla, las exenciones y las deducciones. Sin embargo de que las normas contenidas en los artículos 3 y 4 del Código Tributario claramente establecen el concepto de reserva de ley, el segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7 del RALRTI establece elementos del impuesto que no están contemplados en la ley, de la siguiente forma:

Hecho Generador.- El artículo 16 del Código Tributario define al hecho generador como el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo. De acuerdo con los artículos 8 y 39.2 de la LRTI el hecho generador del impuesto es la distribución del dividendo, entendido *“dividendo”* como la utilidad o excedente pagado al propietario de los derechos representativos de capital. Sin embargo, el segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7 del RALRTI requiere a las sucursales de sociedades extranjeras de transporte internacional el pago del impuesto aun cuando no existe distribución de dividendo, utilidad o excedente alguno. Por tanto, este artículo reglamentario es contrario a la LRTI. El segundo párrafo del artículo innumerado quinto referido al establecer una presunción en virtud de la cual se asume que toda sucursal de sociedad extranjera de transporte internacional distribuye un dividendo, crea un hecho generador no contemplado en la ley. Por tanto, este artículo reglamentario viola lo establecido en el Código Tributario.

Base imponible.- La base imponible es la cuantificación del hecho generador. En el presente caso, el artículo 39.2 de la LRTI establece que la base imponible equivale al 40% del dividendo efectivamente distribuido, valor sobre el cual se debe aplicar el porcentaje de retención correspondiente. Sin embargo, el segundo párrafo del artículo innumerado quinto en cuestión requiere a las sucursales de sociedades extranjeras de transporte internacional que calculen la base imponible en función de sus ingresos brutos. Por tanto, este artículo reglamentario es contrario a la LRTI. El segundo párrafo del artículo innumerado quinto al establecer una presunción en virtud de la cual el valor del dividendo distribuido equivale al 2% de los ingresos brutos de la sucursal menos la participación de trabajadores y el impuesto a la renta pagado, crea una base imponible no contemplada en la ley. Por tanto, este artículo reglamentario viola lo establecido en el Código Tributario y en la LRTI.

Tarifa.- La tarifa es la cifra, porcentaje o coeficiente que se aplica a la base imponible para obtener la cuantía del impuesto. En el caso en análisis el porcentaje de retención aplicable a la distribución de dividendos puede ser del 25% o 35%. El segundo párrafo del artículo innumerado quinto no modifica este porcentaje; sin embargo, al establecer las presunciones antes detalladas modifica la tarifa de impuesto a la renta establecida en el artículo 37 de la LRTI. El artículo 37 de la LRTI establece que las sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas en el país, aplicarán la tarifa del 25% sobre su base imponible. Sin embargo, la aplicación de las presunciones establecidas en la norma cuya anulación se persigue tiene como consecuencia que la tarifa efectiva de impuesto a la renta incrementa del 25% al 32,5%. Por tanto, el segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7 del RALRTI es contrario al artículo 37 de la LRTI y viola lo establecido en el Código Tributario.

Un reglamento no puede establecer un hecho generador, una base imponible o una tarifa distinta a aquella contemplada en la ley. Hacerlo atenta contra la armonía del régimen tributario ecuatoriano y demuestra que el acto administrativo normativo fue expedido con infracción de las normas en que debía fundarse y de forma irregular. El segundo artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7 del RLRTI se expidió inobservando las normas legales en que debió fundarse y de forma irregular; en consecuencia, es nulo y así debe declararse.

**D.- Sobre la facultad reglamentaria concedida al Presidente de la República.-** Al respecto cita y transcribe el artículo 7 del Código Tributario y señala que la facultad reglamentaria concedida al presidente tiene como objeto la emisión de normas reglamentarias que permitan la aplicación de las leyes tributarias. Las normas reglamentarias que no pueden modificar la ley ni cualquiera de los elementos del tributo, como ocurre con la norma analizada. En el presente caso, todo el análisis realizado en párrafos anteriores, demuestra claramente que el segundo párrafo del artículo innumerado quinto es contrario tanto a los preceptos del Código Tributario como a aquellos de la LRTI. Por tanto, excede las competencias concedidas al Presidente de la República para reglamentar la norma de ley tributaria.

**E.- Sobre la violación al principio de igualdad material y capacidad contributiva.-** Al respecto, cita y transcribe el artículo 5 del Código Tributario y señala que el principio de igualdad une dos dimensiones, una formal y otra material. La primera, tiene relación con la igualdad de todos los sujetos pasivos ante la ley. La segunda, que nos ocupa en este caso, se refiere a que aquellos que se encuentran en las mismas condiciones deben ser tratados de igual forma. En tal sentido, el imponer un gravamen a uno de dos contribuyentes que se encuentran en una situación idéntica, viola el principio de igualdad contenido en el Código Tributario. Las sucursales de sociedades extranjeras de transporte aéreo internacional constituyen establecimientos permanentes; por tanto, deberían tener el mismo tratamiento que éstos últimos. Sin embargo, el artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7 del RLRTI establece dos tratamientos distintos.

Por su parte, el principio de progresividad determina que los sujetos pasivos deben contribuir al ingreso fiscal en función de su capacidad contributiva. A la capacidad contributiva se la define como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo de un impuesto. No existe una potencialidad real de contribuir sobre dividendos que no existen. Por tanto, las presunciones establecidas en el segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7 del RLRTI no toman en cuenta la capacidad contributiva de las sucursales de compañías extranjeras de transporte aéreo internacional y, en consecuencia, viola el principio de proporcionalidad.

**2.6.** El accionante, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 308 del COGEP, adjunta copia del Registro Oficial Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020. Remite también copia

certificada del nombramiento de Presidente de la Asociación de Representantes de las Líneas Aéreas en el Ecuador ± ARLAE, así como copia certificada de la escritura de Reformas y Codificación del Estatuto de la Asociación de Representantes de Líneas Aéreas en el Ecuador.

### **III. DE LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

**3.1.** En cumplimiento a lo dispuesto en el auto de mayoría de 11 de noviembre de 2021, 10h10, se citó debidamente a los demandados, conforme se desprende de las boletas constantes a fojas 105 a 125 del expediente judicial.

**3.2.** En escrito presentado el miércoles 15 de diciembre de 2021, 16h00, comparece el doctor Marco Proaño Durán, Director Nacional de Patrocinio y delegado del Procurador General del Estado, de conformidad con los artículos 2 y 6 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado, y señala casillero judicial para notificaciones.

**3.3.** Al no existir constancia procesal de que los demandados dieron contestación a la demanda, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 157 del COGEP, se entiende como negativa de los fundamentos de hecho y derecho de la demanda.

### **IV. AUDIENCIA**

**4.1.** De conformidad con providencia de 3 de febrero de 2022, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en atención a lo dispuesto en el artículo 292 del COGEP, señaló para el día lunes 21 de febrero del 2022, a las 14h45, a fin de que tenga lugar la Audiencia, y en la que este Tribunal estableció que el objeto de esta acción objetiva es determinar la legalidad o ilegalidad, del segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7, cuyos últimos tres párrafos fueron agregados mediante artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114,

publicado en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020.

Comparece a la sustanciación de la audiencia únicamente el **actor** Doctor Marco Antonio Subía Martínez en calidad de Presidente y como tal, representante legal de la Asociación de Representantes de Líneas Aéreas en el Ecuador, ARLAE, acompañado de su abogada patrocinadora, Andrea Moya.

**4.1.1. Alegaciones de la parte actora**, quien ha manifestado que cuestiona la norma identificada en su demanda por contrariar expresamente el principio de legalidad, los principios de legalidad y capacidad contributiva, al establecer una excepción al tratamiento de los dividendos, sin que tenga autorización legal para hacerlo.

## V. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

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

**5.2.** Se debe observar entonces que respecto de los actos normativos cabe un doble control: el de constitucionalidad y el de legalidad. El primero se presenta cuando existe inconsistencia de un precepto constitucional; y, el segundo cuando existe inconsistencia en relación con un precepto legal; el control de constitucionalidad lo ejerce privativamente la Corte Constitucional y el control de legalidad lo ejerce privativamente la justicia ordinaria. A partir de este enunciado podemos señalar que esta Sala Especializada tiene competencia para pronunciarse únicamente sobre los puntos de la *litis* que implican un control de legalidad del acto normativo impugnado y no sobre aquellos que implican un control de constitucionalidad por ser de competencia privativa de la Corte Constitucional.

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

**5.4.** El Código Orgánico de la Función Judicial respecto de la competencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, establece lo siguiente: *° Art. 185.- Competencia de las salas de lo contencioso administrativo y de lo contencioso tributario.- (1/4) Por su parte, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conocerá: (1/4) 2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial (1/4).° .* Es decir, esta Sala Especializada tiene competencia exclusivamente para conocer y resolver las acciones objetivas de anulación con efectos generales, cuando los actos normativos, como en este caso, a decir de la asociación actora riñen con preceptos legales y no con preceptos constitucionales.

**5.5.** En efecto, la finalidad de la acción objetiva de anulación es la tutela del orden jurídico, a fin de que aquel quede sin valor por contrariar las normas superiores del derecho. Según Roberto Dromi, la acción de nulidad *° Es un medio de defensa del derecho violado y sólo persigue la anulación del acto lesivo. Con esta acción se discute exclusivamente la legalidad del obrar administrativo, con abstracción de los derechos subjetivos que pudiera tener el recurrente y de los daños que pudieran habersele causado con la actividad ilícita. En consecuencia, el juez debe resolver únicamente si el acto administrativo es o no contrario al derecho objetivo; en caso negativo rechazará la demanda y en caso afirmativo se limitará a declarar que el acto impugnado es nulo° .* (Roberto Dromi, *° Institución del Derecho Administrativo°*, (Estados Unidos: De palma, 1973), 540). En otras palabras, esta acción tiene por fin declarar la nulidad parcial del acto y, con ello, conseguir la observancia de las normas jurídicas; el juez juzga sólo la legitimidad del acto en su confrontación externa con las normas positivas.

## **VI. VALIDEZ PROCESAL**

**6.1.** No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar, por lo que se declara su validez.

## **VII. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO**

**7.1.** La acción de impugnación de acto normativo con efectos generales, tiene como propósito la anulación parcial del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, puntualmente la anulación del segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7, cuyos últimos tres párrafos fueron agregados mediante artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114, publicado en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020.

## **VIII. ANÁLISIS DE LAS EXCEPCIONES PROPUESTAS**

**8.1.** En virtud de no existir constancia procesal de que los demandados dieron contestación a la demanda, no existen excepciones formuladas y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 157 del COGEP, se entiende como negativa de los fundamentos de hecho y derecho de la demanda.

## **IX. RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO**

**9.1.** Para resolver el cuestionamiento relacionado con la legalidad o no del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, específicamente, del segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7, cuyos últimos tres párrafos fueron agregados mediante artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114, publicado en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020, es necesario realizar las siguientes consideraciones: **i.** La

impugnación de actos normativos con efectos generales está prevista en el artículo 320.2 del COGEP y su propósito es asegurar la conformidad de las normas de inferior jerarquía con las disposiciones legales, de manera que si la norma de inferior jerarquía quebranta la ley, debe ser expulsada del ordenamiento jurídico para recuperar armonía con el contenido legal; **ii.** No está en discusión la facultad reglamentaria del Presidente de la República para reglamentar la aplicación de las leyes, facultad que tiene sus límites ya que no puede modificar, ampliar o contradecir el contenido de la ley reglamentada; en la presente acción se cuestiona el contenido específico de un párrafo del artículo agregado por el artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114, de manera que sobre este extremo versará el pronunciamiento de la Sala; **iii.** En materia tributaria, el ejercicio de la facultad reglamentaria, así como la facultad normativa delegada que se concreta a través de normas inferiores a la ley, debe tener siempre presente que la creación de impuestos (modificación, exoneración y supresión), conserva el principio de reserva de ley, al tenor de lo previsto en la primera parte del artículo 301 de la Constitución de la República, así como del artículo 4 del Código Tributario, por manera que los elementos esenciales del impuesto, sujetos, hecho generador, base imponible, tarifa o modo de establecerla las exoneraciones, debe estar siempre prevista en la ley; **iv.** Tratándose del impuesto a la renta, todos esos elementos deben estar previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno. Respecto de la tributación de dividendos, debe observar lo previsto en los artículos 8 y 9 y 39 de la misma LRTI; **v.** En el caso, la norma cuestionada realiza un señalamiento particular sobre la distribución de dividendos respecto a las sociedades de transporte internacional de pasajeros, carga, empresas aéreo expreso, couriers, o correos paralelos, constituidas al amparo de leyes extranjeras, que operen en el país; establece la distribución de dividendos de cada año, considerando el valor del dividendo efectivamente distribuido al resultado de restar la participación laboral y el impuesto a la renta causada de la base imponible establecida en el artículo 31 de la LRTI; **vi.** Esta disposición de la norma reglamentaria cuestionada, específica para este tipo de sociedades, difiere del tratamiento que la misma norma reglamentaria prevé para los demás establecimientos permanentes de sociedades no residentes, para las que se considerará como *dividendo efectivamente distribuido a todo excedente de remesas a sus casas matrices*<sup>o</sup> contenida en el tercer párrafo, agregado a continuación de la norma cuestionada, lo cual contraviene el principio de generalidad previsto en el artículo 5 del Código Tributario, así como en el artículo 300 de la Constitución de la República ; **vii.** La Sala no encuentra en el contenido del Decreto Ejecutivo 1114, único elemento de análisis ante la falta de contestación a la demanda, argumento técnico alguno que justifique la necesidad de establecer esta diferencia, exclusivamente para las sociedades de transporte internacional extranjeras, diferencia que por lo demás contraviene los principios de legalidad y de generalidad que gobiernan el régimen tributario ecuatoriano, así como el contenido de la ley tributaria previsto en el artículo 4 del Código Tributario,

por lo que la norma cuestionada debe ser expulsada del ordenamiento jurídico.

## **X. DECISIÓN**

**10.1.** Por las consideraciones antes referidas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve declarar la ilegalidad del segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7, por el artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114, publicado en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020 y disponer su expulsión del ordenamiento jurídico, con efectos a partir de la ejecutoria de la presente sentencia y su publicación en el Registro Oficial .

**10.2.** Ejecutoriada la presente sentencia, publíquese en el Registro Oficial.

**10.3.** Sin costas que regular.- Notifíquese y publíquese.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA  
**JUEZ NACIONAL (PONENTE)**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL (E)**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**JUEZA NACIONAL**

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

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, martes 22 de febrero del 2022, las 14h36. VISTOS.-

Me aparto del fallo de mayoría siendo consecuente con el voto salvado emitido en providencia de 11 de noviembre de 2021, por considerar que la acción objetiva fue presentada de forma extemporánea, y por tanto, se dispuso el archivo del expediente.- Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre del 2021.- Notifíquese.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL (PONENTE)**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL (E)**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**JUEZA NACIONAL**

**FUNCIÓN JUDICIAL**

170397929-DFE

Juicio No. 09504-2006-6561

**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 23 de febrero del  
2022, las 14h53. **VISTOS.-**

#### **A S U N T O**

Resolver el recurso de casación interpuesto por los economistas Leonardo Orlando Arteaga y Karol Sempértegui Plaza, en calidades de Director General y Director Zonal 8 (S) del Servicio de Rentas Internas (SRI), respectivamente, en contra de la sentencia emitida el 16 de marzo del 2018, a las 14h21, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, dentro del juicio de impugnación No. 09504-2006-6561, planteado por la compañía AQUAMAR S.A., en contra de la Resolución No. 109012005DIV1259 de 21 de diciembre del 2005, suscrita por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, mediante la cual se resolvió aceptar parcialmente la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a exportadores correspondiente al mes de abril del 2005.

#### **1. ANTECEDENTES**

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

**1.1.1** Mediante auto del 20 de enero del 2021, a las 12h20, el doctor Miguel Ángel Bossano Rivadeneira, en su calidad de Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, admitió a trámite el recurso de casación interpuesto; fundamentado en la causal quinta del art. 3 de la Ley de Casación, por falta de motivación de la sentencia recurrida.

**1.1.2** La compañía AQUAMAR S.A. no ha contestado el recurso de casación interpuesto por la Administración Tributaria.

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

**2.1 De la jurisdicción y competencia.-** Esta Sala Especializada es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.- Así también por el sorteo que consta en el proceso; y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; numeral 2 del artículos 201 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 1 de la Ley de Casación.

**2.2 De la validez procesal.-** Se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

**2.3 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.-** En la sentencia recurrida se resuelve aceptar parcialmente la demanda de impugnación propuesta por el señor Enrico Delfini Escala, en calidad de Representante Legal de la compañía AQUAMAR S.A. en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur; en consecuencia deja sin efecto la parte pertinente al acápite 8.1 contenido en la Resolución No. 109012005DIV1259 y confirma lo resuelto en el acápite 8.2 y 8.3 de esta misma resolución, ordenando que la Dirección Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (antes Litoral Sur) devuelva el IVA pagado por la compañía AQUAMAR S.A., correspondiente al mes de abril del 2005, tomando en consideración las bases imponibles de los comprobantes que constan detallados en el acápite 8.1 de la resolución impugnada y aplicando el factor de proporcionalidad que consta en la mencionada resolución. Así mismo, establece que se calcularán los intereses legales desde el día siguiente al de la finalización del plazo para la devolución establecida en el artículo 72 (antes 69 A) de la Ley de Régimen Tributario Interno, hasta la fecha de su reintegro.

**2.4 Fundamentación del recurso.-** En el recurso se sostiene que en la sentencia de instancia existe falta de motivación. Que para la Sala de instancia, el simple hecho de declarar la falta de motivación de un acto administrativo es suficiente para que se considere válida la pretensión de la actora, sin que tenga la Sala la obligación de motivar. Que la Sala omite lo establecido en el acto impugnado, y simplemente establece que el rechazo a dichos comprobantes no se encuentra motivado, lo cual acarrearía la nulidad de dicha resolución administrativa, sin que ello signifique aceptar las pretensiones del actor o que dichos comprobantes repentinamente se conviertan en costos de producción, cuyo IVA se encuentra sujeto a devolución. Que la falta de motivación en la que incurre la Sala corresponde específicamente a no enunciar las razones por las cuales los gastos que fueron rechazados por la Administración Tributaria, corresponderían a gastos cuyo IVA es susceptible de ser devuelto. Que en ningún momento la Sala realiza un recuento de los hechos y pruebas para proceder a contrarrestarlos con la normativa vigente para motivar su resolución. Que la Sala de instancia concede un derecho a la actora, no por el hecho de que AQUAMAR haya probado la procedencia de su pretensión, o que la Sala haya verificado que dichos gastos si corresponden costos de producción, sino porque supuestamente el acto impugnado carece de motivación. Que la falta de motivación de un acto incide en la nulidad del mismo, pero de ninguna forma dicha nulidad se reputa afirmativa a lo pretendido por el actor, simplemente el supuesto acto inmotivado y sus efectos dejan de existir. Que para aceptar lo solicitado por el contribuyente a la Administración tributaria, el deber de la Sala era analizar los hechos y establecer por cuenta propia una conclusión a partir de la aplicación de la normativa que se adecúe a dichos hechos, para de esa forma fundamentar correctamente su postura y establecer si en realidad dichos gastos se apegan o no a la norma para conceder el derecho a la devolución del IVA pretendido. Que el fallo impugnado no cumple con los preceptos establecidos en la Constitución respecto a la motivación e incumple con lo prescrito en el Código Tributario y el Código de Procedimiento Civil. Que por las consideraciones expuestas se solicita casar la sentencia recurrida.

**2.7 Problema jurídico planteado.-** CAUSAL QUINTA: El recurrente considera que en la sentencia *A quo* se incurre en falta de motivación, infringiendo los arts. 76, numeral 7, letra 1) de la Constitución, 273 del Código Tributario y 274 del Código de Procedimiento Civil.

### 3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

**3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.-** El recurso de casación interpuesto se fundamenta en la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, la misma que textualmente señala: “5. Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles”.

La motivación está entendida doctrinariamente como <sup>a</sup> *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 constitucional*<sup>o</sup> (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

**3.2** El recurrente manifiesta en su recurso que se han violentado las siguientes normas:

#### CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA.

*<sup>a</sup> Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (1/4) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (1/4) I) 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<sup>1/4</sup> .*

#### CÓDIGO TRIBUTARIO:

*<sup>a</sup> Art. 273.- Sentencia.- Concluida la tramitación el tribunal pronunciará sentencia dentro de treinta días de notificadas las partes para el efecto. Antes de sentencia, las partes podrán presentar informes en derecho o solicitar audiencia pública en estrados, con igual finalidad. La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aun supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos<sup>o</sup> .*

#### CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL

*<sup>a</sup> Art. 274.- En las sentencias y en los autos se decidirán con claridad los puntos que fueren materia de la resolución, fundándose en la ley y en los méritos del proceso; a falta de ley, en precedentes jurisprudenciales obligatorios, y en los principios de justicia universal<sup>o</sup> .*

**3.3** Es claro que la motivación es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial. Motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos, sin que sea requisito que esta sea extensa, basta con que se pueda comprender la subsunción de los hechos al derecho; su exigencia es una garantía de justicia a la cual se le ha reconocido jerarquía constitucional, como derivación del

principio de inviolabilidad de la defensa en juicio. La motivación de la sentencia es uno de los elementos fundamentales en el control de la legalidad, por consiguiente, actúa como un elemento de prevención y control frente a la arbitrariedad.

**3.4** En el presente caso, la sentencia emitida por el Tribunal A quo, luego de establecer ampliamente la competencia, legalidad del Tribunal y la validez procesal, en el considerando QUINTO determina que la controversia se contrae a establecer la validez legal de la Resolución No. 109012005DIV1259, emitida por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur, y en virtud de los argumentos de la demanda y contestación a la demanda se determina que le corresponde dilucidar lo siguiente: *“ a) si la compañía actora tiene derecho a la devolución del crédito tributario generado como consecuencia de la adquisiciones locales e importaciones de bienes que han pasado a formar parte de su activo fijo, así como en las adquisiciones de bienes, insumos y servicios destinados a la fabricación y comercialización de bienes que produce y exporta; b) Si la resolución impugnada se encuentra debidamente motivada; c) Si la Compañía AQUAMAR S.A. ha cumplido con todos los requisitos previstos en la legislación ecuatoriana para acceder a la devolución de IVA pagado en las actividades de exportación durante el mes de ABRIL 2005 ( IVA pagado en costos de producción)”* .

**3.5** El Tribunal A quo en el considerando SEXTO explica que debe pronunciarse en primer lugar respecto a la *"falta de motivación"* del acto administrativo impugnado, en relación a los comprobantes de venta cuyo impuesto se ha negado su devolución; y se refiere en primer lugar a aquellos enlistados en el apartado 8.1 de la resolución impugnada, señalando en el considerando 6.1 lo que la norma constitucional y legal disponen respecto a la motivación, así como también detalla lo que ha mencionado la Corte Nacional de Justicia en un fallo respecto a la motivación; en el considerando 6.3 se determina que el Servicio de Rentas Internas para motivar su decisión de la no consideración de los comprobantes por concepto de Impuesto al Valor Agregado y de la diferencia entre declaración y anexo de IVA, detallados en el apartado 8.1, únicamente se señala que *"COMPROBANTES DE COMPRAS CON IVA, NO CONSIDERADOS EN LA LIQUIDACION"*, haciendo constar los números de RUC de los comprobantes observados, con sus numeraciones, valores y razón social, sin que advierta, explique o pruebe legalmente, el motivo de la negación de dichos comprobantes, para no ser considerados en la devolución del IVA cuyo reembolso se pretende; consecuentemente concluye estableciendo que la justificación presentada por el SRI carece de toda motivación, ya que no es suficiente señalar los comprobantes observados, sino que se debe indicar las razones fácticas por las cuales no son objeto de devolución, lo cual no ocurre en el presente caso, con lo cual se violenta las normas del debido proceso y por ende se ocasiona indefensión al accionante al obstar su derecho a la defensa; en tal virtud en el considerando 6.4 el Tribunal A quo, señala que el acto administrativo impugnado carece de motivación, en la parte analizada.

**3.6** En el considerando SEPTIMO el Tribunal A quo, en lo referente a los comprobantes cuya devolución del IVA se ha negado por carecer de requisitos reglamentarios, y que se encuentran enlistados en el apartado 8.2 de la resolución impugnada, señala que se observa que el SRI, ha identificado en cada comprobante el requisito que incumple, puntualizando los motivos del rechazo, los cuales son: Comprobante de venta sin denominación o razón social del emisor del comprobante y comprobantes de venta fuera del periodo de validez; detallando el Tribunal de instancia además que para obtener la devolución del crédito tributario correspondiente al IVA pagado en el proceso de producción de bienes destinados a la exportación, el contribuyente debe demostrar el pago mediante el comprobante idóneo, lo cual depende de que éste haya sido emitido en plena observancia de los requisitos establecidos en el Reglamento de Facturación, los cuales no son simples formalidades que puedan eludirse, sino situaciones que se han establecido para facilitar el cumplimiento de la ley dentro de los parámetros de equidad y racionalidad, y este ha sido el criterio emitido por la Corte Nacional de Justicia; señala que art. 69-A de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente al momento del pago del IVA cuya devolución se solicita, era claro y enfático en la necesidad de justificar mediante factura el pago de dicho impuesto, ya que la devolución de este valor sólo puede ser sustentada contra la presentación del único comprobante que lo desglosa y cuantifica; consecuentemente concluye el Tribunal A quo, que los comprobantes detallados en el numeral 8.2 del acto administrativo impugnado, se encuentran correctamente rechazados ya que se detectaron en los mismos deficiencias que contradicen expresas normas reglamentarias, por lo que resulta improcedente su solicitud de devolución del IVA.

**3.7** En lo que respecta a la impugnación de la diferencia establecida por la administración tributaria de USD 0.06 que existe entre la declaración y el anexo de IVA, el Tribunal A quo en el considerando OCTAVO concluye que correspondía a la accionante demostrar que no existía tal diferencia; y en la especie no se aportó prueba alguna que destruya la presunción de legitimidad de la que goza el acto administrativo impugnado conforme lo dispone el art. 82 del Código Orgánico Tributario.

**3.8** Como consecuencia de la revisión del fallo íntegro y de la transcripción realizada, se concluye que la sentencia recurrida cumple con los requisitos formales exigidos por la ley, esto es, la obligación de motivar su decisión pues contiene la relación circunstanciada de los hechos apreciados y evaluados y la subsunción de éstos a las normas de derecho que a su criterio debieron aplicarse en el caso concreto.

En este punto cabe señalar que la Corte Constitucional en la Sentencia No. 1158-17-EP/21, de 20 de octubre de 2021 establece que: *“¼esta Corte se aleja de forma explícita y argumentada de su jurisprudencia relativa al test de motivación, con arreglo al artículo 2.3 de la LOGJCC. Y, a continuación, se establecen pautas para el examen de un cargo de vulneración de la garantía de la*

*motivación a partir de la sistematización de su jurisprudencia reciente través de la presente sentencia. (1/4) tras alejarse de su jurisprudencia relativa al test de motivación, no es dable que esta Corte establezca una nueva lista de parámetros en reemplazo de la del test: no cabe formular un nuevo test. Lo que sí es necesario, y se hace en esta sentencia, es guiar el razonamiento judicial mediante las presentes pautas jurisprudenciales, basadas en la sistematización de la jurisprudencia reciente de esta Corte, pautas que naturalmente están abiertas a desarrollos futuros<sup>o</sup>; determinando que para examinar un cargo de vulneración de la garantía de la motivación, se debe atender al siguiente criterio rector: una argumentación jurídica es suficiente cuando cuenta con una estructura mínimamente completa, integrada por: (i) una fundamentación normativa suficiente, y (ii) una fundamentación fáctica suficiente; y que la estructura mínima de argumentación: i) enunciar en la sentencia las normas o principios jurídicos en que se fundamentaron [los juzgadores]; ii) enunciar los hechos del caso; y, iii) explicar la pertinencia de la aplicación de las normas a los antecedentes de hecho.*

**3.9** En virtud del análisis que antecede esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, no evidencia que la sentencia de instancia adolezca de motivación, pues se han verificado las razones que sostienen la conclusión a la que llegó el tribunal A quo, por lo que no se configura la causal quinta del art. 3 de la Ley de Casación, denunciada por el casacionista, consecuentemente no se han infringido los arts. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución, 273 del Código Tributario y 274 del Código de Procedimiento Civil.

Es importante aclarar que la errónea motivación, no constituye falta de motivación y que, de creer el recurrente que existe algún error en la concepción jurídica de los jueces de instancia, lo que correspondía era presentar el recurso sustentado en otro u otros de los yerros contemplados en el art. 3 de la Ley de Casación y no en el caso quinto analizado.

#### **4. RESOLUCIÓN**

**4.1.** Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, <sup>a</sup> ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA<sup>o</sup>, resuelve **NO CASAR** la sentencia emitida el 16 de marzo del 2018, a las 14h21, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, dentro del juicio de impugnación No. 09504-2006-6561

**4.2** Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de

lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. 1452-UATH-2021-DCHde fecha 21 de diciembre del 2021.

**4.3** Sin costas.

**4.4** Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

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

JOSE DIONICIO SUING NAGUA  
**JUEZ NACIONAL**

**GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA**

**JUEZ NACIONAL (E)**

**FUNCIÓN JUDICIAL**

170412240-DFE

Juicio No. 09503-2010-0169

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

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, miércoles 23 de febrero del 2022, las 15h53. **VISTOS:** El abogado Álvaro Orellana Beltrán debidamente autorizado por el señor Roberto Ponce Noboa, Presidente y como tal, representante legal de la compañía Exportadora Bananera Noboa S.A. interpone recurso de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 28 de diciembre de 2018, las 10h55, dentro del juicio de impugnación No.09503-2010-0169.

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

**SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, declaró parcialmente con lugar la demanda presentada por los señores Arturo Gerardo Icaza Vega y Francisco Leopoldo Lascano Yela, Gerente General y Gerente Administrativo, respectivamente, de Exportadora Bananera Noboa S.A.; y, en consecuencia ratificó la validez de la Resolución No. 109012010RREC29518 emitida el 15 de noviembre de 2010, por el Econ. Juan Miguel Avilés Murillo, Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, y con relación al 20% de recargo se lo revocó.

**TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-** Con fecha 29 de enero de 2019, las 16h46, el abogado Álvaro Orellana Beltrán debidamente autorizado por el señor Roberto Ponce Noboa, Presidente y como tal, representante legal de la compañía Exportadora Bananera Noboa S.A. interpone recurso de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 28 de diciembre de 2018, las 10h55, mismo que fue calificado en auto de 4 de febrero de 2019, las 11h51, en los términos de los

artículos 2, 6, 7 y 8 de la Ley de Casación, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

**CUARTO: ADMISIÓN.-** Mediante auto de admisión de 9 de noviembre de 2020, las 8h22, el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto, señalando que lo admite por la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, refiriendo como normas de derecho infringidas el artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, artículo 273 del Código Tributario; y, artículo 130 del Código Orgánico de la Función Judicial.

**QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.-** La abogada María Cristina Villacreses, procuradora debidamente autorizada por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, mediante escrito de 16 de noviembre de 2020, las 19h20, da contestación al recurso interpuesto y solicita que se deseche y se ratifique lo resuelto por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario.

**SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.-** Mediante sorteo de la causa, realizado el 21 de diciembre de 2020, las 19h36, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), Fernando Antonio Cohn Zurita, Juez Nacional (E); y, José Suing Nagua, Juez Nacional, en calidad de Ponente. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

**SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.-** No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal, por lo que se declara el proceso válido.

**OCTAVO: AUTOS PARA RESOLVER.-** Con fecha 3 de febrero, las 17h05, el Tribunal de Casación emitió autos para resolver la presente causa.

**NOVENO: ERROR ALEGADO.-** La compañía recurrente considera que el fallo emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 28 de diciembre de 2018, las 10h55, dentro del juicio de impugnación No.09503-2010-0169, incurre en la **causal quinta** del artículo 3 de la Ley de Casación por infracción del artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, artículo 273 del Código Tributario; y, artículo 130 del Código Orgánico de la Función Judicial.

**DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.-** Las normas que la compañía recurrente considera infringidas son: **a) Artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República.-** *En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:*¼ 7. *El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:*¼ l) *Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.*º. **b) Artículo 273 del Código Tributario.-** *Sentencia.- Concluida la tramitación el tribunal pronunciará sentencia dentro de treinta días de notificadas las partes para el efecto. Antes de sentencia, las partes podrán presentar informes en derecho o solicitar audiencia pública en estrados, con igual finalidad. La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos.*º. **c) Artículo 130 del Código Orgánico de la Función Judicial.-** *Facultades jurisdiccionales de las*

*juezas y jueces.- Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben:*<sup>1/4</sup> 4. *Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos;*<sup>o</sup>.

**DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DE LA CAUSAL QUINTA DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY DE CASACIÓN.-** La causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación se configura por los vicios de: *“ Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles.”*<sup>o</sup> .<sup>1</sup>

**DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR LOS VICIOS ACUSADOS.-** Con fundamento en la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación Exportadora Bananera Noboa expone en su recurso que la sentencia distrital impugnada no contiene los requisitos exigidos en la ley. Refiere el artículo 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República, señala que la norma constitucional sanciona la decisión judicial con la nulidad de pleno derecho. Cita también el artículo 273 del Código Tributario y señala que la norma no admite interpretaciones en cuanto a la obligación que tienen los juzgadores de emitir una sentencia motivada. Así también, cita el artículo 130 del Código Orgánico de la Función Judicial y señala que los administradores de justicia tienen la obligación de motivar correctamente sus fallos. Analiza el contenido de la sentencia impugnada y señala lo que el Tribunal Distrital dijo en los considerandos primero, segundo y tercero. A continuación refiere que en el considerando cuarto, consta el pronunciamiento de los jueces en relación al argumento propuesto por la compañía Exportadora Bananera Noboa sobre la falta de motivación de la Resolución No. 109012010RREC029518 de fecha 15 de noviembre de 2010 y Acta de Determinación Definitiva No. 0920100100205 de fecha 29 de abril del 2010, quienes se pronuncian indicando que dichos actos administrativos tienen la motivación requerida en los actos emitidos por los poderes públicos. En el considerando quinto, el Tribunal sostiene que la materia fundamental de la controversia se contrae a dilucidar sobre la validez legal de la Resolución No. 109012010RREC029518. Así también, los jueces hacen referencia las pruebas presentadas y solicitadas por Exportadora Bananera Noboa. En el considerando sexto, se hace referencia a lo

---

<sup>1</sup> Ecuador, *Codificación de la Ley de Casación*, Registro Oficial 299, Suplemento, 24 marzo de 2004, art. 3, causal 5ta.

solicitado por la Autoridad Tributaria demandada en su escrito de prueba. En el considerando séptimo, se reproducen los argumentos principales que constan en la Resolución No. 109012010RREC029518 referente a la glosa por Ajuste de precios de transferencia. Es de notar que con respecto al resto de glosas (Compras netas locales de bienes no producidos por la sociedad, Sueldos, salarios y demás remuneraciones; y, Beneficios sociales e indemnizaciones), nada se dice sobre éstas, pese a que los jueces de instancia las mencionan en su parte final. Continúa argumentando la recurrente que en el considerando octavo, el Tribunal menciona las providencias en virtud de las cuales se señaló las fechas en que se llevaría a cabo la diligencia de exhibición de documentos solicitada por la parte demandada y la exhibición de los libros contables, documentos de soporte de los diferentes gastos y costos solicitadas por la actora. En igual sentido, el Tribunal se refiere a la designación y posesión de los peritos sugeridos por las partes en cada una de estas diligencias probatorias, así como a los informes presentados por ellos. En el considerando noveno, el Tribunal realiza un supuesto análisis de las cuatro glosas impugnadas, pero lo que en realidad existe es una descripción de sus argumentos y los de la Administración Tributaria, sumado a una transcripción de las contestaciones dadas por los peritos en respuesta al pliego de preguntas presentado por Exportadora Bananera Noboa sobre la glosa de Ajuste de precios de transferencia. Los jueces de instancia se limitaron a citar lo expuesto por las partes y a transcribir partes de la resolución impugnada y de los informes periciales. Dictaminan en contra de Exportadora Bananera Noboa sin realizar un correcto análisis sobre los hechos, el Derecho aplicable al thema decidendum y los documentos probatorios aportados en sede judicial, individualmente considerados, para cada glosa en particular. Señala que así se evidencia que: En el numeral 9.1., con respecto a la glosa de Compras netas locales de bienes no producidos por la sociedad, el Tribunal extrajo los argumentos expuestos por su representada en la demanda de impugnación y los de la Administración Tributaria en la contestación a la demanda; se hace una diminuta referencia al informe de la perito Ing. Com. Elena Solórzano García designada por la parte demandada; nada se dice sobre el informe del Econ. Patricio Álava González sugerido por su representada; a continuación, se hace una extensa transcripción de la normativa que, a criterio de los jueces, son relevantes en el presente caso, sin hacer ningún nexo lógico con los hechos del caso en concreto; y, finalmente ratifican la glosa amparados en que *“(1/4) los documentos que obran en el juicio no son pruebas fehacientes para probar lo expuesto por la parte actora en su demanda, y desvirtuar lo resuelto por la Administración Tributaria en la Resolución materia de impugnación en este proceso (...)*”. Señala la recurrente que los jueces arribaron a esta conclusión sin hacer la relación de pertinencia entre los hechos considerados como probados en el proceso y que a su criterio son relevantes, frente a la normativa jurídica aplicable. De esta forma, los jueces en su fundamentación debían efectuar un análisis pormenorizado que permita a las partes conocer las razones por las cuales las supuestas pruebas revisadas no cumplirían con cada uno de los presupuestos previstos en la norma

tributaria para la deducibilidad del gasto. Por el contrario, consta de la sentencia recurrida, que los jueces de instancia se limitaron a pronunciarse respecto de la presente glosa con argumentos generalizados en los que indican que las pruebas aportadas no sustentan el pago de bonificaciones a sus proveedores. Señala que en el numeral 9.2., referente a la glosa de Sueldos, salarios y demás remuneraciones, el Tribunal a quo reprodujo los argumentos expuestos por su representada en la demanda de impugnación y los de la Administración Tributaria en la contestación a la demanda; hacen referencia también a los fundamentos que constan en la resolución impugnada; y, finalmente, citan el numeral 9 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno como sustento para ratificar la glosa. Al respecto, señalan que de esta glosa se derivan dos subglosas, la primera por gastos de personal en relación de dependencia y la segunda por gastos de personal tercerizado; no obstante lo cual, se observa que los jueces ratificaron la no deducibilidad del gasto observado en razón a que *“ (...) en la Resolución impugnada, se aprecia que el contribuyente no adjuntó las planillas de aportación al IESS, lo cual permitían verificar que las compañías tercerizadoras cumplieron con lo establecido en la disposición legal referida, y de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente, no se ha verificado los valores facturados por concepto de personal tercerizado, que cumplan con lo establecido en la disposición legal descrita, por lo que en razón de aquello, y de acuerdo a la revisión de los autos, de manera particular a lo establecido en la Resolución impugnada, el Tribunal estima que la parte actora, no ha probado como era su obligación probar lo expuesto en la demanda (...)”*. Argumenta que como se puede apreciar, no existe carga argumentativa por parte del Tribunal de instancia que realmente permita concluir que el gasto observado no sea deducible. Por una parte, la subglosa por gastos de personal en relación de dependencia jamás fue materia de análisis por los jueces de instancia; y, por otro lado, en lo que compete a la subglosa por gastos de personal tercerizado, el Tribunal emite una conclusión sin que consten argumentos que la sostengan, pues se ha limitado a manifestar de manera generalizada que su representada no habría cumplido con probar los hechos expuestos en la demanda. Del mismo modo, en el numeral 9.3., referente a la glosa de Beneficios sociales e indemnizaciones, los jueces de instancia transcribieron los argumentos que constan en la demanda presentada por Exportadora Bananera Noboa y en el escrito de contestación del Servicio de Rentas Internas; reproducen, asimismo, los fundamentos de la Administración Tributaria en la resolución impugnada; y, posteriormente, concluyen que *“ (...) la parte actora, con la documentación que describe en el escrito de demanda, no ha probado como era su obligación probar los hechos expuestos afirmativamente en la demanda, y negado por la autoridad demandada, de acuerdo a lo previsto en el Art. 258 del Código Tributario, ni tampoco ha desvirtuado lo señalado en la Resolución impugnada (...)”*. Es decir, que los jueces de instancia vuelven a cometer el mismo error que en la glosa anterior al sostener de manera generalizada que era obligación de su representada probar lo expuesto en la demanda. Es decir, que el Tribunal de instancia adoptó su decisión sólo con

base en la supuesta falta de presentación de pruebas, sin antes confrontar los argumentos expuestos por cada una de las partes, por lo que, no construyen un silogismo jurídico completo, pues la decisión judicial recurrida carece de un razonamiento por el cual se vincule el fundamento de derecho con las premisas de hecho. Los jueces se limitaron a transcribir argumentos sin confrontar cada uno de ellos con el derecho aplicable. Continúa señalando que en el numeral 9.4., en relación a la glosa de Ajuste por precios de transferencia, el Tribunal a quo reproduce los argumentos expuestos por cada una de las partes en el juicio, los fundamentos que constan en la resolución administrativa impugnada; de manera extensa, se transcriben todas las contestaciones dadas por los peritos designados dentro de la causa. Sin que conste en ninguna parte de este numeral el análisis puntual de cada uno de los argumentos expresados por las partes. Insistimos, no existe un desarrollo de argumentación, pues todo se limita a la transcripción de textos que obran de autos. En el considerando décimo, los jueces de instancia sostienen que el método del precio comparable no controlado utilizado por la Administración Tributaria era el que efectivamente correspondía aplicar, ya que el producto sujeto a análisis (banano) es un commodity. Seguidamente, el Tribunal limita la ratificación de la glosa en el hecho de que su representada no habría aportado las pruebas del caso para desvirtuar el análisis de comparabilidad del Servicio de Rentas Internas: *"(1/4) La parte demandante le corresponde la carga de la prueba por considerarse un derecho y obligación de probar los hechos alegados, siendo la prueba la que aporta los fundamentos de hecho para el juzgador con la finalidad que se dé el convencimiento necesario para que este pueda resolver sus pretensiones, conforme lo establece el artículo 258 del Código Orgánico Tributario establece que "Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente, Los hechos negados deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita e implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria". Por los antecedentes expuestos el Tribunal, considera que la administración tributaria actuó en uso de su facultad determinadora prevista en el artículo 58 del Código Tributario y 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno y estando sus actos revestidos de presunción de legitimidad y ejecutoriedad conforme lo establece el artículo 82 ibídem y al no haber desvirtuado la compañía demandante la posición de la Administración Tributaria dentro del proceso judicial con las pruebas necesarias, se determina que el método aplicado del Precio Comparable no Controlado aplicado por la Administración Tributaria fue el correcto en función del criterio de comparabilidad señalado y no desvirtuado por el demandante, conforme lo establece el artículo 66-3 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente a la época (...)"*. De la lectura al considerando décimo, se verifica que los juzgadores de instancia no realizaron un ejercicio intelectual tendiente a analizar y confrontar de manera individualizada los argumentos de las partes frente a la normativa jurídica que gira en torno a los hechos controvertidos, sumado a la valoración de las

pruebas aportadas en el proceso. Es decir, que el Tribunal a quo no elaboró su decisión con base a premisas que le permitan analizar los parámetros tácticos de la glosa por Ajuste de precios de transferencia a profundidad, pues, no logran explicar por qué consideran correcto el método aplicado por el Servicio de Rentas Internas ni se pronuncian tampoco sobre la fiabilidad de las bases de datos utilizadas por la Administración en lugar de la base de datos del Banco Central del Ecuador empleada por su representada, pese a que ello era materia de la controversia. Se pregunta: ¿Dónde queda, en este caso, el requisito de motivación que exige la Constitución de la República del Ecuador conjuntamente con el resto de normas previamente citadas? ¿Dónde está la confrontación de los hechos probados con el Derecho aplicable? En el considerando décimo primero, se observa que la resolución de los jueces se constrañe a señalar que, con base al artículo 252 del Código Tributario, corresponde al actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada. Así, el tribunal concluyó que: *"(...) De lo que obra en la presente causa, se puede apreciar, que la parte actora, no ha probado como era su obligación probar lo alegado en la demanda, ni ha desvirtuado lo resuelto en la Resolución impugnada por falta de pruebas en donde se RESUELVE: RATIFICAR la validez del Acta de Determinación No. 0920100100205, y acepta parcialmente el reclamo administrativo de impugnación en contra del Acta de Determinación No. 0920100100205, emitida y notificada el 29 de abril del 2010, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal económico 2006 (1/4)."* Bajo estas consideraciones, se evidencia que la falta de motivación de la sentencia recurrida, se configura por la falta de un análisis lógico y racional de la normativa jurídica aplicable a cada glosa en concreto. La simple transcripción de los argumentos de las partes o la reproducción de contestaciones de informes periciales, así como la alegación de que la carga de la prueba recae sobre la parte actora, sin analizar las disposiciones jurídicas necesarias que permitan verificar los fundamentos de hecho de las partes, se traduce en el incumplimiento de uno de los requisitos que se exigen para la emisión de la sentencia: el de la motivación. Importa señalar que la falta de motivación no se produce únicamente cuando se ha omitido por completo el señalamiento de las normas y principios jurídicos en que se fundamenta la decisión judicial, sino también cuando la argumentación de los administradores de justicia resulta deficiente, así la falta de conexión entre los preceptos jurídicos avocados y los fundamentos de hecho. Señala que su análisis es concordante con aquel emitido por la misma Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, a través del fallo de casación de fecha 5 de marzo de 2014, dictada dentro del Recurso No. 43-2012, en virtud de la cual los jueces nacionales de lo Contencioso Tributario señalan que se configura la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, en el vicio de la falta de motivación, cuando en la sentencia recurrida no se analizan las normas jurídicas que permiten desestimar las alegaciones de una u otra parte. Para finalizar, la compañía recurrente señala que en el presente caso, la sentencia de instancia no surge del análisis reflexivo y lógico de las normas jurídicas, aplicables a

los hechos propuestos y probados por las partes, sino de la reproducción de los argumentos expuestos por las partes más la explicación de cómo se produjeron las glosas determinadas por la Autoridad Tributaria en sede administrativa, y del alistamiento de las contestaciones vertidas por los peritos; esto es, una simple referencia a los hechos del caso sin una base jurídica debidamente fundamentada, lo cual infringe el literal l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, así como el artículo 273 del Código Tributario y el numeral 4 del artículo 130 del Código Orgánico de la Función Judicial. Los jueces de instancia yerran en no expresar claramente qué hechos, vinculados a qué disposiciones, respaldan la confirmación de las glosas determinadas; quedando claro que los jueces omitieron detallar en su pronunciamiento el ejercicio de interpretación, así como justificar sus actuaciones en una correcta aplicación de los preceptos legales aplicables al caso en concreto. Mal se podría, con un argumento general y diminuto, como aquel que indica que *“la carga de la prueba corresponde a la parte actora”*, pretender justificar en Derecho la decisión judicial adoptada. Concluye reiterando que el Tribunal de instancia no desarrolló un enlace claro y sustentado entre los hechos que constan dentro del proceso y las normas jurídicas aplicables a cada una de las glosas individualmente consideradas, por lo que los jueces no argumentaron su fallo con la debida claridad, suficiencia y coherencia, dejando en incertidumbre las razones tácticas y jurídicas por las cuales resolvieron rechazar la acción de impugnación; y, en consecuencia, ratificar el contenido de la resolución impugnada.

**DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DEL VICIO ALEGADO.-** Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, admitido por el Conjuez de la Sala, considera: **i.- Falta de motivación:** la motivación consiste en una *“1/4) 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.”*<sup>2</sup> Fernando de la Rúa define la motivación de la sentencia como *“1/4) 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.”*<sup>3</sup> **ii.** La motivación, que de modo general se aceptó procedente conocerla cuando se la sustentaba con base en la causal quinta de la Ley de Casación, es de tal trascendencia en el quehacer jurisdiccional que ha merecido reiterados pronunciamientos de las Salas Especializadas de la Corte Nacional y de la Corte Constitucional; esta última, en la sentencia No. 115817EP/21, *“1/4) se aleja de forma explícita y argumentada de su*

<sup>2</sup> Ignacio Colemer Hernández, *La motivación de las Sentencias: sus exigencias constitucionales y legales*, (Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2003), 46.

<sup>3</sup> Fernando de la Rúa, *Proceso y Justicia*, (Buenos Aires: Editores Asociados, 1980), 82.

*jurisprudencia relativa al test de motivación*<sup>1/4</sup> *Y*<sup>1/4</sup> *se establecen pautas para el examen de un cargo de vulneración de la garantía de la motivación a partir de la sistematización de su jurisprudencia reciente.*<sup>o</sup>; **iii.** La Sala especializada por su parte, ha reiterado en varias decisiones, que la motivación es el ejercicio de confrontar los hechos con el derecho aplicable, como mecanismo válido para sustentar la decisión; **iv.** El recurrente funda su acusación en que en la sentencia los Jueces de instancia dictaminan en contra de la empresa actora sin realizar un correcto análisis sobre los hechos, el derecho aplicable al *thema decidendum* y los documentos probatorios aportados en sede judicial, individualmente considerados, para cada glosa en particular, sin aportar elementos específicos que permitan identificar los hierros en cada glosa objeto de la decisión del Tribunal de instancia; **v.** Analizada la sentencia en cuestión, se advierte que el Tribunal juzgador en su decisión, en el considerando 9, analiza en detalle las glosas, así 9.1: <sup>a</sup>Compras netas locales de bienes no producidos por la sociedad<sup>o</sup>; 9.2: <sup>a</sup>Sueldos, salarios y demás remuneraciones<sup>o</sup>; 9.3: <sup>a</sup>Beneficios sociales e indemnizaciones<sup>o</sup>; y. 9.4: <sup>a</sup>Ajuste por precios de transferencia<sup>o</sup>. En cada una de ellas formula el análisis de los hechos, las pruebas y la normativa aplicable, por lo que no se encuentra que se configure el vicio de falta de motivación alegado por la empresa actora; **vi.** Al no configurarse el vicio alegado, se desecha el cuestionamiento fundado en la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación.

**DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.-** Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve **NO CASAR** el fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 28 de diciembre de 2018, las 10h55, dentro del juicio de impugnación No.09503-2010-0169.

Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA  
**JUEZ NACIONAL (PONENTE)**

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA  
**JUEZA NACIONAL**

**FUNCIÓN JUDICIAL**

170415792-DFE

Juicio No. 01501-2019-00009

**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 23 de febrero del  
2022, las 16h05. **VISTOS.-**

### **A S U N T O**

Resolver el recurso de casación interpuesto por el doctor Javier Cordero Ordóñez, procurador judicial del doctor Aquip Eliecer Flores Flores; en contra de la sentencia de 16 de julio de 2019, a las 14h11, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, provincia de Azuay; dentro del juicio No. 01501-2019-00009, propuesto por el mencionado contribuyente, en contra del Acto Administrativo de la Determinación Presuntiva y Liquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio económico 2009, emitido el 29 de noviembre de 2018, por el Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas (SRI).

### **1. ANTECEDENTES**

**1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.-** En la sentencia recurrida se resolvió aceptar parcialmente la demanda propuesta por el señor Dr. Aquip Eliecer Flores Flores en contra del señor Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, y declara: 1.- Que no ha operado la caducidad de la facultad determinadora de la administración. 2.- Que al no haber seguido el procedimiento reglado para emitir el acta de determinación presuntiva, se afectaron derechos del contribuyente y conforme al numeral 2 del art. 139 del Código Tributario se produce la invalidez y nulidad del documento denominado *a Determinación presuntiva y Liquidación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2009 en cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con Sede en Cuenca en el juicio 100-2012°*. Se dispone también que la administración proceda conforme a la sentencia de fecha 06 de febrero de 2014 a determinar presuntivamente el impuesto a la renta del

ejercicio fiscal 2009, aplicando las reglas establecidas en la normativa legal y reglamentaria.

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

**1.2.1** Auto de 01 de diciembre de 2020, a las 12h06, dictado por la doctora Hipatia Susana Ortiz Vargas, Conjueza Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto, por el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por falta de motivación de la sentencia recurrida, infringiendo los arts. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República y 89 del COGEP.

**1.2.2** El doctor Juan Pablo Gálvez, procurador del Director Zonal 6 del SRI, argumenta en la contestación al recurso que en la sentencia recurrida el Tribunal de instancia realiza el análisis pormenorizado de la caducidad de la facultad determinadora que tenía la Administración Tributaria, señalando expresamente el articulado y los numerales referentes a ésta, haciendo un razonamiento lógico entre los hechos y el derecho de forma razonada. Por lo expuesto, solicita que se ratifique la decisión del Tribunal de instancia.

**1.2.3** Sorteo de la causa número 01501-2019-00009, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 13 de abril del 2021, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

**1.2.4** Auto de 16 de febrero de 2022 en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 22 de febrero de 2022, a las 14h45.

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

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

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

Así como por el sorteo que consta en el proceso; y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

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

**2.3 Problema jurídico planteado.-** CASO 2: El recurrente considera que la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de falta de motivación de la sentencia recurrida, infringiendo los arts. 76, numeral 7, literal 1) de la Constitución de la República y 89 del COGEP; al amparo del art. 268 del COGEP.

**2.4 Fundamentación del recurso.-** El casacionista en la fundamentación del recurso señala: Que en el punto <sup>a</sup> 4.1° del fallo, se hace referencia expresa de la norma de caducidad contenida en el art. 94 del Código Tributario, que textualmente cita con sus tres numerales, para en un primer acercamiento, relacionarla no con el acto de determinación presuntiva impugnado denominado <sup>a</sup> *Determinación presuntiva y Liquidación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2009 en cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con Sede en Cuenca en el juicio 100-2012°* emitido en noviembre de 2018, sino con el acto antecedente del impugnado, de determinación directa (acta 0120120100098 notificada el 30 de marzo del 2012), cuyos resultados finales fueron dejados sin efecto en sentencia del juicio 01501-2012-00100; aseverando que con relación a esos actos de determinación, la administración actuó ajustada a los tiempos de caducidad. Que el Tribunal en la sentencia recurrida considera que la declaración presuntiva del ejercicio 2009 estaba suspendida hasta el 18 de octubre de 2018, cuando luego del proceso de casación y recurso extraordinario de protección, afirma que recién podría cumplirse al retornar el proceso al Tribunal Distrital, señalando, sin enunciar norma alguna, que a efectos de establecer la caducidad de la facultad determinadora, no es procedente contar el transcurso del término desde la fecha de declaración, sin considerar el art. 94 numeral 1 del Código Tributario. Que a pesar de existir norma expresa sobre la caducidad y el plazo para que ella se produzca, contando desde la fecha de la declaración tributaria, la cual el Tribunal cita en sentencia, la pasa por alto al tomar su decisión sobre este punto, y afirma que en el caso, la caducidad no se cuenta desde la declaración, sin

embargo, no establece desde cuándo debe contarse y tampoco la norma legal por la que llega a tal decisión. Que el art. 94 del Código Tributario no considera condiciones ni excepciones para que el término para que se cuente la caducidad no sea la fecha de la declaración, ni en el supuesto de encontrarse <sup>a</sup> *bajo jurisdicción*<sup>o</sup> o suspendida la ejecución de algún acto determinativo previo, ni de una sentencia, y aun cuando existiera, no ha sido enunciada en la sentencia, generando la falta de motivación y consecuente nulidad. Que en el considerando cuarto, numeral <sup>a</sup> *4.1°* de la sentencia, se concluye sin motivación, que no se ha producido la caducidad demandada, pues no se enuncia la norma en la que sustenta la afirmación en la que basa su conclusión de que la caducidad no se cuenta desde la fecha de la declaración, al contrario de lo que manda el art. 94 del Código Tributario. Que la falta de motivación acusada es absoluta y su deficiencia es clara, pues en ella no se enuncia, especifica o cita una norma legal o principio jurídico en que se funde su decisión sobre la no ocurrencia de la caducidad en razón de un conteo del término desde la declaración del contribuyente, a pesar de que el art. 94 del Código Tributario dice lo contrario. Que se observa en la sentencia que los razonamientos fácticos son confusos respecto a la interpretación y aplicación del derecho que debe lograrse en un fallo, pues no se explica la relación que tendría la suspensión de la ejecución de un acto de determinación, con la caducidad del ejercicio de la facultad determinadora y el decurso del término para que esta se produzca, y si es que por la suspensión de la <sup>a</sup> *ejecución*<sup>o</sup> de un acto de determinación se interrumpe o suspende el trascurso del término para que opere la caducidad determinadora, que para el presente caso, ya había sido ejercida con la emisión del acta de determinación 0120120100098, que en la sentencia se indica que fue emitida en tiempo oportuno. Que en la decisión judicial se pretende que no exista caducidad de la facultad determinadora, al no señalar un evento que defina la fecha desde la que debe contarse y la norma en la que se lo plasme, dejando entrever la posibilidad de que se pueda ejercer esta facultad luego de los plazos de caducidad establecidos en el art. 94 del Código Tributario. Por los argumentos expuestos solicita casar la sentencia recurrida.

**2.5 Contestación del recurso de casación.-** La Administración tributaria en la contestación al recurso de casación interpuesto argumenta que en la sentencia recurrida el Tribunal de instancia realiza el análisis pormenorizado de la caducidad de la facultad determinadora que tenía la Administración Tributaria, señalando expresamente el articulado y los numerales referentes a ésta, y para ello, motiva la sentencia haciendo un análisis del acto impugnado del proceso No. 01501-2012-00100, antecedente del presente proceso judicial. Que en la parte dispositiva de la sentencia citada, el Tribunal señala que es recién a partir del 18 de octubre de 2018, (fecha desde la cual la Corte Nacional de Justicia resolvió no dar paso a la casación propuesta) desde la cual la Administración podía cumplir con el mandato judicial, porque su ejecución estuvo suspendida por la presentación del recurso de casación, por lo que a efectos de establecer la caducidad de la facultad determinadora, no es procedente contar el

transcurso del término desde la fecha de la declaración. Que el Tribunal motiva su sentencia señalando que la suspensión de la ejecución del acto impugnado se efectuó por el requisito del afianzamiento, sin el cual la ejecución del acto hubiese sido inminente, razonamiento que constituye un argumento adicional en la sentencia. Que el análisis del Tribunal hace referencia a la suspensión del acto, y lleva a establecer que la facultad determinadora estuvo expedita durante todo el tiempo que el acto estuvo impugnado en sede judicial, y no es sino hasta el 18 de octubre de 2018 que la sentencia pudo ser ejecutada. Que sin embargo, para cumplir con lo dispuesto por el Tribunal, se emitió el documento <sup>a</sup> *Determinación presuntiva y Liquidación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2009°*, sobre el cual se trabó el proceso No. 01501-2019-00009, y sobre el cual el Tribunal ha señalado que no ha operado la caducidad de la facultad determinadora de la Administración. Que es claro que la sentencia versó de forma debidamente motivada, haciendo un razonamiento lógico entre los hechos y el derecho de forma concomitante y razonada, estableciendo de forma coherente un análisis de los hechos controvertidos y una conclusión apegada a los mismos. Que por lo expuesto se solicita ratificar la decisión del Tribunal de instancia.

**2.6 Audiencia.-** La audiencia convocada se llevó a cabo el día 22 de febrero de 2022 a las 14h45.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente el doctor Javier Cordero Ordóñez y el doctor Edgar Merchán Tenesaca como abogados del Dr. Aquip Eliecer Flores Flores (parte actora) y, por la contraparte, el abogado Christian Jaramillo Vásquez, en calidad de procurador judicial del Servicio de Rentas Internas, quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos e hicieron uso de su derecho a la réplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-

### 3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

**3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.-** El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: <sup>a</sup> *Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación°.*

**3.2** La motivación está entendida doctrinariamente como <sup>a</sup> *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 constitucional°* (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

Para Oswaldo Alfredo Gozaini, en su obra <sup>a</sup>El Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso°, Rubinzal - Culzoni Editores, Buenos Aires-Argentina, 2004, p. 428; la motivación, que no es otra cosa que *“1/4 la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido proceso”*.

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

#### CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

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

#### CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

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

**3.4** Cuando el recurso se fundamenta en el caso 2 del art. 268 del COGEP, el recurrente tiene la obligación de señalar con precisión él o los vicios que en su criterio habrían determinado la causal invocada, en consideración a que el recurso de casación es extraordinario, taxativo y formalista, y es el casacionista el que delimita el ámbito de la acción del Tribunal de Casación que no puede conocer otras cuestiones que las expresamente determinadas contra la sentencia o auto impugnado, siempre que comporten violaciones de derecho en la expedición del fallo.

**3.5** En el recurso de casación se acusa a la sentencia de instancia de carecer de motivación en el considerando 4.1, por lo que esta Sala Especializada realiza el siguiente análisis:

- a) Se evidencia que el Tribunal *A quo* si se pronuncia respecto a la caducidad en el considerando 4.1 (fs. 185 vta a 186 vta), aplicando el art. 94 del Código Tributario que establece el término para que opere la caducidad de la facultad determinadora de la Administración Tributaria. En el caso puntual, se analiza la caducidad de la facultad determinadora respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2009, considerando que con la emisión de la Orden de Determinación No. RAU-APNDETC11-00002 notificada el 3 de mayo de 2011, se interrumpió el plazo de caducidad. Con el razonamiento realizado por los jueces *A quo*, se llegó a la conclusión de que la administración tributaria emitió dentro del término legal el Acta de determinación No. 0120120100098, notificada el 30 de marzo de 2012, por lo que no se produjo caducidad de la potestad determinadora.- Los jueces de instancia en su análisis proceden a detallar que sobre dicha acta, se presentó un reclamo administrativo que fue atendido negativamente mediante Resolución No. 101012012RREC007390, acto administrativo que a su vez fue objeto de impugnación judicial dentro del proceso No. 01501-2012-00100, obteniendo sentencia parcialmente favorable el 6 de febrero de 2014; sentencia que fue elevada a la Corte Nacional de Justicia con la interposición de un recurso de casación que fue resuelto primero mediante fallo favorable de mayoría de 3 de diciembre de 2015 (se casó la sentencia), sin embargo se interpuso una acción extraordinaria de protección que al ser atendida dispuso dejar sin efecto el referido fallo y remitir a otro tribunal de la Sala Especializada para el análisis y expedición de un nuevo fallo, por lo que conformado el nuevo tribunal se expidió sentencia de 25 de septiembre de 2018, que resolvió NO CASAR el fallo recurrido.- Se explica que al no haberse casado el fallo recurrido, se ratificó la sentencia de instancia emitida el 6 de febrero de 2014, que resolvió: *“ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA”, acepta parcialmente la demanda presentada por el señor Eliecer Aquip Flores Flores, y declara la invalidez de la Resolución Administrativa, No. 101012012RREC007390, emitida por el señor Director Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas, en fecha 28 de Agosto de 2012, en cuanto ella desconoce*

*el derecho planteado por el actor para que se establezca su obligación tributaria, vía determinación presuntiva y en consecuencia **deja sin efecto los resultados finales respecto a la renta atribuida al contribuyente, obtenidos en el acta de Determinación Directa, y dispone que se determine el Impuesto a cargo del demandante en el ejercicio auditado, sobre la base presuntiva, contando para ello con la información proporcionada en su declaración y los anexos presentados que se encuentran descritos en la aludida Acta de Determinación, y aplicando, en lo procedente, los presupuestos establecidos en el artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno.- 1/4.º*** (El resaltado es de esta Sala Especializada).

- b) En el fallo recurrido, también se señala que la recepción de la sentencia de la Corte Nacional de Justicia fue puesta en conocimiento de las partes el 18 de octubre de 2018 y, en virtud de ello advierte que es en ese momento en que *a 1/4 la administración tributaria podía cumplir con el **mandato judicial, cuya ejecución estaba suspendida por la presentación de un recurso de casación interpuesto por la autoridad demandada; por lo que, a efectos de establecer la caducidad de la facultad determinadora de la administración no es procedente contar el transcurso del término desde la fecha en la cual el Dr. Flores presentó su declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2009º*** (El resaltado es de esta Sala Especializada).
- c) Además de lo mencionado, el Tribunal de instancia resalta que conforme consta en la sentencia de fecha 6 de febrero de 2014, el actor rindió Garantía Bancaria a título de caución, en cumplimiento del artículo 7 de la Ley Reformativa para Equidad Tributaria, la misma que agregó un artículo luego del 233 del Código Tributario; dicha caución como lo señala el Tribunal de instancia suspendió la ejecución del acto impugnado; y posteriormente por mandato legal, se suspendió los efectos de la sentencia con la presentación del recurso de casación por parte de la administración tributaria; por lo que, afirman que el acta de determinación No. 0120120100098 levantada por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2009 estuvo hasta el 25 de septiembre de 2018 bajo jurisdicción, fecha en la que la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, decidió no casar la sentencia de este Tribunal, es decir que su ejecución estaba suspendida; por lo que concluyó el Tribunal de instancia que en la especie no se ha producido la caducidad de la facultad

determinadora de la administración tributaria.

**3.6** Como consecuencia de la revisión del considerando 4.1 del fallo y de la transcripción realizada, se concluye que la sentencia recurrida cumple con los requisitos formales exigidos por la ley, esto es, la obligación de motivar su decisión pues contiene la relación circunstanciada de los hechos apreciados y evaluados y la subsunción de éstos a las normas de derecho que a su criterio debían aplicarse en el caso concreto.

En resumen, los jueces de instancia en su fallo, analizaron la caducidad del acto determinativo llegando a la conclusión que éste fue emitido y notificado oportunamente, después de haberse interrumpido la caducidad con la orden de determinación emitida, única forma de interrumpir la caducidad de la facultad determinadora según el art 95 CT.- Lo que se observa de la motivación del fallo recurrido, es el pronunciamiento sobre la ejecución de la sentencia del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Cuenca, que quedó en firme al no haberse CASADO la misma y que aceptó parcialmente la demanda del actor, dejando sin efecto *únicamente los resultados finales* respecto a la renta atribuida al contribuyente, obtenidos en el acta de determinación directa, esto es, que el tribunal A quo, no dejó sin efecto el acta de determinación como tal, sino que, la permitió existir, disponiendo que se calcule la base imponible con sustento en las reglas que rigen la determinación presuntiva, contando con la información proporcionada en su declaración y los anexos presentados que se encuentran descritos en la aludida acta de determinación.-

Es necesario señalar que al ser una ejecución de sentencia, -a la que se estaba dando cumplimiento por parte del Servicio de Rentas Internas-, no corresponde siquiera discutir sobre la caducidad, menos aun cuando en instancia se hizo el análisis correspondiente sobre la caducidad de la facultad determinadora, dejando subsistente el acta emitida.

**3.7** En virtud del análisis que antecede esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, no evidencia que la sentencia de instancia adolezca de falta de motivación en su considerando 4.1, pues se evidencian las razones que sostienen la conclusión a la que llegó el tribunal A quo, por lo que no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, denunciado por el casacionista; consecuentemente no se han infringido los arts. 76, numeral 7, literal 1) de la Constitución de la República y 89 del COGEP, no prosperando el yerro alegado.

**3.8** Finalmente, esta Sala considera importante dejar sentado que, si bien el casacionista sólo reprochó

el caso 2 respecto del numeral 4.1 de la sentencia recurrida, de la revisión integral de la misma, se observa que en el numeral 4.2 se realiza el análisis correspondiente a si la "determinación" (como llaman los jueces de instancia al cumplimiento dado por el Servicio de Rentas Internas respecto del fallo de 6 de febrero de 2014) fue debidamente realizada, y concluyen que a su entender no se siguió el debido proceso, motivo por el cual dejan sin efecto "la misma". Bajo esta realidad, se pregunta la Sala, ¿cuál era la utilidad de cuestionar la caducidad de la facultad determinadora, cuando el propio tribunal A quo ya dejó sin efecto alguno, los valores notificados al accionante por el SRI, en cumplimiento del fallo de 6 de febrero de 2014? Y, por otro lado, dispuso que se vuelvan a calcular los valores ordenados en el fallo referido.- Este cuestionamiento se realiza, además teniendo presente, que ya existió un análisis de la caducidad de la facultad determinadora.

La conclusión a la que llega esta Sala una vez considerado el yerro alegado y confrontado con el fallo recurrido, no significa que esta Sala se encuentre de acuerdo o no, con el razonamiento contenido en el fallo recurrido, pues bajo el caso 2 del art. 268 del COGEP, lo único que corresponde dentro de un recurso de casación, es verificar si la sentencia de instancia motivó la conclusión a la que llegó, indistintamente de si ésta es correcta o no, pues para analizar la incorrección de un fallo, el art. 268 citado, prevé otros yerros, que no han sido fundamentados dentro del recurso de casación que se atiende.

3.9 En este punto, es necesario citar la sentencia de la Corte Constitucional No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numerales 20 y 21, que ha indicado sobre las premisas implícitas en la motivación: "20. *Como ha establecido la jurisprudencia de esta Corte, para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban estar explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto.* 21. *Cabe aclarar, eso sí, que la existencia de las mencionadas premisas implícitas no exonera del cumplimiento de los elementos mínimos para que una motivación sea suficiente; una cosa es ser consciente de que los textos en ocasiones tienen significados sobreentendidos y otra, adjudicar a un texto un contenido extraño a él.* Más contundente incluso cuando la Corte afirma: "24. *Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada*" (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021). (El subrayado

corresponde a esta Sala).

También corresponde referirse a que la Corte Constitucional en la Sentencia No. 1158-17-EP/21, de 20 de octubre de 2021 estableció que: *“(1/4) tras alejarse de su jurisprudencia relativa al test de motivación, no es dable que esta Corte establezca una nueva lista de parámetros en reemplazo de la del test, no cabe formular un nuevo test. Lo que sí es necesario, y se hace en esta sentencia, es guiar el razonamiento judicial mediante las presentes pautas jurisprudenciales, basadas en la sistematización de la jurisprudencia reciente de esta Corte, pautas que naturalmente están abiertas a desarrollos futuros (1/4) En suma, el criterio rector para examinar un cargo de vulneración de la garantía de motivación establece que una argumentación jurídica es suficiente cuando cuenta con una estructura mínimamente completa, es decir, integrada por estos dos elementos: (i) una fundamentación normativa suficiente, y (ii) una fundamentación fáctica suficiente. Esto quiere decir lo siguiente: Que la fundamentación normativa debe contener la enunciación y justificación suficiente de las normas y principios jurídicos en que se funda la decisión, así como la justificación suficiente de su aplicación a los hechos del caso (1/4) Que la fundamentación fáctica debe contener una justificación suficiente de los hechos dados por probados en el caso. (1/4)° .*

#### 4. RESOLUCIÓN

**4.1.** Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **NO CASAR** la sentencia de 16 de julio de 2019, a las 14h11, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, provincia de Azuay; dentro del juicio No. 01501-2019-00009.

**4.2** Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre del 2021.

**4.3** Sin costas.

**4.4** Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**JUEZA NACIONAL (PONENTE)**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL (E)**

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL**

**FUNCIÓN JUDICIAL**



170431321-DFE

Juicio No. 09501-2019-00174

**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 23 de febrero del 2022, las 16h51. **VISTOS.-**

**A S U N T O**

Resolver el recurso de casación interpuesto por el señor David Ronald Robles Rodríguez, por sus propios derechos; en contra de la sentencia de 16 de octubre del 2019, a las 11h40, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00174, propuesto por el mencionado contribuyente, en contra de la Resolución No. SENAE-JSPA-2019-0018-RE, de 01 de marzo del 2019, emitida por la Jefa de procesos aduaneros de la Sala de arribo internacional del aeropuerto internacional "José Joaquín de Olmedo" de la ciudad de Guayaquil, de la Subdirección de zona de carga aérea del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), mediante la cual se impone una sanción por contravención de USD 33.100,20.

**1. ANTECEDENTES**

**1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.-** En la sentencia recurrida se resolvió declarar sin lugar la demanda presentada por el señor David Ronald Robles Rodríguez, y, se declaró la validez de la Resolución No. SENAE-JSPA-2019-0018-RE de fecha 01 de marzo del 2019.

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

**1.2.1** Auto de 14 de febrero de 2020, a las 08h43, dictado por el doctor Marco Aurelio Robar Solano, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad parcial del

**FUNCIÓN JUDICIAL**  
Firmado por  
GILDA ROSANA  
MORALES  
ORDÓÑEZ  
C=EC  
L=QUITO  
CI  
1710658640

**FUNCIÓN JUDICIAL**  
Firmado por  
GUSTAVO  
ADOLFO  
DURANGO VELA  
C=EC  
L=QUITO  
CI  
1703594588

**FUNCIÓN JUDICIAL**  
Firmado por  
JOSE DIONICIO  
SUIÑG NAGUA  
C=EC  
L=QUITO  
CI  
1706860440

recurso de casación, únicamente respecto de la causal tercera del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por haberse omitido en la sentencia la resolución de un punto de la controversia.

**1.2.2** Sorteo de la causa número 09501-2019-00174, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de noviembre del 2020, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

**1.2.3** Auto de 9 de febrero de 2022, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 22 de febrero de 2022, a las 11h00.

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

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

Así como por el sorteo que consta en el proceso; y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

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

**2.3 Problema jurídico planteado.-** CASO 3: Omisión en la resolución de un punto de la

controversia, al amparo del art. 268 del COGEP.

**2.4 Fundamentación del recurso.-** El casacionista en la fundamentación del recurso señala que el Tribunal prescindió resolver, sobre la aplicación de la sanción contenida en la Resolución No. SENAE-SENAE-2017-0345-RE de 09 de mayo del 2017, suscrita por el Director General del SENAE, y que violenta de manera flagrante al principio de legalidad que a más de ser un principio, es una garantía básica del debido proceso establecido en el art. 76 numeral 1 de la Constitución, y por lo tanto, de aplicación directa e inmediata por parte de toda autoridad administrativa y judicial; Que el Tribunal tenía que haber resuelto sobre esta pretensión, sin embargo, pese a que en el procedimiento sancionatorio instaurado por la Jefatura de la sala de arribo internacional del aeropuerto <sup>a</sup> José Joaquín de Olmedo<sup>o</sup> del SENAE, en ningún momento se respeta este principio de legalidad, y más bien se procede a sancionar al recurrente, poniendo como base una Resolución, contraviniendo el mandato constitucional de que nadie podrá ser juzgado ni sancionado si no es por una norma legal en donde se encuentre establecida o tipificada una infracción sea de carácter penal, administrativa o de otra naturaleza; Que al ser este uno de los puntos de la controversia expuesto en la demanda, se omitió en el fallo, considerar si realmente el SENAE al aplicar al casacionista una sanción, se observó el principio de legalidad; Que por lo expuesto, el Tribunal no resolvió este punto de la controversia, lo que influyó en el fallo, dejando al recurrente en total indefensión; Que el presente caso engloba entre uno de los vicios el de *citra petita*, que refiere cuando el juzgador ha dejado de resolver puntos o pretensiones que si fueron parte del litigio, lo que determina la existencia de incongruencia entre las pretensiones de la demanda y la parte resolutive del fallo; Que esto se puede apreciar en la demanda presentada ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 al indicar de manera clara y precisa en su punto <sup>a</sup> 6.4<sup>o</sup> con el título <sup>a</sup> *Análisis Jurídico del caso*<sup>o</sup> que se ha violentado el principio de legalidad al sancionar al recurrente con el tipo penal establecido en el art. 299 numeral 3 del Código Orgánico Integral Penal (COIP); Que bajo el título mencionado, se expone la existencia de contradicción e incompatibilidad entre lo contenido en el numeral 3 del art. 299 del COIP, norma legal que se invoca para sancionar, con la que consta en la Resolución No. SENAE-SENAE-2017-0345-RE reformada mediante Resolución No. SENAE-SENAE-2017-0408-RE, de carácter inferior y que consta en una Resolución emitida por el Director General del SENAE que señala <sup>a</sup> *1/4 La defraudación aduanera se configura al momento en que el pasajero trae consigo bienes tributables que exceden USD 2.000,00, no presenta el FRA previo al control aduanero, para obtener la exención de tributos al comercio exterior*<sup>o</sup>; Que esta incongruencia, incompatibilidad e inexactitud de dos normas; Que la segunda al ser inferior, debería respetar el principio de jerarquía constitucional establecido en el art. 425 de la Constitución y que además violenta el principio de legalidad establecido en el art. 76 numeral 3 de la Constitución y que fue objeto de análisis jurídico dentro de la respectiva demanda,

audiencia preliminar y alegatos de apertura y cierre de la audiencia de juicio, por lo que el fallo del Tribunal es totalmente incongruente, a tal punto que el mismo Tribunal en su sentencia en el considerando <sup>a</sup> 5.5° menciona como punto de controversia el artículo mencionado en el COIP; Que el Tribunal al omitir el punto de la controversia, omite la norma establecida en el art. 13 del COIP, dejando pasar por alto la sanción impuesta por el SENA E y más bien ratificando el acto administrativo conforme así lo manifiesta en el punto <sup>a</sup> 7.4.7.9° de la sentencia; Que el art. 13 de la Constitución en su numeral 2 dispone que las conductas típicas en materia penal deben ser interpretadas en forma estricta, por lo que no se podría permitir que una Resolución pueda cambiar el tipo penal, como así lo hizo el art. 34 de la Resolución No. SEAE-SENAE-2017-0345-RE reformada mediante Resolución No. SENA E-SENAE-2017-0408-RE, violentando con esta inobservancia el art. 13 del COIP en sus numerales 2 y 3; Que el Tribunal en el fallo se aleja del punto de controversia fijado, y más bien procede a enfocarse a determinar quién era el destinatario de la factura No. 000-042101, sin considerar la importancia sobre la falta de legalidad de la sanción; Que por lo tanto, es evidente que el Tribunal en ningún momento resolvió sobre la aplicación de la sanción que no está tipificada en una Ley y que, en el presente caso se encuentra en el art. 229 del COIP y la contradicción e incongruencia con la Resolución No. SEAE-SENAE-2017-0345-RE, por cuanto el COIP en relación con el delito de defraudación establece como una de las conductas <sup>a</sup> *No declarar la cantidad correcta de mercancías*°, y en cambio, la señalada Resolución, de manera contradictoria expresa que se debe sancionar como defraudación a quien <sup>a</sup> *No presente el FRA previo el control aduanero*°; Que evidentemente no es lo mismo <sup>a</sup> *no declarar la cantidad correcta de mercancías*°, que el <sup>a</sup> *no presentar el FRA previo al control aduanero*°, situación jurídica que no se encuentra respaldada en el COIP, lo cual quebranta de manera indiscutible el principio de legalidad establecido en la Constitución. Que por lo expuesto se enmarca en la causal tercera, al haberse omitido resolver algún punto de la controversia, por lo cual se solicita casar la sentencia recurrida.

**2.5 Contestación del recurso de casación.-** La Jefatura de procesos aduaneros de la Sala de arribo Internacional de la Subdirección de zona de carga aérea del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador no presenta contestación alguna al recurso de casación propuesto por el señor David Ronald Robles Rodríguez.

**2.6 Audiencia.-** La audiencia convocada se llevó a cabo el día 22 de febrero de 2022, a las 11h00.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente el abogado Juan Carlos Cevallos y el Sr. David Ronald Robles Rodríguez (parte actora) y, por la contraparte, la abogada Daniela Engracia Fernández, en calidad de procuradora judicial del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos e hicieron uso de su derecho a la réplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la

misma.-

### 3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

**3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.-** El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 3 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: <sup>a</sup> Art. 268.- CASOS.- *El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia<sup>o</sup>.*

El caso 3, recoge los vicios de ultra petita y de extra petita, así como los de *citra petita o mínima petita*; Gladis E. de Midón, en su obra <sup>a</sup> La Casación. Control del Juicio de Hecho<sup>o</sup>, Buenos Aires ± Argentina, Rubinzal ± Culzoni Editores, paginas 391, 427 y 471 manifiesta: <sup>a</sup> *¼Es sentencia citra o infra petita la que omite considerar y decidir una pretensión, o cualquier petición, alegación o argumento oportunamente propuesto, conducente para la adecuada solución del litigio y que el juzgador no haya desechado implícitamente o hubiera quedado desplazado en virtud del contenido del pronunciamiento.<sup>o</sup>*

**3.2** Le corresponde a esta Sala de Casación verificar si el fallo emitido por el Tribunal de instancia se apega al principio de congruencia que debe primar en la emisión de sentencias, motivo por el que esta Sala de Casación revisará si el contenido de la sentencia recurrida hace referencia al alcance de las pretensiones alegadas por la parte actora, para así concluir si el fallo se apegó al referido principio o si como consecuencia de no resolver todos los puntos del litigio, se produjo lo que la doctrina ha llamado como el vicio de <sup>a</sup> *mínima petita<sup>o</sup>*, alegado por el casacionista, y que hacen alusión a que en el fallo no se resuelve todo lo que fue materia del litigio.

**3.3** El principio de congruencia o armonía del fallo se contrae a que éste se encuentre en consonancia con las pretensiones, las excepciones y la resolución; es decir, el juez debe pronunciarse sobre todo lo pedido por los litigantes y solamente sobre lo demandado y es precisamente esa actividad jurisdiccional, sin exceso pero también sin defecto, que evita que se produzca incongruencia en una resolución.

**3.4** En base a lo manifestado por el recurrente, esta Sala procede a realizar el siguiente estudio de la demanda:

Luego de detallar los fundamentos de hecho y de derecho a fojas 66 vuelta, consta la pretensión

concreta donde se solicita lo siguiente: *“NOVENO: **PRETENSIÓN CLARA Y PRECISA QUE SE EXIGE.** De conformidad con el artículo 142 numeral 9, fundamento mi pretensión, a fin de que luego de la sustanciación del presente proceso y bajo un análisis de las pruebas que ayudaran a los juzgadores en aplicación a la sana crítica, declaren en sentencia la NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO contenido en la Resolución SENAE-JSPA-2019-0018-RE de fecha 01 de marzo de 2019, suscrito por el JEFE DE PROCESOS ADUANEROS SALA DE ARRIBO INTERNACIONAL, Ing. ANDREA STEPHANIE PARRALES HERRERA, y consecuentemente la liquidación No. 39869930, de fecha 1 de marzo de 2019, por un valor de \$33.100,20 (TREINTA Y TRES MIL CIEN CON 20/100 DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTE AMÉRICA), por ser violatoria a mis Derechos Constitucionales como el Debido Proceso en la garantía básica del cumplimiento de las normas y el derecho de las partes, debido proceso en la garantía de la motivación y la seguridad jurídica consagrada en el ordenamiento jurídico ecuatoriano y la Constitución de la República del Ecuador°.*

**3.5** En la contestación a la demanda el Servicio de Rentas Internas a fojas 158 del expediente señala que: *“V. **PETICIÓN** Por todo lo expuesto, solicito a ustedes señores Jueces, se sirvan DESECHAR el acto de proposición deducido por el señor DAVID RONALD ROBLES RODRIGUEZ, por sus propios derechos, en contra del DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, y se sirva ratificar en todas sus partes la liquidación Nro. 39869930, notificada dentro de la Resolución NO. SENAE-JSPA-2019- 0018-RE, de fecha 01 de marzo del 2019, emitida constitucional y legalmente, así como también notificada, para de esta forma salvaguardar el patrimonio estatal.°*

**3.6** En virtud de lo señalado el Tribunal de instancia en el considerando 5.5 (fojas 168 vuelta a 169) al establecer el objeto de controversia señala que. *“5.5) El objeto de la controversia determinado en la audiencia preliminar, de manera conjunta con las partes procesales¼ PUNTO DE CONTROVERSIA:-- ESTABLECER la legalidad de la Resolución No. SENAE-JSPA-2019-0018-RE de fecha 01 de marzo de 2019, emitida por la Ingeniera Andrea Stephanie Parrales Herrera, Jefe de Procesos Aduaneros de la Sala de Arribo Internacional del Aeropuerto Internacional “José Joaquín de Olmedo”, de la ciudad de Guayaquil, de la Subdirección de Zona de Carga Aérea del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en la que se sanciona con una multa por contravención al ahora actor, conforme al artículo 299 numeral 3 y artículo 175 del COPCI reformado por el COIP, en concordancia con la Disposición General Cuarta de la norma ibídem, sanción que asciende a la suma de US\$33,100.20 dólares de los Estados Unidos de América, por lo que al existir la anuencia de las partes procesales, quedó aceptado el texto del punto de controversia de este proceso°.*

3.7 De lo expuesto tenemos que de las pretensiones establecidas por las partes procesales, en la audiencia preliminar acordaron que el punto de la controversia fue <sup>a</sup> ESTABLECER la legalidad de la Resolución No. SENAE-JSPA-2019-0018-RE de fecha 01 de marzo de 2019°; y sobre ello se ha podido verificar que el Tribunal A quo si se pronunció señalando en su parte pertinente en el considerando 7: <sup>a</sup> (1/4) 7.4.2) El Art. 299 del Código Orgánico Integral Penal COIP establece lo siguiente: <sup>a</sup> Defraudación aduanera.- La persona que perjudique a la administración aduanera en las recaudaciones de tributos, sobre mercancías cuya cuantía sea superior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general, 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, si realiza cualesquiera de los siguientes actos: (...). 3 No declare la cantidad correcta de mercancías.° . Luego dentro de las Disposiciones Reformatorias que se efectuaron en el Código Orgánico Integral Penal, se destaca la siguiente: TERCERA: En el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones réformense las siguientes disposiciones: Sustitúyase el artículo 175 por el siguiente: <sup>a</sup> Infracción aduanera.- Son infracciones aduaneras las contravenciones y faltas reglamentarias previstas en el presente Código. Para la sanción de contravenciones y faltas reglamentarias bastará la simple trasgresión a la norma. (...).° . 1. En el artículo 190, después de literal m), agréguese los siguientes literales: (...); "n) Las conductas de receptación y defraudación aduanera tipificadas en el Código Orgánico Integral Penal, respecto de mercancías cuya cuantía sea igual o inferior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general. o) Las conductas de contrabando tipificadas en el Código Orgánico Integral Penal, respecto de mercancías cuya cuantía sea inferior a diez salarios básicos unificados del trabajador en general." 4. En el artículo 191, agréguese el siguiente literal: "g) En los casos de los literales n y o; con una multa equivalente a tres veces el valor de la mercancía materia de la infracción.° .--- 7.4.3) El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, expidió la Resolución Nro. SENAE-SENAE-2017-0345-RE, que contiene el Procedimiento General para el Despacho de Equipaje de Pasajeros y Tripulantes que Ingresan o Salen de los Aeropuertos Internacionales del Ecuador, en el Art. 11 dice: <sup>a</sup> Ingreso de muestras sin valor comercial.- Se podrá ingresar muestras sin valor comercial por Sala Internacional de Viajeros siempre que se dé cumplimiento a lo indicado en la sección de <sup>a</sup> Muestras Sin Valor Comercial° del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del COPCI. Cabe señalar que el cumplimiento de las condiciones de este tipo de mercancías, deben ser realizadas previo a que éstas se sometan al control aduanero, por lo tanto, se prohíbe durante el control realizar acciones de inutilización, mutilación, ruptura, entre otras que cambien el estado de la mercancía arribada. De realizar estas acciones o aquellas mercancías que no cumplan con las condiciones establecidas en la normativa antes invocada, no se otorgará el beneficio tributario y el pasajero deberá satisfacer los tributos correspondientes. Si las mercancías cumplen con lo dispuesto en la normativa vigente, el

servidor aduanero encargado del control transmitirá la Declaración Aduanera Simplificada, utilizando la subpartida correspondiente a "Muestras Sin Valor Comercial". (¼) 7.4.5.) El Lcdo. Marco Antonio Fuentes Rebutty, Técnico Operador del SENA, presenta a la Ing. Andrea PARRALES Herrera, Jefe de Procesos Aduaneros con Memorando SENA-JSPA-2019-0089-M de fecha 09 de febrero de 2019 (fs. 1 a 2), el informe relatando lo suscitado con el pasajero DAVID RONALD ROBLES RODRÍGUEZ, quien NO declaró traer bienes tributables, por lo que procede a ingresar la información al sistema ECUAPASS, culminado el aforo, se determinó que el valor de la mercancía tiene el valor de US\$32,059.22 siguiendo el orden establecido para la aplicación de los métodos de valor en aduana, se determinó el valor aplicando el Tercer Método de valoración registrado en informe de aforo de ECUAPASS No. 019-2019-10-000507 y Acta de Retención 0192019000507; por lo que su comportamiento se adecuaba a lo prescrito en la Resolución SENA-SENAE-2017-0345-RE y a la Resolución SENA-SENAE-2017-0408-RE, de fecha 24 de mayo de 2017, esta última reforma la Resolución 0345, que en aplicación de uno de sus artículos dice: "Artículo 3.- En el artículo 34 después del primer párrafo, añádase lo siguiente: "La defraudación aduanera se configura en el momento en que el pasajero que trae consigo bienes tributables que exceden los USD 2.000,00 (dos mil dólares de los Estados Unidos de América) no presenta el FRA previo al control aduanero, para obtener la exención de tributos al comercio exterior sin cumplir los requisitos del Régimen de Excepción que le permitan al pasajero gozar de tal beneficio."; remitiendo el mencionado informe con la finalidad de que se inicie el procedimiento sancionatorio conforme lo dispuesto en el Art. 299, numeral 3 en concordancia con la Disposición Reformativa Tercera del Código Orgánico Integral Penal, artículos 175, 190 literal n) y 191 literal g) y Disposición General Cuarta del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) y, lo señalado en el Art. 3 de la Reforma a la Resolución SENA-SENAE-2017-0345-RE.(¼) 7.4.7) Corresponde al Tribunal luego del análisis correspondiente a los documentos que se encuentran en el proceso emitir la resolución siguiente:¼ 7.4.7.1) Agotada la instancia administrativa, automáticamente se activa la participación y utilización de la jurisdicción contenciosa que demanda los derechos judiciales de las personas, conforme lo faculta la Constitución de la República, incluso de forma directa en su Art. 173, esto en concordancia con lo que previene el art. 217 y siguientes del Código Tributario, de la cual hace uso legítimo la parte accionante¼ 7.4.7.2) El accionante solicita que en sentencia el Tribunal declare la nulidad del acto administrativo contenido en la Resolución SENA-JSPA-2019-0018-RE, (fs. 46 a 50 vuelta) de fecha 01 de marzo de 2019, y consecuentemente la liquidación No. 39869930 (fs. 51), de fecha 1 de marzo de 2019, por un valor de US\$33,100.20 (Treinta y tres mil cien 20/100 dólares de los Estados Unidos de América)¼. 7.4.7.3) La Resolución impugnada, hace referencia que consultado el pasajero si contaba con la factura comercial de los bienes, que decía ser muestras sin valor comercial, por lo que el SENA le aplica la disposición constante en el Art. 28 de la Resolución

*Nro. SENAE-SENAE-2017-0345-RE "PROCEDIMIENTO GENERAL PARA EL DESPACHO DE EQUIPAJE DE PASAJEROS Y TRIPULANTES QUE INGRESAN O SALEN DE LOS AEROPUERTOS INTERNACIONALES DEL ECUADOR"; evidenciándose que el valor en aduana supera los cuatrocientos dólares y la mercancía supera las tres unidades por ítem, de tal manera que no cumple las condiciones establecidas en el Art. 14 del Reglamento del COPCI<sup>1/4</sup> 7.4.7.4) Efectuado el aforo constante en el informe de ECUAPASS No. 019-2019-10-000507 y Acta de Retención 0192019000507, que dio como resultado que la mercancía tiene el valor de US\$32,059.22, el mismo que se desprende de la aplicación del Tercer Método, luego de seguir el orden de aplicación de los métodos de valor en aduana<sup>1/4</sup> 7.4.7.5) Por los antecedentes y motivaciones expuestos, el tema decidendum del proceso contencioso tributario, es verificar si el reclamo impugnatorio tiene razón y si se comprueba que no se incumplieron las disposiciones legales tanto nacionales como supranacionales, como nos manda aplicar la Constitución, los Tratados y Convenios Internacionales suscritos por el Ecuador y demás leyes accesorias, relacionados con el presente caso, que es motivo del análisis y resolución. Del análisis de los autos se demuestra que existió la contravención aduanera sancionada, dando lugar a que sin más se configure la falta en la que incurrió el pasajero y se sancione la contravención aduanera por la simple transgresión de la norma; falta que fue detectada y sancionada por la autoridad competente en uso de sus facultades legales y luego de tramitar un expediente donde se observa la aplicación de normas legales del COPCI, normas legales establecidas en resoluciones del SENAE y disposiciones de la Comunidad Andina, debido a que el pasajero en aquel momento en que su equipaje fue revisado y detectado según el SENAE bienes tributables, sin que haya presentado la factura comercial que proteja la transportación e ingreso al territorio ecuatoriano, de las mercancías detalladas como muestras sin valor comercial; razón por la que se abrió el Procedimiento Sumario DCZP-JSPA-2019-0021-PS, dentro del término de prueba del sumario, el ahora actor de este proceso, SI presentó pruebas de descargo (fs. 47) como se podrán observar los documentos anexados a la demanda y que se encuentran certificados como copias de los originales por parte del SENAE<sup>1/4</sup> 7.4.7.6) De la revisión de los medios de prueba admitidos dentro de este proceso de modo válido y cumpliendo el principio de contradicción, el Tribunal puso en conocimiento de las partes procesales las pruebas que fueron admitidas, presentando la parte accionante como documento que le fuera requerido por el SENAE para justificar el ingreso a territorio ecuatoriano, el mismo que se encuentra de fojas treinta y tres (33) que corresponde a la Factura comercial No. 000-042101 de fecha 31/01/2019 que se incorporara al Procedimiento Sancionatorio y posteriormente ya dentro de este proceso el accionante mediante escrito presentado el 20 de junio de 2019 (fs. 80) anexa el mismo documento suscrito por el señor Miguel Angel Ibarra Martínez, en calidad de Apoderado de MICROMED SYSTEM S.A., que es la compañía que emite la factura comercial, petición que la formula el actor y presenta como documentos originales de fojas*

75 a 79 del proceso.--- **7.4.7.7)** Mediante documento constante de fojas treinta y uno (31) el Notario Público Cuadragésimo Séptimo del Cantón Guayaquil, Abg. Juan Manuel Tama Velasco, otorga una Certificación de Documentos Materializados desde página WEB o de cualquier Soporte Electrónico donde consta de fojas treinta y tres (33) la Factura No. 000-042101 de fecha 31/01/2019, emitida por la compañía MICROMED SYSTEM S.A., facturando a favor de la compañía FASTMEDSOLUTION S.A., documento original que lo vuelve a anexar de fojas 75 a 76 del proceso, sin que exista variación alguna, destacándose que el mencionado documento, consta como beneficiario una compañía, más no a favor del accionante señor DAVID RONALD ROBLES RODRIGUEZ, lo que vuelve improcedente su reclamo al no justificar que él era el beneficiario de la mencionada factura, o ser el representante legal en el Ecuador de la compañía beneficiaria de la factura comercial.--- **7.4.7.8)** Ante la petición formulada por el actor de la causa de que se incorpore la Factura Original como prueba nueva, en atención a lo que se dispusiera en providencia de jueves 27 de junio de 2019 (fs.81), corresponde a este Tribunal realizar el pronunciamiento correspondiente que determina el COGEP sobre la presentación de una solicitud de prueba nueva, por lo que es necesario transcribir la norma constante en el Art. 166 que dice: "Prueba nueva. Se podrá solicitar prueba no anunciada en la demanda, contestación a la demanda, reconvencción y contestación a la reconvencción, hasta antes de la convocatoria a la audiencia de juicio, siempre que se acredite que no fue de conocimiento de la parte a la que beneficia o que, habiéndola conocido, no pudo disponer de la misma. La o el juzgador podrá aceptar o no la solicitud de acuerdo con su sana crítica.º. Del análisis de los autos y de manera especial como han sido vistos los documentos probatorios que presenta la parte accionante, y del contenido de la norma legal del COGEP transcrita, no obstante establecer que fue presentada la solicitud antes de la convocatoria a juicio, se observa que el documento que solicita se considere como Prueba Nueva, no es un documento que se encuentre a su nombre como Factura Comercial, por lo que es criterio del Tribunal no aceptar la solicitud presentada y se la desecha.--- **7.4.7.9)** Por lo manifestado, en el presente caso, la resolución emitida por la administración aduanera, goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y fue dictada por autoridad competente, frente a la cual según lo preceptuado en el Art. 258 del Código Tributario, dentro de la impugnación planteada, era obligación del actor probar de manera fehaciente que la mercancía tenía factura a su nombre lo cual ha quedado debidamente demostrado que no es así; por cuanto al ser consultado el pasajero que bienes transportaba, contestó que traía unas muestras sin valor comercial que corresponden a Insumos Médicos, y al solicitársele el FRA en el numeral 15 declaró "No traer bienes Tributables" y al no presentar la factura comercial de los mencionados bienes que transportaba, se aplicó el Art. 28 de la Resolución Nro. SENAE-SENAE-2017-0345-RE "PROCEDIMIENTO GENERAL PARA EL DESPACHO DE EQUIPAJE DE PASAJEROS Y TRIPULANTES QUE INGRESAN O SALEN DE LOS AEROPUERTOS INTERNACIONALES DEL ECUADOR", para posteriormente emitirse la

*Resolución No. SENAE-JSPA-2019-0018-RE, que RESUELVE: SANCIONAR al señor DAVID RONALD ROBLES RODRIGUEZ con una multa por contravención, conforme lo dispone el Art. 299, numeral 3 del Art. 175 del COPCI, reformado por el COIP, en concordancia con la Disposición General Cuarta de la norma ibídem, sanción que asciende a la suma de US\$33,100.20 (Treinta y tres mil cien con 20/100 dólares de los Estados Unidos de América), que este Tribunal confirma la resolución adoptada por la entidad accionada.---*

**3.8** En virtud del análisis que se detalla en extenso, el Tribunal de instancia en su sentencia analizó y se pronunció respecto al objeto de la controversia determinado en audiencia preliminar, pues de la simple lectura del fallo se evidencia que se analizó la legalidad de la Resolución No. SENAE-JSPA-2019-0018-RE de fecha 01 de marzo de 2019, emitida por la Ingeniera Andrea Stephanie PARRALES HERRERA, Jefe de Procesos Aduaneros de la Sala de Arribo Internacional del Aeropuerto Internacional <sup>a</sup>José Joaquín de Olmedo, deteniéndose a explicar los procesos realizados por el SENAE desde el arribo del pasajero e incluso analiza con detenimiento la imposición de la sanción, explicando los motivos por los cuales se le sancionó; por lo que esta Sala no encuentra que los jueces de instancia no se hubieren pronunciado sobre el objeto de la controversia o sobre las pretensiones de las partes, siendo el fallo recurrido, congruente.

#### **4. RESOLUCIÓN**

**4.1.** Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **NO CASAR** la sentencia de 16 de octubre del 2019, a las 11h40, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00174.

**4.2** Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. No. 352-UATH-2021-OQ de fecha 5 de abril del 2021.

**4.3** Sin costas.

**4.4** Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**JUEZA NACIONAL (PONENTE)**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL (E)**

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL**

**FUNCIÓN JUDICIAL**

171314557-DFE

Juicio No. 09501-2019-00174

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, miércoles 9 de marzo del

2022, las 14h27. En lo principal, encontrándose pendiente de atender el recurso horizontal presentado, esta Sala señala lo siguiente: **1.** El recurso presentado ha sido ingresado el 3 de marzo de 2022, por tanto, dentro del término establecido en el art. 255 del COGEP para el efecto, consecuentemente, es oportuno. **2.** El art. 253 del COGEP dispone: *“Aclaración y ampliación.- La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura. La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas”*. **3.** La parte accionante en instancia, solicita que se ACLARE "... cuales son las normas legales establecidas en resoluciones del SENAE y disposiciones de la Comunidad Andina que sus autoridades consideran que se han aplicado conforme lo manifestado en el numeral 7.4.7.5 de su resolución de fecha 24 de febrero de 2022, por resultar dicha fundamentación oscura" **4.** Con respecto a la aclaración, el art. 253 del COGEP señala que esta procede cuando la sentencia sea oscura. No se observa que quien solicita el recurso horizontal, señale que la sentencia tenga oscuridad y en qué consiste esa oscuridad, por lo que no procede atender favorablemente dicha petición, añadiendo que la sentencia es clara y se apega a la técnica casacional que tan ampliamente ha sido abordada por la doctrina y por las Salas de la Corte Nacional de Justicia. Sin perjuicio de aquello, cabe precisar que el numeral que el solicitante considera oscuro, es una cita textual del fallo de instancia recurrido y no corresponde al razonamiento efectuado por esta Sala, por tanto tampoco es factible que sea objeto de aclaración. Así se observa que en el numeral 3.7 de la sentencia expedida dentro del Recurso de Casación: **"3.7** De lo expuesto tenemos que de las pretensiones establecidas por las partes procesales, en la audiencia preliminar acordaron que el punto de la controversia fue *“ESTABLECER la legalidad de la Resolución No. SENAE-JSPA-2019-0018-RE de fecha 01 de marzo de 2019”*; y sobre ello se ha podido verificar que el Tribunal *A quo* si se pronunció señalando en su parte pertinente en el considerando 7: ... 7.4.7.5) ...".- Por las consideraciones realizadas, no procede atender favorablemente el recurso de aclaración planteado, por lo que se lo niega. Notifíquese.-

**FUNCIÓN JUDICIAL**  
DOCUMENTO FIRMADO  
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por  
GILDA ROSANA  
MORALES  
ORDÓÑEZ  
C=EC  
L=QUITO  
CI  
1710658640**FUNCIÓN JUDICIAL**  
DOCUMENTO FIRMADO  
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por  
GUSTAVO  
ADOLFO  
DURANGO VELA  
C=EC  
L=QUITO  
CI  
1703594588**FUNCIÓN JUDICIAL**  
DOCUMENTO FIRMADO  
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por  
JOSE DIONICIO  
SUIÑG NAGUA  
C=EC  
L=QUITO  
CI  
1706860440

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**JUEZA NACIONAL (PONENTE)**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL (E)**

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL**

**FUNCIÓN JUDICIAL**

170531356-DFE

Juicio No. 09504-2012-0047

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

**AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO  
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, jueves 24 de febrero del  
2022, las 16h14. **VISTOS.-**

## **A S U N T O**

Resolver el recurso de casación interpuesto por el economista Juan Miguel Avilés Murillo, Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia de 27 de diciembre de 2018, a las 16h24, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09504-2012-0047, accionado por la compañía SERVICIOS INTEGRALES DE EXPORTACIÓN AGRÍCOLA C.A. SERINTAGRO, en contra de la Resolución No. 109012012RREC004717 de 14 de marzo del 2012 emitida por el Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual se niega el reclamo administrativo por pago indebido de Retenciones en la Fuente del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2009.

### **1. ANTECEDENTES**

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

**1.1.1** Mediante auto del 9 de noviembre 2020, a las 08h27, el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, en su calidad de Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, admitió a trámite el recurso de casación interpuesto, fundamentado en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por el vicio de falta de aplicación del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

**1.1.2** La compañía SERVICIOS INTEGRALES DE EXPORTACIÓN AGRÍCOLA C.A. SERINTAGRO, no ha presentado contestación alguna al recurso de casación interpuesto.

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

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

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

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

**2.3 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.-** En la sentencia recurrida se resolvió declarar con lugar la demanda presentada por el abogado Michele Antonio Suquilanda Vera, por los derechos que representa de la compañía SERINTAGRO, y se dejó sin efecto la Resolución No. 109012012RREC004717 emitida por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur (actual Director Zonal 8) excepto la parte que reconoce la existencia de las retenciones en la fuente realizada a la compañía actora por el valor de USD \$102.243,67 (ciento dos mil doscientos cuarenta y tres dólares de los Estados Unidos de América con 67/100) que se constituye en pago indebido a favor del accionante.

**2.4 Fundamentación del recurso.-** En el recurso de casación se sostiene que el Tribunal *A quo* incurre en la falta de aplicación del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno: Que la controversia judicial se basó específicamente en la verificación de si los valores imputados como ingresos por la Administración al sujeto pasivo, corresponden a ingresos gravados del impuesto a la renta para la compañía actora durante el ejercicio fiscal 2009. Que para la Sala de instancia, los valores auditados no corresponden a ingresos gravados para la actora, en virtud de que la accionante probó que los valores percibidos en el año 2009 corresponden a acreditaciones que se recibieron por concepto de devolución de los valores dados en facilidades operativas, en razón de que se constata que la compañía actora presta múltiples servicios a los productores agrícolas, entre ellos el proporcionar facilidades operativas, hecho no controvertido. Que se citan los arts. 1, 2 numeral 1, 4, 8 numeral 1 y 10, y 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Que de las normas citadas se depende la conceptualización de los tipos de ingresos percibidos por los contribuyentes que son sujetos del impuesto a la renta, así como también se visualiza cuáles son los ingresos que se encuentran exentos para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, observándose que en ninguna parte de la norma se incluyen como ingresos exentos o ingresos que no gravan impuesto a la renta, aquellos que se hayan percibido por acreditaciones que se recibieron por concepto de devolución de los valores dados en facilidades operativas, como lo asevera la Sala de instancia, demostrándose la falta de aplicación del art. 9 de la LRTI. Que si el Tribunal *A quo* al momento de verificar y analizar los hechos, hubiera aplicado el art. 9 de la LRTI, se hubiera percatado que en ninguno de los numerales contenidos en este artículo consta que se encuentren exentos aquellos ingresos percibidos por servicios de cobros para una sociedad, que según el giro del negocio, bajo ningún concepto se ha constituido como entidad financiera, los ingresos percibidos por la compañía actora por los servicios de cobro de préstamos o anticipos otorgados a los diferentes agricultores, se encuadran claramente en lo promulgado en los arts. 2 y 8 de la LRTI, esto es, que por su naturaleza y al no encontrarse inmerso en las exenciones del art. 9, jamás se debieron considerar como ingresos que no gravan impuesto a la renta. Que en el supuesto que el Tribunal de instancia hubiera considerado lo prescrito en el art. 9 de la LRTI, este hubiera advertido que los ingresos percibidos por la actora, no se encasillaban en ninguno de los casos de exenciones previsto. Que la falta de aplicación de dicho artículo, no solo otorga una naturaleza distinta a los ingresos percibidos, sino que también deja sin efecto la determinación realizada y dispone la

devolución de valores por un supuesto pago indebido que nunca se configuró, transgrediendo los principios de reserva legal y seguridad jurídica. Que en concordancia con la sentencia dictada dentro del Recurso No. 393-2012, se concluye que bajo los principios de jerarquía, cronología, competencia y especialidad, la LRTI prevalece sobre cualquier otra disposición legal en contrario, así como sobre cualquier criterio judicial, sobre todo si en el análisis del mismo no se contempló lo establecido en relación a las exenciones del impuesto a la renta contenido en el art. 9 de la LRTI. Que por lo expuesto se solicita casar la sentencia recurrida.

**2.5 Problema jurídico planteado.- CAUSAL PRIMERA:** El recurrente considera que en la sentencia *A quo* se incurre en la falta de aplicación del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

### 3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

**3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.-** El recurso de casación interpuesto se fundamenta en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación que establece: <sup>a</sup> *Art. 3.- CAUSALES.- El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales: **Ira.** Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositiva<sup>o</sup>.* Este caso se refiere a la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida; la causal primera tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia; para que se constituya la misma se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

**3.2** Sobre la falta de aplicación alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente <sup>a</sup> *¼ el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica¼<sup>o</sup>.* (Murcia Ballén, Humberto., 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá ± Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327); Luis Armando Tolosa Villabona, en referencia la falta de aplicación dice: <sup>a</sup> *Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye <sup>a</sup> la infracción directa típica<sup>o</sup>, por haberlo ignorado el sentenciador*

*o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto*<sup>14</sup>° (Tolosa Villabona, Luis Armando,. 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359); es decir, la falta de aplicación se configura cuando el juez deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y que, de haberlo hecho, habrían determinado que las decisiones adoptadas en sentencia fuesen diferentes de las acogidas.

**3.3** Sobre este cargo el recurrente menciona que se ha violentado la siguiente norma:

#### LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

***Art. 9.-Exenciones.-**Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:*

*1.- Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos, pagados o acreditados por sociedades nacionales, a favor de otras sociedades nacionales o de personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes o no en el Ecuador;*

*2.- Los obtenidos por las instituciones del Estado. Sin embargo, estarán sujetos a impuesto a la renta las empresas del sector público, distintas de las que prestan servicios públicos, que compitiendo o no con el sector privado, exploten actividades comerciales, industriales, agrícolas, mineras, turísticas, transporte y de servicios en general;*

*3.- Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales;*

*4.- Bajo condición de reciprocidad, los de los estados extranjeros y organismos internacionales, generados por los bienes que posean en el país;*

*5.- Los de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento; siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.*

*Los excedentes que se generaren al final del ejercicio económico deberán ser invertidos en sus fines específicos hasta el cierre del siguiente ejercicio.*

*Para que las instituciones antes mencionadas puedan beneficiarse de esta exoneración, es requisito indispensable que se encuentren inscritas en el Registro Unico de Contribuyentes, lleven contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario, esta Ley y demás Leyes de la República.*

*El Estado, a través del Servicio de Rentas Internas verificará en cualquier momento que las instituciones a que se refiere este numeral, sean exclusivamente sin fines de lucro, se dediquen al cumplimiento de sus objetivos estatutarios y, que sus bienes e ingresos se destinen en su totalidad a sus finalidades específicas, dentro del plazo establecido en esta norma. De establecerse que las instituciones no cumplen con los requisitos arriba indicados, deberán tributar sin exoneración alguna.*

*Los valores que deje de percibir el Estado por esta exoneración constituyen una subvención de carácter público de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y demás Leyes de la República;*

*6.- Los intereses percibidos por personas naturales por sus depósitos de ahorro a la vista pagados por entidades del sistema financiero del país;*

*7.- Los que perciban los beneficiarios del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por toda clase de prestaciones que otorga esta entidad; las pensiones patronales jubilares conforme el Código del Trabajo; y, los que perciban los miembros de la Fuerza Pública del ISSFA y del ISSPOL; y, los pensionistas del Estado;*

*8.- Los percibidos por los institutos de educación superior estatales, amparados por la Ley de Educación Superior;*

*9.- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y,*

*10.- Los provenientes de premios de loterías o sorteos auspiciados por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría;*

*11.- Los viáticos que se conceden a los funcionarios y empleados de las instituciones del Estado; el rancho que perciben los miembros de la Fuerza Pública; los gastos de viaje, hospedaje y alimentación, debidamente soportados con los documentos respectivos, que reciban los funcionarios, empleados y trabajadores del sector privado, por razones inherentes a su función y cargo, de acuerdo a las condiciones establecidas en el reglamento de aplicación del impuesto a la renta;*

*(1/4).- Las Décima Tercera y Décima Cuarta Remuneraciones;*

*(...)- Las asignaciones o estipendios que, por concepto de becas para el financiamiento de estudios, especialización o capacitación en Instituciones de Educación Superior y entidades gubernamentales nacionales o extranjeras y en organismos internacionales otorguen el Estado, los empleadores, organismos internacionales, gobiernos de países extranjeros y otros;*

(...)- Los obtenidos por los trabajadores por concepto de bonificación de desahucio e indemnización por despido intempestivo, en la parte que no exceda a lo determinado por el Código de Trabajo. Toda bonificación e indemnización que sobrepase los valores determinados en el Código del Trabajo, aunque esté prevista en los contratos colectivos causará el impuesto a la renta.

12.- Los obtenidos por discapacitados, debidamente calificados por el organismo competente, en un monto equivalente al triple de la fracción básica exenta del pago de impuesto a la renta, según el artículo 36 de esta Ley; así como los percibidos por personas mayores de sesenta y cinco años, en un monto equivalente al doble de la fracción básica exenta del pago del impuesto a la renta, según el artículo 36 de esta Ley;

13.- Los provenientes de inversiones no monetarias efectuadas por sociedades que tengan suscritos con el Estado contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos y que hayan sido canalizadas mediante cargos hechos a ellas por sus respectivas compañías relacionadas, por servicios prestados al costo para la ejecución de dichos contratos y que se registren en el Banco Central del Ecuador como inversiones no monetarias sujetas a reembolso, las que no serán deducibles de conformidad con las normas legales y reglamentarias pertinentes;

14.- Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Para los efectos de esta Ley se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente;

15.- Las ganancias de capital, utilidades, beneficios o rendimientos distribuidos por los fondos de inversión, fondos de cesantía y fideicomisos mercantiles a sus beneficiarios, siempre y cuando estos fondos de inversión y fideicomisos mercantiles hubieren cumplido con sus obligaciones como sujetos pasivos satisfaciendo el impuesto a la renta que corresponda; y,

(...)- Los rendimientos por depósitos a plazo fijo, de un año o más, pagados por las instituciones financieras nacionales a personas naturales y sociedades, excepto a instituciones del sistema financiero, así como los rendimientos obtenidos por personas naturales o sociedades por las inversiones en títulos de valores en renta fija, de plazo de un año o más, que se negocien a través de las bolsas de valores del país. Esta exoneración no será aplicable en el caso en el que el perceptor del ingreso sea deudor directa o indirectamente de la institución en que mantenga el depósito o inversión, o de cualquiera de sus vinculadas; y

16.- Las indemnizaciones que se perciban por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante.

*Estas exoneraciones no son excluyentes entre sí*

*En la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente (1/4)°*

**3.4** En la sentencia impugnada consta como hecho probado: **i)** En el considerando 8.5 a fojas 2339 <sup>a</sup> (1/4) *este Tribunal establece de las piezas procesales, que el contribuyente compañía SERVICIOS INTEGRALES DE EXPORTACIÓN AGRÍCOLA C.A. SERINRAGRO, aportó al proceso judicial documentación e información contable suficiente para sustentar sus operaciones y transacciones que desvirtúan de manera categórica la afirmación de la demandada respecto a que el valor glosado corresponde a ingresos de accionante (1/4)°.*

**3.5** El Tribunal de instancia luego de realizar un extenso análisis de los argumentos del actor y de los actos administrativos tributarios impugnados; determina que de las piezas procesales, la compañía contribuyente, demostró en el proceso judicial con documentación e información contable suficiente sus operaciones y transacciones; que la compañía presta múltiples servicios a los productores agrícolas, entre ellos el proporcionar facilidades operativas (anticipos y/o facturación), cuya existencia no ha sido controvertida por las partes; por lo tanto los valores glosados son devolución de los valores dados en facilidades operativas; por lo tanto los jueces de instancia concluyen en que estos valores no constituyen ingresos y por tanto al no reunir dicha calidad, no se encuentran gravados.

Así como también el Tribunal *A quo* determina que las retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta realizadas por el Banco del Pichincha, se efectuaron sobre las acreditaciones que se recibieron por concepto de devolución de los valores dados en facilidades operativas y no por valores recibidos en calidad de ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, señalando en consecuencia de lo indicado, así como de lo reconocido expresamente por la Administración Tributaria en el acto impugnado respecto a aceptación total de las retenciones de Impuesto a la Renta por la cantidad de USD \$ 102.243.67 que le fueron realizadas al actor, determinando de lo manifestado por el Tribunal de instancia, la existencia del pago alegado por el accionante.

**3.6** El art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone cuales son los <sup>a</sup> *ingresos*° que están exonerados para la determinación y liquidación del Impuesto a la Renta; y en la especie como se mencionó *ut supra* y que constituye un hecho probado es que en el proceso judicial se demostró que los valores glosados no constituyen ingresos de la compañía actora, lo cual el Servicio de Rentas Internas no pudo desvirtuar; por lo tanto al no ser ingresos los valores glosados, no es aplicable el art. 9 de la LRTI, que establece qué ingresos están exonerados.

Por otro lado, el recurrente ha señalado al art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno de forma

general para sustentar su reproche, lo cual evidencia aún más, la errónea construcción de su proposición jurídica, pues no sólo que no señaló qué norma fue aplicada en lugar de aquella que considera debió aplicarse, sino que se sustentó en una norma que contiene varios numerales, siendo incapaz de demostrar como su aplicación bajo los hechos probados, incidiría en la decisión de la causa.

**3.7** En virtud del análisis que antecede no se configura el vicio de falta de aplicación del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación.

#### **4. RESOLUCIÓN**

**4.1.** Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **NO CASAR** la sentencia del 27 de diciembre de 2018, a las 16h24, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09504-2012-0047.

**4.2** Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre del 2021.

**4.3** Sin costas.

**4.4** Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**JUEZA NACIONAL (PONENTE)**

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL (E)**

**FUNCIÓN JUDICIAL**

170535965-DFE

Juicio No. 17501-2013-0046

**JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL  
(PONENTE)****AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO  
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, jueves 24 de febrero del  
2022, las 16h28. **VISTOS.-**

## **A S U N T O**

Resolver el recurso de casación interpuesto por la abogada Shariam Olmedo Armijos, en calidad de Procuradora Fiscal debidamente legitimada por el Director General del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia de 28 de octubre de 2020, las 10h45, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, dentro del juicio No. 17501-2013-0046, accionado por el señor José Álvarez Villota en su calidad de Presidente de la compañía NOVOPAN DEL ECUADOR en contra de la Resolución No. 117012013RREC040870 expedida por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, el 8 de mayo del 2013, que atiende el reclamo administrativo de impugnación del Acta de Determinación No. 1720120100291 para el ejercicio fiscal 2008.

### **1. ANTECEDENTES**

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

**1.1.1** Mediante auto del 14 de junio de 2021, a las 08h30, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en su calidad de Conjuez de la Corte Nacional de Justicia (E), admitió a trámite el recurso de casación interpuesto, respecto a la falta de motivación de la sentencia fundada en la causal quinta del art. 3 de la Ley de Casación.

**1.1.2** La empresa NOVOPAN DEL ECUADOR S.A., contesta el recurso de casación interpuesto, y solicita que se lo deseche.

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

**2.1 De la jurisdicción y competencia.-** Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021 emitida por el Pleno del Consejo de la Judicatura que dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente. Con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; y, el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021 integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Y, también en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, numeral 1 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 1 de la Ley de Casación.

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

**2.3 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.-** En la sentencia recurrida se resolvió; *“<sup>1</sup>/<sub>4</sub> aceptamos parcialmente la demanda planteada por el señor César Pedro José Gabriel Álvarez Villota, en calidad de representante legal de la empresa NOVOPAN DEL ECUADOR S.A.; en consecuencia se modifica parcialmente la resolución No. 117012013RREC040870 emitida el 8 de mayo de 2013 por la Directora Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, y su antecedente, el acta de determinación No. 1720120100291 de octubre de 2012 emitida por el Director Regional Norte del servicio de Rentas Internas; y se dispone que, ejecutoriado este fallo, la autoridad demandada proceda a reliquidar la determinación*

*efectuada por concepto de impuesto a la renta del 2008, y de ser el caso, reintegre a la compañía el valor cancelado indebidamente, que resulte de restar al pago efectuado, más los respectivos intereses<sup>1/4</sup>*

**2.4 Fundamentación del recurso.-** Con relación a la **causal quinta**, el recurrente sostiene que la sentencia no contiene los requisitos exigidos por la Ley, esto es, que existe **“falta de motivación de la sentencia recurrida”**; manifiesta que bajo esta causal se han vulnerado los arts. 76.7 literal I de la Constitución de la República; y la NIC 41, pues afirma que la sentencia emitida ha dado de baja la glosa indicada sin establecer los motivos por los cuales ha llegado a esta conclusión. Sostiene que la Administración Tributaria determinó el valor de USD \$ 523.562,22, de la cual la actora en etapa administrativa aceptó parcialmente la determinación, quedando judicializada únicamente la diferencia conforme lo establecido en la sentencia. Que en esta glosa se determinó diferencias correspondientes a los activos biológicos con afectación al costo de venta, pues la actora contablemente habría registrado dentro del mismo centro de costos conceptos que corresponden al activo biológico y otros que no corresponden sin que de alguna manera se pueda discriminar cuales son activos biológicos y cuales no. Que el tribunal de instancia resolvió que: a) cual es la norma que debe aplicarse cuando en un proceso de verificación se ha encontrado que por su naturaleza existen activos biológicos: la NIC 41; b) Dejó sin efecto el recargo conforme a la prueba pericial, pues el perito de la actora afirmó que no corresponden los valores glosados a conceptos de activos biológicos. c) Finalmente, al contrastar con el otro perito que indica que la documentación analizada no permite verificar la afirmación de la actora y determinar cuáles de los rubros registrados corresponden a activos biológicos y cuáles no, queda sin fundamento ni motivación alguna de las razones por las cuales la Sala llegó a la conclusión de dar de baja la glosa. Que el análisis de la Sala no es coherente ni lógico y genera indefensión a la Administración Tributaria. Que se debe considerar que el Tribunal Aquo a pesar de indicar que el actor judicializó únicamente un valor de \$344.981,55, de \$523.562,22, los jueces no han establecido los motivos o las consideraciones por los cuales en este caso a pesar de que el actor aceptó que el monto aceptado si corresponde a un activo biológico, concluyen indicando que como el perito de la actora afirmó que el valor de \$523.562,22 no corresponden a un activo biológico, no lo es. Que en base a lo determinado es claro que no existe coherencia entre las premisas fácticas y normativas con la conclusión establecida por la Sala, ya que de ninguna manera se puede entender porque se concluyó dejar sin efecto la glosa conforme a una única afirmación del perito. Por lo expuesto solicita se case la sentencia recurrida.

**2.5 Problema jurídico planteado.- CAUSAL QUINTA:** Falta de motivación que violenta los artículos 76 numeral 7 literal I) de la Constitución de la República y la Norma Internacional de Contabilidad NIC 41 <sup>a</sup> Agricultura<sup>o</sup>.

### 3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

**3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.-** El recurso de casación es de carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del *ius constitutionis*, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante a través de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo.

**3.2** El recurrente ha alegado el vicio de la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, la misma que textualmente señala: *“ 5. Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles”*.

**3.3** El cuestionamiento que formula el recurrente en contra de la sentencia de instancia, es que no contiene los requisitos exigidos por la ley, toda vez que infringe el art. 76, número 7 letra l) de la Constitución de la República, por lo que esta Sala Especializada, en primer lugar, deberá determinar si ello ocurre, dado el efecto de nulidad previsto en la norma constitucional. Además respecto de esta causal, sostiene que se ha infringido la Norma Internacional de Contabilidad NIC 41 <sup>a</sup> Agricultura°, situación que es extraña a la causal invocada, pues dentro de un yerro de motivación las normas que se infringen son expresamente aquellas que señalan la obligación de motivar, mas no aquellas normas que forman parte del análisis sustantivo del objeto controvertido, para las cuales existen otros reproches, como por ejemplo, falta de aplicación, errónea interpretación o indebida aplicación, por estos motivos no se realizará el análisis respectivo sobre esta norma mal acusada. Por otro lado, cabe señalar que dicha norma es amplia en su contenido, y le corresponde al casacionista delimitar la parte de esa norma que a su criterio fue vulnerada, situación que no ha ocurrido, evidenciándose las falencias de la construcción de su proposición a este respecto.

**3.3.1** Las normas acusadas de vicio son.

#### LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

El art. 76, numeral 7, literal l) de, que ha sido esgrimida como motivo del recurso. Dicha norma establece que: *“Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos,*

*resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.º*

Así mismo la Norma Internacional de Contabilidad NIC 41 <sup>a</sup> Agriculturaº, en la parte pertinente establece que: <sup>a</sup> **Objetivo.-** *El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola.*

*Alcance*

*1.- Esta Norma debe aplicarse para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola:*

*(a) activos biológicos;*

*(b) productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección; y*

*(c) subvenciones del gobierno comprendidas en los párrafos 34 y 35*

*2.- Esta Norma no será de aplicación a: (a) los terrenos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, así como la NIC 40 Propiedades de Inversión (b) los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 38 ); y Activos Intangibles*

*3.- Esta Norma se aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la entidad, pero sólo hasta el punto de su cosecha o recolección. A partir de entonces son de aplicación la NIC 2). Inventarios, o las otras Normas relacionadas con los productos. De acuerdo con ello, esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección; por ejemplo, el que tiene lugar con las uvas para su transformación en vino por parte del viticultor que las ha cultivado. Aunque tal procesamiento pueda constituir una extensión lógica y natural de la actividad agrícola, y los eventos que tienen lugar guardan alguna similitud con la transformación biológica, tales procesamientos no están incluidos en la definición de actividad agrícola manejada por esta Norma. (1/4)*

*12.- Un activo biológico se medirá, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del periodo sobre el que se informa, a su valor razonable menos los costos de venta, excepto en el caso, descrito en el párrafo 30, de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad. NIC 41*

*13.- Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 Inventarios 14, u otra*

*Norma que sea de aplicación<sup>1/4</sup>*

**3.3.2** Del texto de la sentencia dictada el 28 de octubre del 2020, las 10h45, se observa que la Sala juzgadora declara PARCIALMENTE con lugar la demanda de impugnación interpuesta, observándose que enuncia las normas de derecho en las que fundamentó su resolución ante las circunstancias fácticas de la impugnación, entendiéndose de esta forma, que el silogismo practicado es el pertinente. Se puede apreciar en la sentencia recurrida, de fojas 14497 vuelta a 14498 vuelta del proceso, en su considerando CUARTO, que la Sala de instancia procede a analizar la motivación de la resolución del Servicio de Rentas Internas impugnada, para lo cual, y como base de su dictamen, el Tribunal de instancia, menciona y desarrolla en forma amplia lo que constituye la motivación e inclusive menciona, como debió ser motivado el acto administrativo, así en su considerando <sup>a</sup> 4.4.- *Glosa análisis del activo biológico y su afectación en el costo de venta.- Argumentos del actor.- Cita contenido del acto impugnado así como el artículo 20 de la LRTI, la NIC 41 en cuanto a <sup>a</sup> Agricultura - Definiciones Relacionadas<sup>o</sup> y numerales 9 y 10 de la NEC 2, e indica que, su representada impugnó parcialmente la glosa, aceptando que el valor de USD \$178.580,67 al estar directamente asociado con el activo biológico (bosques) y por tanto, no debió afectar el costo de producción durante el 2008, conforme lo señala la administración.- Que respecto a la diferencia entre el valor aceptado y el valor glosado en el acta de determinación y ratificado en el acto impugnado equivalente a USD \$ 344.981,55 aduciendo que dicho valor está asociado al activo biológico, dice que, pese a haber contabilizado en un mismo centro de costos, no se encuentra relacionado con el activo biológico.- Que conforme se informó a la administración, en el centro de costos 830 determinado como <sup>a</sup> Reforestación y mantenimiento de haciendas<sup>o</sup> se registran los valores incurridos en la actividad del vivero y siembra de plantas, al igual que en las actividades de mantenimiento de haciendas y abastecimientos de madera de los bosques y plantaciones, que son adquiridas por la empresa, ante esto efectúa una diferenciación de los valores que están registrados dentro de esa cuenta que son por un lado los relacionados en sí con el activo biológico y por otro lado, el gasto en mantenimiento y abastecimiento de madera. (1/4) Argumentos del demandado.- Cita los artículos 20 de la LRTI y 36 del RLRTI así como el numeral 20 del Marco de conceptos para la preparación y presentación de los estados financieros de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad y conceptos y definiciones de la NIC 41, e indica que, la empresa registró el valor de USD \$ 34.592.940, 39 en el casillero 797 (total costo en ventas) de la declaración de Impuesto a la Renta del 2008, el cual se encuentra conformado por la sumatoria de los casilleros de costos, mismos que detalla.- Que durante el proceso de determinación, el actor presentó una carta explicativa sobre el <sup>a</sup> Manejo y registro contable de los activos biológicos durante el 2008<sup>o</sup> así como la <sup>a</sup> Política actual de control, manejo y valoración de los activos biológicos<sup>o</sup> de cuya información se estableció que durante el 2008 la empresa registró los gastos acumulados correspondientes a activos biológicos en el centro de costos 830 reforestación y*

*mantenimiento de haciendas) como parte del costo de producción del período, por un monto de USD \$ 593.915,24.- Que de la revisión de los movimientos de la cuenta contable 8306999999 "transferencia a producto terminado" se estableció que los valores registrados en dicha cuenta, junto con los centros de costos 810 (aglomerado) y 820 (laminados) fueron transferidos a la cuenta 113206 "productos en proceso".- Que con la finalidad de verificar el destino de los valores registrados en la cuenta 113206 "productos en proceso" por el valor de USD \$ 10.17.573,65, la administración revisó los asientos contables registrados en ésta, y realizó una clasificación por tipo de transacción (cuadro No. 45 del acta de determinación), verificando que se trasladaron los costos asignados en la cuenta de producción en proceso a la cuenta de productos terminados, afectando de esa manera el costo de producción y ventas del ejercicio fiscal 2008.- Que el SRI estableció durante el proceso determinativo que, el contribuyente debió registrar el valor de USD \$ 581.159,72 correspondiente a bosque, como un activo biológico, conforme a lo dispuesto en la NIC 41 "Agricultura". (1/4). Análisis del Tribunal.- Considerando que esta glosa Nro. ha sido aceptada parcialmente por la actora, siendo que, el valor de USD \$ 344.981,55 es el judicializado, del cual corresponde pronunciamiento: Para resolver se considera que (1/4), siendo que de lo informado por los peritos tendientes a establecer el correcto tratamiento contable del valor glosado, al ser el punto controvertido, al responder si "USD \$ 523.562,22 debieron ser contabilizados como activos biológicos de acuerdo lo establece la NIC 41, de acuerdo a la información que forma parte del expediente administrativo y de la contabilidad", el perito Acosta informa: "Según lo estipulado en la norma internacional de contabilidad NIC 41, los costos incurridos por Novopan que ascienden a USD \$ 523.562,22 no corresponden a activos biológicos, por lo tanto no debieron ser registrados como tal en el Balance General de la compañía. Los valores que si corresponden a activos biológicos ascienden a un total de USD \$ 135.464,72, la diferencia no debía ser considerada como activo biológico, sino como un inventario o materia prima que se envía al gasto vía costo de venta", en tanto que la perito Buitrón, se limita a informar que: "Respecto al valor de USD \$ 344.981,55 cuya documentación fue analizada debo informar 1/4 que todos aquellos desembolsos se encuentran relacionados con la actividad económica de la empresa actora, pero por la naturaleza de los mismos no es posible determinar fehacientemente que parte de cada desembolso, corresponde con el activo biológico de la empresa o con los gastos generales", sin que con ello, atienda puntualmente a responder lo consultado por el Tribunal competente a esa fecha, a diferencia del perito Acosta que con claridad establece que el valor glosado no correspondería a activos biológicos sino a inventario o materia prima, en virtud de lo cual se desvanece la glosa judicializada por el actor por USD \$ 344.981,55 ratificada en el acto impugnado y establecida en la determinación".*

**3.3.4** Esta Sala Especializada, al revisar minuciosamente el fallo recurrido, ha observado que el Tribunal *A quo*, respecto de la "Glosa análisis del activo biológico y su afectación en el costo de

venta°, analiza lo afirmado por el Servicio de Rentas Internas así como aquello sustentado por la parte accionante en instancia y considera que la Administración Tributaria, estableció durante el proceso determinativo que, el contribuyente debió registrar el valor de USD \$ 523.562,22 correspondiente a bosque, como un activo biológico, conforme a lo dispuesto en la NIC 41 <sup>a</sup> Agricultura°, mientras que para el actor dicho rubro no está asociado al activo biológico, pues afirma que existen valores relacionados al activo biológico y otros al gasto en mantenimiento y abastecimiento de madera, por lo que los valores que afectaron al costo no son parte del activo biológico. Que al haber sido aceptada la glosa parcialmente, el valor en discusión ascendió a \$344.981,55.- Los jueces de instancia citan el numeral 5.16 del acto impugnado: <sup>a</sup> *1/4 el contribuyente ingreso la siguiente información: escrito mediante el cual explica el "Manejo y contabilización, mantenimiento de haciendas y abastecimiento durante el período 2008, centro de costos 830°, "Organigrama general° de la compañía, descripciones de cargo de algunos empleados, "Tabla de bonos° y copia de varios contratos de compra ± venta; sin embargo, dichos documentos no constituyen por sí solos evidencia de que las cuentas consideradas por el contribuyente corresponden a costos que no están directamente relacionados con el desarrollo y crecimiento de las plantaciones, o activos que están en etapa de cosecha y recolección, según la NIC No. 41, ya que para esto se requiere la verificación de las hojas de asignación de costos y órdenes de producción° y, por otro lado, citan lo que señalaron los dos peritos respecto a <sup>a</sup> si los \$523.562,22 debieron ser contabilizados como activos biológicos de acuerdo a lo que establece la NIC 41, a la información que forma parte del expediente administrativo y de la contabilidad° y, concluyen que la perito Buitrón no responde puntualmente lo consultado, mientras que el perito Acosta establece con claridad que el valor glosado no correspondería a activos biológicos sino a inventario o materia prima, por lo que se desvanece la glosa judicializada por el actor por el valor de \$344.981,55 ratificada en el acto impugnado y establecida en la determinación. De esto se verifica que los jueces A quo llegaron a su conclusión una vez analizados los argumentos de las partes procesales, así como el contenido del acto impugnado y las pruebas, particularmente los informes periciales, que fueron determinantes en la convicción del tribunal.*

Esta Sala evidencia que la motivación no es extensa, sin embargo, considera que es suficiente, pues el tribunal de instancia explica por qué considera uno de los informes periciales para su decisión y porque el otro informe pericial no le es útil, basándose únicamente en uno de los informes periciales por considerar que explicó adecuadamente el cuestionamiento realizado, cuyo análisis giró en torno a la NIC 41 y le permitió llegar a una convicción al respecto de la glosa cuestionada.

Del recurso interpuesto, se evidencia que el casacionista se encuentra inconforme con el pronunciamiento del tribunal A quo, sin embargo esto no es razón suficiente ni sustentada para alegar una falta de motivación; lo que se deduce del contenido del recurso interpuesto, es que se debieron

fundamentar otros yerros contenidos en el art. 3 de la Ley de Casación y no, precisamente, el de falta de motivación, que no prospera. En varias partes del recurso de casación se evidencia que el recurrente no se encuentra conforme con la valoración que ha hecho el Tribunal de los peritajes, sin embargo bajo la causal 5, esta Sala no puede entrar a analizar prueba, menos aún sin haberse reprochado el yerro de la causal 3 relacionado con los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba.

Si el recurrente consideraba que el tribunal erró en su decisión tenía otras causales para reprochar ese actuar, que de haberse sustentado adecuadamente, podrían haber permitido que esta Sala entre a conocer el fondo del asunto, pero al no haber ocurrido esto no es posible, dado que el recurso de casación es extraordinario, de alta técnica jurídica y encaminado a verificar la existencia o no de errores de derecho en el fallo recurrido.

La sentencia de la Corte Constitucional No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numerales 20 y 21, ha indicado sobre las premisas implícitas en la motivación: <sup>a</sup> **20.** *Como ha establecido la jurisprudencia de esta Corte, para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban estar explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto.* **21.** *Cabe aclarar, eso sí, que la existencia de las mencionadas premisas implícitas no exonera del cumplimiento de los elementos mínimos para que una motivación sea suficiente; una cosa es ser consciente de que los textos en ocasiones tienen significados sobreentendidos y otra, adjudicar a un texto un contenido extraño a él.* Más contundente incluso cuando la Corte afirma: <sup>a</sup> **24.** *Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada* (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021). (El subrayado corresponde a esta Sala).

Por todo lo expuesto esta Sala considera que no se ha configurado la causal quinta alegada en el presente recurso.

#### 4. RESOLUCIÓN

**4.1.** Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la

Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **NO CASAR** la sentencia de 28 de octubre de 2020, las 10h45, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito Provincia de Pichincha, dentro del juicio No. 17501-2013-0046 .

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

**4.3** Sin costas.

**4.4** Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**JUEZA NACIONAL (PONENTE)**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL (E)**

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL**

**FUNCIÓN JUDICIAL**

170539316-DFE

Juicio No. 05102-2022-00001

**JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (E)  
(PONENTE)****AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO  
CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito,  
jueves 24 de febrero del 2022, las 16h35. **ASUNTO**

Resolución en sede de apelación de la acción constitucional de hábeas corpus, interpuesto tanto por la Msc. María Lorena Merizalde Avilés, Directora de Asesoría Jurídica del Servicio Nacional de Atención Integral a Personas Adultas Privadas de la Libertad y Adolescentes Infractores (SNAI), y en representación del Director General Gral. SP. Pablo Ramírez Erazo, así como por el abogado del legitimado activo, señor Santiago Yasser Pico Poveda, en contra de la sentencia constitucional emitida el 5 de febrero de 2022, a las 08h00, por la Sala Especializada de lo Penal, Penal Militar, Penal Policial y Tránsito de la Corte Provincial de Justicia de Cotopaxi, dentro de la acción constitucional de hábeas corpus No. 05102-2022-00001.

## **1. ANTECEDENTES**

**1.1** Los apelantes Msc. María Lorena Merizalde Avilés representante del Gral. Sp. Pablo Ramírez Erazo y el abogado patrocinador del señor Santiago Yasser Pico Poveda, recurren de la sentencia referida, en la que se resuelve:

*<sup>a</sup> (1/4)I) Acepta parcialmente la acción de hábeas corpus presentada por Santiago Yasser Pico Poveda, declarando la vulneración del derecho a la vida e integridad física, conforme al Art. 66.3 de la Constitución de la República del Ecuador, disponiendo sea trasladado a la cárcel de Varones de El Inca en la ciudad de Quito, para que cumpla la pena. Conforme la normativa constitucional y legal esgrimida y al haber desaparecido los centros de rehabilitación especiales para policías y militares, no se considera la específica petición de ser trasladado a la*

*Cárcel No. 4 de la ciudad de Quito. 2) Como medidas de reparación se dispone: El legitimado activo Santiago Yasser Pico Poveda, sea trasladado en forma inmediata a la Cárcel de Varones El Inca, en la ciudad de Quito, hallándose el ente accionado en calidad de garante sobre los derechos que le asisten al legitimado activo como el de garantizar su vida, integridad física, y sexual en acatamiento a las normas constitucionales, internacionales y legales que han sido analizadas. EL DIRECTOR DEL CENTRO DE REHABILITACIÓN SOCIAL DEL INCA DEBERÁ PROCURAR QUE LA INTEGRIDAD FÍSICA DEL LEGITIMADO ACTIVO NO CORRA RIESGOS Y TOMAR LAS MEDIDAS DE PROTECCIÓN QUE SE REQUIERA°.*

Así como de la aclaración y ampliación efectuada en la misma audiencia en la que el Tribunal dispone que:

*“Si bien es cierto una vez que la sentencia dictada en contra del legitimado activo quede en firme, le correspondería pagar la pena en un centro de privación de libertad de acuerdo a lo dispuesto en el Código Orgánico Integral Penal, pero precisamente por la protección constitucional que se está dando al otorgarle parcialmente el hábeas corpus y para salvaguardar su vida e integridad física, se dispone que Santiago Yasser Pico Poveda, permanezca en la Cárcel de Varones de El Inca, pabellón denominado Amazonas, hasta que cumpla la totalidad de la pena. De esta manera y conforme lo establece el Art. 253 y 255 del COGEP, en estos términos se amplía, sin que ello implique alteración de la sentencia dictada. Por la apelación presentada oralmente tanto por el legitimado activo como la legitimada pasiva representante de la SNAI, se concede el recurso de apelación y se dispone remitir el proceso inmediatamente a la Corte Nacional de Justicia al amparo del Art. 24 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Una vez ejecutoriada la presente sentencia, conforme lo dispone el numeral 5 del artículo 86 de la Constitución, remítanse copias certificadas de la misma a la Corte Constitucional para el desarrollo de su jurisprudencia. Continúe actuado como Secretario titular de la Sala el Dr. Fernando Espinosa Badillo. Notifíquese.°*

**1.2** Los recursos de apelación fueron interpuestos de manera oral y se refieren

exclusivamente, conforme se desprende del audio y de la sentencia por escrito (fs. 87 vta y 88 del expediente), a lo planteado por la defensa técnica del SNAI en lo relacionado al <sup>a</sup> traslado a la Cárcel de Varones de EL INCA al pabellón Amazonas<sup>o</sup>; y, en cuanto a la pretensión del legitimado activo de que debió haberse dispuesto su traslado al Centro de Rehabilitación Social No. 4 de la ciudad de Quito.

## **2. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA.**

Este Tribunal Constitucional Especializado integrado por los doctores José Dionicio Suing Nagua, Gilda Rosana Morales Ordóñez en calidad de jueces nacional titulares y Gustavo Durango Vela, en calidad de juez nacional encargado (ponente), conocen el presente recurso de apelación en virtud del sorteo del viernes 17 de febrero de 2022, las 12h28. Como antecedente de su integración se hace referencia a que, mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; y, mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

Este Tribunal Constitucional es competente para conocer y pronunciarse sobre la apelación del hábeas corpus, en virtud de lo establecido en los arts. 184 número 1 de la Constitución de la República; 185 apartado segundo número 3 del Código Orgánico de la Función Judicial;

169 número 1 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional; por las sentencias Nos. 001-10-PJO-CC y 031-09-SEP-CC dictadas por la Corte Constitucional del Ecuador; y, por la Resolución de 19 de marzo de 2009 de la Corte Nacional de Justicia, publicada en el Registro Oficial No. 565 de 7 de abril del mismo año.

### **3. VALIDEZ PROCESAL**

No se observa del proceso de apelación, ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal; por consiguiente, no existe nulidad que declarar.

### **4. CONSIDERACIÓN Y FUNDAMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIÓN**

**4.1.** Esta Sala Especializada convertida en Tribunal Constitucional, conforme a lo previsto en el art. 89 de la Constitución de la República en concordancia con el art. 44 numeral 4 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, dentro de la acción constitucional de hábeas corpus No. 05102-2022-00001, para resolver la apelación considera:

**4.2.** El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia (art. 1 de la Constitución), la propia institucionalidad del Estado está concebida para la protección y garantía de los derechos humanos de todas las personas, referentes al respeto a la vida, a la libertad, al trabajo, a la salud y otros que deben ser su objetivo primigenio, donde la aplicación e interpretación de la ley y demás normas infra constitucionales únicamente sea posible en la medida que se ajusten y no contradigan la Constitución de la República ni la Carta Internacional de los Derechos Humanos debidamente aprobada por el Estado ecuatoriano. En este contexto, el Estado es el llamado a cumplir dos objetivos primordiales: **i)** Salvaguardar y defender el principio de la supremacía constitucional; y, **ii)** Proteger los derechos, garantías y libertades públicas, protección que se hace efectiva, a través de las garantías jurisdiccionales constitucionales, que llegan a ser un conjunto coherente de mecanismos de defensa de estos derechos. En el Estado Constitucional los derechos, específicamente el de la libertad personal, se identifican por presentar una auténtica fuerza o resistencia jurídica frente a la acción de los poderes públicos.

**4.3.** En la normativa constitucional ecuatoriana, el hábeas corpus se encuentra contemplado dentro de las garantías jurisdiccionales, específicamente en el artículo 89 de la Constitución de la República, Título III, Capítulo III, Sección Tercera; y desarrollado en normativa de menor jerarquía en la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, Título II, Garantías Jurisdiccionales de los Derechos Constitucionales, Capítulo Cuarto, de los artículos 43 al 46. Esta garantía constitucional del hábeas corpus, procede únicamente en dos supuestos: i) Si la privación de libertad fuese ilegal, arbitraria o ilegítima; o, **ii) Si es que la libertad fuese necesaria a fin de proteger la vida o integridad física de quien se encuentra privado de la misma.** Esta privación de libertad puede ser ilegal, cuando es ordenada o ejecutada en contravención a los mandatos expresos de las normas que componen el ordenamiento jurídico; arbitraria, cuando es ordenada o mantenida sin otro fundamento que la propia voluntad o capricho de quien la ordena o ejecuta; ilegítima, cuando es ordenada o ejecutada por quien no tiene potestad o competencia para ello. **Por lo tanto, la acción de hábeas corpus no sólo protege aspectos relacionados con la privación ilegal, arbitraria o ilegítima de la libertad de una persona, sino que también su ámbito de protección se hace extensivo a aspectos relacionados con los derechos a la vida y a la integridad física de las personas; evidenciándose de esta manera la existencia de tres derechos que protege la garantía en cuestión: la libertad personal, el respeto a la vida del detenido y su integridad física<sup>1</sup>.** (El resaltado corresponde a este Tribunal)

**4.4.** Debe entenderse entonces que, la acción de hábeas corpus, tan antigua como la civilización occidental misma, pretende garantizar el derecho de libertad, después de la vida el más preciado del ser humano, como soporte esencial y razón de ser de toda actividad, por medio de la cual se produce su evolución, desarrollo integral y afianzamiento personal, así como la vida y la integridad física, cuya incidencia redundante en el fortalecimiento de todo sistema democrático y de justicia social,. Este derecho se encuentra regulado tanto en la Constitución de la República cuanto en Instrumentos Internacionales, conforme citamos a continuación:

### **CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR**

---

1 Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 017-18-SEP-CC, caso No. 0513-16-EP.

**Art. 89:** *“La acción de hábeas corpus tiene por objeto recuperar la libertad de quien se encuentre privado de ella de forma ilegal, arbitraria o ilegítima, por orden de autoridad pública o de cualquier persona, así como proteger la vida y la integridad física de las personas privadas de libertad. Inmediatamente de interpuesta la acción, la jueza o juez convocará a una audiencia que deberá realizarse en las veinticuatro horas siguientes, en la que se deberá presentar la orden de detención con las formalidades de ley y las justificaciones de hecho y de derecho que sustenten la medida. La jueza o juez ordenará la comparecencia de la persona privada de libertad, de la autoridad a cuya orden se encuentre la persona detenida, de la defensora o defensor público y de quien la haya dispuesto o provocado, según el caso. De ser necesario, la audiencia se realizará en el lugar donde ocurra la privación de libertad. La jueza o juez resolverá dentro de las veinticuatro horas siguientes a la finalización de la audiencia. En caso de privación ilegítima o arbitraria, se dispondrá la libertad. La resolución que ordene la libertad se cumplirá de forma inmediata. En caso de verificarse cualquier forma de tortura, trato inhumano, cruel o degradante se dispondrá la libertad de la víctima, su atención integral y especializada, y la imposición de medidas alternativas a la privación de la libertad cuando fuera aplicable. Cuando la orden de privación de la libertad haya sido dispuesta en un proceso penal, el recurso se interpondrá ante la Corte Provincial de Justicia”*

### **LEY ORGÁNICA DE GARANTÍAS JURISDICCIONALES Y CONTROL CONSTITUCIONAL:**

**Art. 24 Apelación.-** *“Las partes podrán apelar en la misma audiencia o hasta tres días hábiles después de haber sido notificadas por escrito. (¼) La Corte Provincial avocará conocimiento y resolverá por el mérito del expediente en el término de ocho días. (¼)”*

**Art. 43. Objeto.-** *“La acción de hábeas corpus tiene por objeto proteger la libertad, la vida, la integridad física y otros derechos conexos de la persona privada o restringida de libertad, por autoridad pública o por cualquier persona, tales como: 1. A no ser privada de la libertad en forma ilegal, arbitraria o ilegítima, protección que incluye la garantía de que la detención se haga siempre por mandato escrito y*

*motivado de juez competente, a excepción de los casos de flagrancia; 2. A no ser exiliada forzosamente, desterrada o expatriada del territorio nacional; 3. A no ser desaparecida forzosamente; 4. A no ser torturada, tratada en forma cruel, inhumana o degradante; 5. A que, en caso de ser una persona extranjera, incluso antes de haber solicitado refugio o asilo político, no ser expulsada y devuelta al país donde teme persecución o donde peligre su vida, su libertad, su integridad y su seguridad; 6. A no ser detenida por deudas, excepto en el caso de pensiones alimenticias; 7. A la inmediata excarcelación de la persona procesada o condenada, cuya libertad haya sido ordenada por una jueza o juez; 8. A la inmediata excarcelación de la persona procesada cuando haya caducado la prisión preventiva por haber transcurrido seis meses en los delitos sancionados con prisión y de un año en los delitos sancionados con reclusión; 9. A no ser incomunicada, o sometida a tratamientos vejatorios de su dignidad humana; 10. A ser puesta a disposición del juez o tribunal competente inmediatamente y no más tarde de las veinticuatro horas siguientes a su detención.<sup>o</sup>*

**Art. 44:** *<sup>a</sup> Trámite.- La acción de hábeas corpus, en lo que no fueren aplicables las normas generales, seguirá el siguiente trámite: 1. La acción puede ser interpuesta ante cualquier jueza o juez del lugar donde se presuma está privada de libertad la persona. Cuando se desconozca el lugar de privación de libertad, se podrá presentar la acción ante la jueza o juez del domicilio del accionante. Cuando la orden de privación de la libertad haya sido dispuesta en un proceso penal, la acción se interpondrá ante la Corte Provincial de Justicia; de haber más de una sala, se sorteará entre ellas. 2. Dentro de las veinticuatro horas siguientes a la presentación de la acción, la jueza o juez dirigirá y realizará la audiencia, en la que se deberán presentar las justificaciones de hecho y de derecho que sustentan la medida privativa de libertad. La jueza o juez deberá ordenar la comparecencia de la persona privada de la libertad y de la autoridad a cuya orden se encuentre la persona y la defensora o defensor público. De considerarlo necesario la jueza o juez, la audiencia se realizará en el lugar donde ocurre la privación de la libertad. 3. La jueza o juez dictará sentencia en la audiencia y, dentro de las veinticuatro horas después de finalizada, notificará la resolución por escrito a las partes. 4. Procede la apelación de conformidad a las normas comunes a las garantías jurisdiccionales. Cuando la privación haya sido dispuesta en la Corte Provincial de Justicia, se apelará ante la*

*Presidenta o Presidente de la Corte Nacional, y cuando hubiere sido dispuesta por la Corte Nacional de Justicia, se apelará ante cualquier otra sala que no ordenó la prisión preventiva.º*

**Art. 45: ª Reglas de aplicación.-** *Las juezas y jueces observarán las siguientes reglas:*  
(¼) **4.** *En cualquier parte del proceso, la jueza o juez puede adoptar todas las medidas que considere necesarias para garantizar la libertad y la integridad de la persona privada de libertad, incluso podrá disponer la intervención de la Policía Nacional.º*

La Convención Interamericana de Derechos Humanos que en el artículo 5 numerales 1 y 2 dispone:

*ª Derecho a la Integridad Personal: 1. Toda persona tiene derecho a que se respete su integridad física, psíquica y moral. 2. Nadie debe ser sometido a torturas ni a penas o tratos crueles, inhumanos o degradantes. Toda persona privada de libertad será tratada con el respeto debido a la dignidad inherente al ser humano.*

Así mismo el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos establece en los artículos 7 y 10 numeral 1 que:

*ª Artículo 7.- Nadie será sometido a torturas ni a penas o tratos crueles, inhumanos o degradantes. En particular, nadie será sometido sin su libre consentimiento a experimentos médicos o científicos.*

*Artículo 10.- 1. Toda persona privada de libertad será tratada humanamente y con el respeto debido a la dignidad inherente al ser humano.º*

De las normas transcritas se colige que, el derecho constitucional a la integridad física es un derecho ciudadano, universal y personal, derecho que debe ser ejercido de manera exclusiva por quien se encuentre afectado en el mismo, a través de la acción de hábeas corpus, tal como lo establecen los artículos 89 de la Constitución de la República y 43 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional.

**4.5** Como antecedente para la emisión de la sentencia constitucional del 5 de febrero de 2022

recurrída, por la que se concede la acción de hábeas corpus en favor del legitimado activo Santiago Yasser Pico Poveda, tenemos que: <sup>a</sup> ¼ *En el presente caso se debe considerar que si bien el hecho, es un delito que no está relacionado con la actividad militar, no menos es cierto que en los centros de rehabilitación social y tomando en cuenta los últimos amotinamientos efectuados en los centros carcelarios del país, así como se han producido muertes en dichos centros, que son de conocimiento público, es menester en este caso que a efecto de proteger la vida e integridad física y sexual del legitimado activo, deba ser trasladado a otro centro de rehabilitación social, en la medida que se ha establecido corre riesgo su integridad física, su vida, amparados en lo previsto en el art. 66 numeral 3 de la Constitución. Desde este punto de vista, al considerar el traslado y conforme la normativa acotada, la cárcel 4 ubicada en la ciudad de Quito, cuando fue creada era para policías y militares, pero con la aparición del Código Orgánico Integral Penal, dejaron de ser cárceles exclusivas de éstos, por lo que hoy por hoy deben cumplir sus penas en centros de rehabilitación social que el estado tiene para el efecto, a esto se excepciona como en el presente caso, esto es, que al tratarse de un militar que cometió un delito común, debe cumplir su pena, pero por esta acción de hábeas corpus que hace relación al riesgo de su la vida, integridad física y sexual, conforme se analiza y argumenta en líneas anteriores de esta sentencia, existe la necesidad de trasladarlo a otro centro de rehabilitación social que no precisamente debe ser la Cárcel 4, en la medida que el argumento que esgrime el legitimado activo, hace relación a que se trata de un militar, al haber sido eliminada como cárcel exclusiva para este tipo de personas policías y militares, se hallan en igualdad de condiciones como cualquier otro ciudadano que infringe la ley, artículo 66 numeral 4 de la constitución, es por ello que se debe en este caso disponer el traslado a un centro de rehabilitación social que preste las seguridades y pueda cumplir la pena en este sentido protegiendo la vida, integridad física y sexual del legitimado activo, no siendo en este caso determinante que la Cárcel 4 sea la que le corresponda, pudiendo ser ubicado en cualquier centro de rehabilitación social, donde preste las seguridades necesarias en protección de su integridad física, por ello se escoge en este caso la cárcel del Inca para el cumplimiento de su privación de libertad, justificado que se halla la necesidad de su traslado y no porque se trata de un militar que cometió un delito, su función y su actividad es lo que ha puesto en riesgo su vida, integridad física y sexual del legitimado activo, con ello se considera se podrá proteger la integridad física del accionante.° (El subrayado es de esta Sala).*

**4.6.** Sobre esta decisión del Tribunal, tenemos que ha propuesto recurso de apelación de manera oral la abogada Andrea Proaño Benalcázar en representación del Servicio Nacional de Atención Integral a Personas Adultas privadas de la Libertad y Adolescentes Infractores -SNAI-, recurso vertical sobre el cual este Tribunal de Apelación considera:

**4.6.1.** El Art. 24 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional a la letra dice: *“Las partes podrán apelar en la misma audiencia o hasta tres días hábiles después de haber sido notificadas por escrito. (1/4) La interposición del recurso no suspende la ejecución de la sentencia, cuando el apelante fuere la persona o entidad accionada (1/4).* Bajo esta premisa, esta Sala constitucional de apelación considera que: **i)** En la acción de hábeas corpus puede apelar, conforme a la norma transcrita, quien ha sido parte en el proceso. En este caso, revisada la sentencia constitucional de primer nivel, se tiene que, el privado de libertad recibió sentencia condenatoria al haberse sometido a procedimiento abreviado imponiendo el juez natural la pena de treinta meses de prisión, misma que en la actualidad se encuentra con recurso de alzada, sin resolución, por tanto, no está en estado de ejecutoriedad y el legitimado activo se encuentra (a la fecha de la audiencia) recluido en Centro de Rehabilitación Social Masculino de la provincia de Cotopaxi No. 1 para el cumplimiento de la pena. Hechos aquí descritos que descartan que la privación de libertad sea ilegal, ilegítima o arbitraria y que son revisados aun cuando no son motivo de la acción de hábeas corpus solicitado **ii)** La sentencia emitida por el Tribunal de instancia constitucional, acepta la acción de hábeas corpus correctivo, por considerar que la vida y la integridad física del señor Santiago Yasser Pico Poveda, se encuentra en peligro, pues *“Es evidente que las amenazas pueden llegar a concretarse en cualquier momento, y es donde el Estado a través de las instituciones correspondientes, debe prevenir que puedan atentarse a la integridad física y vida del legitimado activo, constituye un eminente peligro para la integridad física y la vida del legitimado activo, motivo por el que el Director del Centro de Rehabilitación debía tomar medidas inmediatas a efectos de evitar cualquier tipo de agresiones, maltratos, y extorsiones, más se limita a indicar que no existe información o alguna denuncia respecto de las amenazas y extorsiones; además se debe resaltar que la responsabilidad de todo Centro de Rehabilitación es la protección efectiva de las personas a su cargo, en la que incluye la integridad física; por lo que corre lo previsto en el Art. 16 inciso tercero de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, que a la letra dice: <sup>a</sup> Se presumirá*

ciertos los hechos de la demanda cuando la entidad pública accionada no demuestre lo contrario o no suministre información solicitada, siempre que de otros elementos de convicción no resulte una conclusión contraria.<sup>(1/4)º</sup> (fs.78 vta. y 79). Con lo cual se responsabiliza al Centro de Rehabilitación Social en donde se encuentra cumpliendo su pena el señor Santiago Yasser Pico Poveda. **iii)** Es fundamento constitucional y legal del Tribunal que mite la sentencia, ponderar el derecho a la vida e integridad física del señor Santiago Yasser Pico Poveda, justamente porque las personas privadas de la libertad son reconocidas constitucionalmente como parte de un grupo de atención prioritaria con derechos específicos a su condición, conforme lo señala el Art. 35 de la Constitución de la República; en cuya base le admiten el hábeas corpus preventivo. **iv)** Sobre la intervención de la abogada del SNAI la sentencia afirma que: *“En la especie los legitimados pasivos indican que no hay información que establezca si efectivamente existe amenazas en contra del legitimado activo, es la simple afirmación que no demuestra nada (1/4)º*; sin embargo, en aplicación del Art. 16 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, se invirtió la carga probatoria y se tiene como verdad lo dicho por el legitimado activo, pues afirma la sentencia: *“De ahí que, sostener como dicen los legitimados pasivos, que no se demuestra el riesgo, las amenazas, por no haber informes que establezcan aquello, no es justificación suficiente para desechar la acción de hábeas corpus, ni los derechos que se hallan en juego a efectos de que no se ponga en riesgo su vida e integridad física como queda establecido.”* **v)** En el caso, el señor Pico Poveda fundamentó su acción de hábeas corpus en el hecho de que está siendo amenazado, ha sido vejado y extorsionado por varias personas privadas de libertad del CRS Cotopaxi N. 1, lo cual según los juzgadores de instancia <sup>a</sup> *se verificó que se hallaba agredido físicamente al momento de la audiencia, por el hecho de tratarse de un militar en servicio activo, por lo que se puede considerar que se está demostrando que existe riesgo de su integridad física y la vida, del legitimado activo en los términos del Art. 66 numeral 3 de la Constitución de la República del Ecuador.”* (El resaltado corresponde a la Sala). **vi)** Es importante resaltar el hecho de que el Tribunal de instancia, verificó por sí mismo que existe riesgo a la integridad física de legitimado activo, pues afirma que en la audiencia en la que compareció vía telemática, se constató visualmente que se encontraba con lesiones físicas como consecuencia de agresiones dentro del Centro de Rehabilitación Social Masculino de Cotopaxi No. 1, lo que fue determinante en la aceptación del hábeas corpus correctivo. Por lo expuesto, y sin necesidad de otro argumento, esta Sala Constitucional de Apelación, ratifica

la decisión tomada por el inferior y su fundamentación para disponer el traslado del señor Santiago Yasser Pico Poveda a otro centro de privación de la libertad.

**4.6.2.** Respecto de la apelación efectuada por el legitimado activo en cuanto a que se dispuso el traslado al Centro de Detención Provisional de Varones de Quito (CDP INCA), que recibió la oposición y fue también apelado oralmente por la representante del SNAI, al respecto de los cuales este Tribunal de apelación considera:

**4.6.2.1.-** Los señores jueces constitucionales de instancia, dentro de su sentencia establecen que: *“ 1/4 el legitimado activo Santiago Yasser Pico Poveda, a la fecha que ha presentado la acción constitucional de hábeas corpus, ya había sido dado de baja de la Fuerza Aérea Ecuatoriana; y, que el delito cometido fue ajeno a las funciones propias del accionante, pero el legitimado activo ha manifestado que a pesar de la Resolución que se le da la baja, aún no se encuentra en firme y continúa el trámite administrativo.”* Al respecto de lo cual concluyen que: *“ La condición que establece la Ley de Personal de las Fuerzas Armadas, para que las penas sean cumplidas en el interior de los centros de rehabilitación social militares, para sus miembros contra quienes se ha dictado auto de prisión preventiva o sentencia con pena privativa de libertad, dictada por jueces o tribunales competentes, es que sea por hechos relacionados con la actividad profesional del militar en servicio activo, pero en el presente caso y como ya se dijo antes, el delito cometido por el accionante no tiene nada que ver con la actividad profesional del militar en servicio activo, pues la detención y posterior juzgamiento fue por el Art. 362 del Código Orgánico Integral Penal, tráfico ilícito de armas de fuego, armas químicas, nucleares o biológicas, cuando ingresó al Centro de Rehabilitación Social Cotopaxi No. 1; y el accionante era Soldado, técnico mecánico de la Fuerza Aérea Ecuatoriana; con la vigencia de la Constitución del año 2008 y el Código Orgánico Integral Penal a partir del año 2014, y por tratarse de un delito que nada se relaciona con la actividad profesional del militar en servicio activo que era de técnico mecánico de la FAE, y en aplicación del derecho a la igualdad material y formal que determina la CRE, el cumplimiento de la pena le corresponde efectuarlo en los centros de privación de libertad conforme lo ha clasificado el Código Orgánico Integral Penal, sin perjuicio de que se deba proteger la vida e integridad física del legitimado activo.” (subrayado fuera de texto). Argumento sustentado por los jueces, para negar la petición de*

que cumpla la pena en el interior de un centro de rehabilitación social militar, pero atendiendo a los derechos y garantías constitucionales que se encuentran amenazados y deben ser protegidos por el órgano jurisdiccional, ordenan el traslado a otro centro de detención o privación de libertad clasificado por el COIP pues es potestativo del juzgador fijar el Centro de Rehabilitación Social que considera cumple los condicionamientos necesarios para garantizar la protección a la vida e integridad física de los sentenciados. Todo este análisis, para esta Sala de apelación fue correctamente hecho y corresponde a la sana crítica de los jueces inferiores, con sustento en que el delito por el cual fue sentenciado el señor Santiago Pico Poveda, no es inherente a las funciones que desempeñaba como miembro en servicio activo de las Fuerza Aérea Ecuatoriana.

Consecuentemente y bajo el análisis efectuado, se desechan los recursos de apelación presentados por las partes en cuanto se referiré al traslado del señor Santiago Yasser Pico Poveda al Centro de Detención Provisional de Varones de Quito (CDP INCA), para el cumplimiento de su pena.

**4.6.2.2.-** Ahora bien, esta Sala observa del proceso de acción de hábeas corpus, que no existe constancia documental de que se haya efectuado el traslado del señor Santiago Yasser Pico Poveda, al Centro de Detención Provisional de Varones de Quito (CDP INCA) aun cuando, en la decisión oral la señora Jueza ponente dispuso que sea de manera inmediata, razón por la cual esta Sala de Apelación, dispone que en el término de tres días, se dé cumplimiento a la sentencia de instancia y que el SNAI remita un informe al Tribunal de instancia que certifique la ejecución de la misma.

#### **QUINTO. DECISIÓN.-**

**5.1** Por las consideraciones antes referidas, 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 rechazar los recursos de apelación propuestos por la Msc. María Lorena Merizalde Avilés, Directora de Asesoría Jurídica del Servicio Nacional de Atención Integral a Personas Adultas Privadas de

la Libertad y Adolescentes Infractores (SNAI) y por el abogado del legitimado activo señor Santiago Yasser Pico Poveda, por las consideraciones expuesta en esta sentencia.

**5.2** Póngase en conocimiento de la Defensoría del Pueblo lo resuelto en esta sentencia, para que se proceda conforme a lo dispuesto en el art. 215 de la Constitución de la República del Ecuador en concordancia con los arts. 3 y 6 de la Ley Orgánica de la Defensoría del Pueblo, a fin de tutelar eficazmente los derechos del legitimado activo.

**5.3** De conformidad con lo dispuesto en el art. 86 numeral 5 de la Constitución de la República, una vez ejecutoriada esta resolución, remítase copia certificada de la misma a la Corte Constitucional para el desarrollo de su jurisprudencia.

**5.4** Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE)**

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**JUEZA NACIONAL**

**FUNCIÓN JUDICIAL**

170656067-DFE

Juicio No. 09501-2019-00299

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

**AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO  
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, viernes 25 de febrero del  
2022, las 16h38.

**VISTOS:** Los abogados Juan Carlos Córdova Cáceres, Fidel Aníbal Muñoz Freire, Linda Carolina Ochoa Matamoros y Ricardo Javier Arellano Orellana, procuradores fiscales de la Dirección Provincial de El Oro del Servicio de Rentas Internas, interponen recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 8 de octubre de 2020, las 11h11, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2019-00299, en la que se resuelve declarar con lugar la demanda propuesta por el señor Carlos Efraín Florez Cárdenas, por los derechos que representa de OROMINING S.A. y se deja sin efecto el Acta de Determinación Tributaria No. 07201924900719510 por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2012.

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

**SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.-** En virtud del sorteo de la causa No. 09501-2019-00299 realizado el 12 de noviembre de 2021, a las 16h52, se radicó la competencia en esta Sala Especializada integrada por los doctores José Dionicio Suing Nagua, Gilda Rosana Morales Ordóñez (en calidad de Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa. Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de

enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

**TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-** Los procuradores fiscales de la Directora Provincial de El Oro del Servicio de Rentas Internas presentan recurso extraordinario de casación (escrito de fs. 1534 a 1537 de los autos), el cual es calificado por el Tribunal de instancia de oportuno, que cumple los requisitos de ley y dispone subir los autos al superior mediante auto del 11 de enero de 2021, a las 08h13, cumpliendo lo señalado en el artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos y remite el proceso a esta Corte Nacional de Justicia.

**CUARTO: ERROR ALEGADO Y ADMITIDO.-** Mediante auto de 21 de abril del 2021, las 09h19, dictado por el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, se admite el recurso de casación firmado por el procurador fiscal de la Directora Provincial de El Oro del Servicio de Rentas Internas, con fundamento en el **caso 5** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el vicio de **errónea interpretación** del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario.

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

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

Providencia de viernes 18 de febrero de 2022, las 08h42, dictada por el Juez Nacional Ponente en la que se convoca a las partes a audiencia de casación en vía telemática para el día jueves 24 de febrero de 2022, a las 14h45, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales; por el Servicio de Rentas Internas, el abogado Fidel

Aníbal Muñoz Freire y, por la parte actora señor Carlos Florez Cárdenas, Gerente de la compañía OROMINING S.A., la abogada Jenny Dennise Baquerizo Jara, quienes intervinieron con sus alegatos debidamente autorizados e hicieron uso de su derecho a la réplica y contrarréplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.

La Sala entra a deliberar para la cual desconecta audio y video al cabo de 15 minutos se reinstala para dar a conocer la decisión que, en forma unánime, ha llegado y se la expuso oralmente por parte del juez ponente. Se cumple ahora con la notificación por escrito conforme lo dispone la ley.

**SEXTO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR EL VICIO SEÑALADO.-** El ente de control tributario, en el escrito y en la audiencia de casación llevada a cabo, sostiene que, en la sentencia el Tribunal de instancia interpreta al numeral 2 del art. 94 en el sentido de que, si la diferencia de valores es una simple diferencia que no se sustenta en la determinación de una renta o ingreso diferente y tampoco ha habido una clara intención de ocultarlos por parte del sujeto pasivo, no procede la caducidad de 6 años de la facultad determinadora del Servicio de Rentas Internas. Señala el casacionista que: *“La no inclusión de ingresos en la declaración del contribuyente, no necesariamente puede significar ocultamiento, pues podría provenir de errores, omisiones, olvidos de buena fe que no evidencien un ánimo deliberado de disminuir los ingresos y por ende la base imponible y el tributo. Por el contrario cuando la cuantía del ingreso no declarado es significativa con relación al total del mismo o no pueda justificarse razonablemente el motivo de la omisión, el juzgador podría concluir que se trata de ocultamiento que en todo caso ha de ser deliberado para que siga como consecuencia que la caducidad de la facultad verificadora se extienda en la magnitud señalada en el inciso segundo del artículo 94 del Código Tributario.”* Continúa en su sustanciación, afirmando que en este caso: *“La diferencia en los ingresos no proviene de “observaciones sobre ingreso declarados” pues la cantidad de USD 1.049.925.00 no consta en la declaración presentada por el contribuyente.”* Y por tanto en este caso, la facultad de la administración tributaria para verificar las declaraciones del contribuyente se enmarca en el caso 2 del Art. 94 del Código Tributario (6 años), por tanto, la norma ha sido erróneamente interpretado por el Tribunal de instancia, consecuencia de lo cual aplica indebidamente el numeral 1 del mismo art. 94 del Código Tributario, al considerar que la glosa ingresos corresponde a una simple observación de valores y no de tipo de renta, sin considerar la importancia de la cuantía de la misma. Finaliza señalando que *“El Tribunal A quo considera que no aplica la caducidad de 6 años porque a su consideración, el Servicio de Rentas Internas realiza una observación de ingresos declarados, cuando lo que debía concluir era que la cuantía del ingreso no declarado es significativa con relación al total del mismo, por lo que debía*

*concluir que se trata de ocultamiento que en todo caso ha de ser deliberado para que se siga como consecuencia que la caducidad de la facultad verificadora se extienda en la magnitud señalada en el inciso segundo del art. 94 del Código Tributario, tal como lo establece la jurisprudencia adjunta.*°  
Pide se case la sentencia y expida la resolución clara, precisa y congruente que en su lugar corresponde.

#### **SÉPTIMO: ARGUMENTOS DE LA CONTESTACIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN DEL**

**SRI.-** El señor Carlos Efraín Florez Cárdenas por los derechos que representa de la compañía OROMINING S.A. por intermedio de su defensa técnica, en la contestación al recurso de casación y en la audiencia convocada para conocer la causa, procede a dar contestación al recurso de casación interpuesto por la administración tributaria central, del cual dice que en definitiva lo que pretende el recurrente es que el plazo de caducidad sea de 6 años por los siguientes hechos: el monto del <sup>a</sup>ingreso<sup>o</sup> no declarado, que existió ocultamiento y que éste fue deliberado, todas éstas situaciones fácticas relacionadas a las pruebas actuadas y que de ellas jamás se desprende que exista <sup>a</sup>ocultamiento<sup>o</sup> y menos que sea <sup>a</sup>deliberado<sup>o</sup> pues fueron debidamente bancarizadas y contabilizadas en nuestros libros, queriendo que el Tribunal de instancia le dé la calidad de ingresos a transacciones que no fueron tales y menos ocultados. En el caso entre la declaración de impuesto a la renta del 2012 hasta la Orden de Determinación transcurrieron más de 5 años y por eso hizo bien la sentencia en aplicar el 94.1 del CT. Pide se rechace el recurso y se confirme la sentencia.

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

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

*“Art. 268.- Casos. “ 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.”*°

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

determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

**8.2.- ALCANCE DOCTRINARIO DEL ERROR ALEGADO.-** El recurso de casación interpuesto, se fundamenta en el vicio de **errónea interpretación** de la norma de derecho; y, en este sentido, el autor Luis Armando Tolosa Villabona, al respecto sostiene que:

*“Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.”<sup>1</sup>*

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

#### **Código Tributario**

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

**8.4. CASO SUB JUDICE A RESOLVER.±** En relación al recurso de casación propuesto por la autoridad tributaria, se considera:

**8.4.1.** El Tribunal de instancia en el considerando 5, (fs.1518 del proceso), al fijar el objeto de la litis, señala: *“Establecer si en el presente caso opera la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria de conformidad con el numeral primero del artículo 94 del Código Tributario; y Verificar si la glosa con afectación al estado de resultados casillero 699 fue emitida en*

---

<sup>1</sup> Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359 y 361.

*legal y debida forma.*°

**8.4.2.** Una vez definido el objeto de la controversia, el Tribunal de instancia estableció como hechos probados: **i)** La administración tributaria ejerció su facultad determinadora después de los tres años señalados en el numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario; **ii)** Que *“1/4 las diferencias en ingresos detectadas por el Servicio de Rentas Internas provienen de una sola fuente, esto es la exportación de oro; lo cual inclusive ha sido corroborado por el perito, quien en la sustentación oral de su informe enfatizó que las diferencias se generaron confrontando la información presentada por la compañía actora respecto de los créditos realizados por MKS Finance a OROMINING S.A., con el reporte de Operaciones y Transacciones Económico Financiero Nacional (ROTEF)°; iii)* 7.5. Sin perjuicio de que la actora ha demostrado a criterio de este Tribunal, que los USD 1.100.865,33, no constituyen ingresos gravados, por estar registrados en la contabilidad de la empresa y no existir ocultamiento, persiste una diferencia de USD 50.940,33, sobre los cuales no se ha practicado prueba por parte del actor con la finalidad de desvanecerla, sin embargo del acto impugnado así de la sustentación del informe del perito se puede concluir que toda la diferencia determinada (USD 1.100.865,33) proviene de una misma fuente de ingreso, es decir como producto de la exportación de oro<sup>1/4</sup>° .

**8.4.3.** Al respecto de ello el Tribunal, señala que *“El Servicio de Rentas Internas no ha podido demostrar con las pruebas practicadas que las diferencias de ingresos tengan como origen una renta distinta a la declarada, conforme se afirma en la contestación a la demanda, al señalar “la administración tributaria prueba que el ingreso no declarado de USD 1.100.865,33, no corresponde a la actividad económica del sujeto pasivo registrada en el RUC° (fs. 1.472), máxime si estas diferencias se obtienen de las transferencias que realizó su principal cliente en el exterior, la compañía MKS FINANCE S.A., de lo que se puede deducir que las objeciones derivan en una diferencia de valores no declarados, diferencia que por lo expuesto en el acto de determinación tributaria y por lo expuesto por la perito, provienen de una misma fuente, es decir del mismo cliente del exterior que realiza las transferencias por las exportaciones de oro, deduciéndose por tanto que la administración no ha justificado que exista el ocultamiento de un rubro o tipo de renta, conforme era su obligación según se infiere del artículo 311 del COGEP(...)°*

**8.4.4.** Esta Sala ha mantenido un criterio uniforme en los fallos en que el Servicio de Rentas Internas invoca como causal de casación la errónea interpretación del numeral 2 del Art. 94 del Código Tributario, para conseguir que la caducidad de su facultad determinadora se extienda a seis años, criterio que en el caso resulta importante reiterar, por los siguientes razonamientos: **i)** El Art. 94 del Código Tributario se refiere a la caducidad de la facultad determinadora de la administración

tributaria, es decir el tiempo que le concede la ley para que pueda intentar una determinación a las obligaciones tributarias del contribuyente, para lo cual fija en 3 años contados desde la fecha de la declaración, y en 6 años contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte. **ii)** Esta Sala se ha pronunciado (recursos Nos. 64-2001, 28-2010, 7-2008, 17510-2019-00096, entre otros) en el sentido de que para que se considere que el plazo de caducidad de la facultad determinadora sea de 6 y no de 3 años, debe demostrarse por parte de la autoridad de control, que el contribuyente efectivamente ha ocultado un rubro que encaje en un tipo de renta o ingreso, ya que no basta la simple diferencia numérica entre lo que pueda glosar la administración controladora y aquel valor declarado por el contribuyente, pues de ser ese el caso, todas las determinaciones serían de 6 y no de 3 años; **iii)** Cuando se acusa al fallo en análisis de incurrir en vicios al amparo del caso 5 del Art. 268 del COGEP, se parte del presupuesto de que existen hechos probados que no pueden ser valorados nuevamente por este Tribunal Especializado; **iv)** En el caso particular como se señaló en el ítem 8.4.2, se parte de los hechos considerados como probados por el Tribunal de instancia, destacando que, las diferencias en las declaraciones del impuesto a la renta del contribuyente corresponden a valores que según el SRI en su contestación a la demanda señala que *“ el ingreso no declarado de USD 1.100.865,33, no corresponde a la actividad económica del sujeto pasivo registrada en el RUC”* lo cual, según el Tribunal de instancia afirma, el SRI *“ no ha podido demostrar”*, esto es, que las diferencias provengan de rentas diferentes a las declaradas por el contribuyente, por el contrario del análisis del informe pericial se desprende *“ que se obtienen de las transferencias que realiza con su principal cliente MKS FINANCE S.A. por la venta de oro. v)* Circunstancia que lleva a los juzgadores a concluir que *“ ¼ la diferencia encontrada en el acto determinativo no proviene de ocultación de un tipo de renta, sino de observaciones de ingresos sobre la renta declarada, lo cual según lo señalado por la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia se adecua al plazo de caducidad de tres años señalado en el numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario.”*

**8.4.5.** En conclusión, en el caso de análisis, la declaración de caducidad por la aplicación del numeral 1 del art. 94 del Código Tributario no deriva de la interpretación errónea del numeral 2 del mismo artículo, sino como consecuencia de la falta de elementos de justificación y prueba por parte del SRI de que tales ingresos provengan de otro tipo de renta y que esta haya sido ocultada deliberadamente por el contribuyente. Por el contrario, en su declaración de impuesto a la renta de 2012 (presentada el 25 de abril de 2013) la empresa actora, determinó como ingresos provenientes de su actividad de venta de oro la cantidad de USD 58.630.114,40, mientras que la Orden de Determinación fue notificada el 1 de junio de 2018, es decir a los 5 años 1 mes y 5 días; ello significa que bien pudo la Administración Tributaria ejercer su facultad determinadora hasta el 25 de abril de 2016 y no dejar

perder su competencia para establecer diferencias, cuya procedencia pudieran ser objeto de estudio.

**8.4.6.** Adicionalmente debe considerarse como ya se dijo (ítem 8.2 de esta sentencia), que el caso 5 del Art. 268 del COGEP contiene los errores *in iudicando*, es decir la violación directa de la norma sustantiva, pero dicha configuración tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia, pues sobre la aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de principios jurídicos sobre valoración de la prueba corresponde su análisis a otro de los casos previstos en el referido artículo 268. Razón más para concluir que en el caso, no se configura el vicio denunciado de errónea interpretación del Art. 94 numeral 2 del Código Tributario, al amparo del caso 5 del Art. 268 del COGEP.

#### **NOVENO DECISIÓN.-**

**9.1.** Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, RESUELVE NO CASAR la sentencia de 8 de octubre de 2020, a las 11h11, emitida por el Tribunal de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas.

**9.2.** Sin costas.

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

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

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

JOSE DIONICIO SUING NAGUA  
**JUEZ NACIONAL**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA  
**JUEZA NACIONAL**



Abg. Jaqueline Vargas Camacho  
**DIRECTORA (E)**

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

[www.registroficial.gob.ec](http://www.registroficial.gob.ec)

IM/PC

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.