EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

J01501-2019-00062, J09501-2021-00486, J17510-2020-00070, J17510-2021-00218

Año II - Nº 424 - 91 páginas
Quito, viernes 13 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 01501-2019-00062 RESOLUCION 807-2025

277743474-DFE

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 21 de noviembre del 2025, las 15h33. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, y los doctores Diego Patricio Gordillo Cevallos y Gustavo Adolfo Durango Vela, ponente, Jueces Nacionales encargados, dictan la siguiente sentencia de casación en el proceso **No. 01501-2019-00062**.

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor David José Moscoso Mesías, representante legal de la compañía PLURIALIMENT S.A., presentó acción de impugnación en contra de la Resolución No. SENAE-DDC-2019-0274-RE del 27 de mayo de 2019, emitida por la Directora Distrital de Cuenca del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (en adelante SENAE), el, que niega el Reclamo Administrativo No. 006-2019, confirmado la resolución sancionatoria No. SENAE-DDC-2019-0023-RE, por el incumplimiento del plazo del régimen de depósito aduanero con el que declara la importación de la mercancía.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón de Cuenca, provincia del Azuay, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *ª a) Determinar si en el presente caso, la Administración Aduanera ha impuesto la sanción a la compañía PLURIALIMENT S.A., basándose en normas que no se encontraban publicadas en el Registro Oficial, vulnerando de este modo la seguridad jurídica; b) Determinar si la Dirección Distrital de Cuenca tenía competencia para imponer la sanción a la compañía PLURIALIMENT S.A.; c) Determinar si en el presente caso se ha*

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

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

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

incurrido en la contravención aduanera tipificada en el Art. 190 literal j) del COPCI, por haber incumplido los plazos de un régimen especial, y si ésta es atribuible a la compañía PLURIALIMENT S.A.; y, d) Determinar si la resolución impugnada adolece de falta de motivación.º .

1.3. En sentencia de 28 de enero de 2020, las 16h20, el Tribunal de instancia resuelve declarar con lugar la acción de impugnación deducida por el representante legal de la compañía PLURIALIMENT S.A., en contra de la Directora Distrital de Cuenca del SENAE, como consecuencia de lo cual se declara la nulidad de la Resolución No. SENAE-DDC-2019-0274-RE, emitida por dicha autoridad el 27 de mayo de 2019, así como de su antecedente la Resolución No. SENAE-DDC-2019-0023-RE, emitida el 22 de enero de 2019.

1.4. La Directora Distrital de Cuenca del SENAE, por intermedio de su procuradora judicial Abg. Sara Raquel Vicuña Abril, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 98 a 104) en contra de la sentencia dictada el 28 de enero de 2020, mismo que es declarado como oportuno por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante auto de 21 de febrero de 2020, las 16h53.

1.5. Mediante providencia de 22 de octubre de 2024, las 13h02, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional, dispuso que la parte recurrente aclare el recurso de casación, cumplido lo cual, con fecha de 6 de noviembre de 2024 es admitido a trámite, por los casos **cuarto** y **quinto** del art. 268 del COGEP: **(a)** la **falta de aplicación** de los artículos 164 del COGEP; y, 22 y 133 del Código Orgánico Administrativo (en adelante COA) (caso 4); y, **(b)** la **errónea interpretación** del art. 425 de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE)**; y, aplicación indebida** de los artículos 11 de Código Tributario (en adelante CT); y, 6 del Código Civil (en adelante CC). (caso 5).

2. Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184, numeral 1 de la CRE; 184, 185 segunda parte, numeral 1 del

COFJ y 269 del COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de la causa de 7 de febrero de 2025, las 15h54 (fs. 24), se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

2.3. Mediante Resolución No. 003-2021, de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura 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 No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designa a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.4. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante Oficio No. 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.

2.5. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, llevada a cabo el día **jueves 20 de noviembre 2025, las 11h00**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La Abg. Sara Raquel Vicuña Abril, procuradora judicial de la Directora Distrital de Cuenca del SENAE en el escrito de casación, su aclaración y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia recurrida se incurre en los casos 4 y 5 del art. 268 de COGEP.

4.1.1. Sobre el caso **cuatro** denuncia la **falta de aplicación** del art. 164 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior), por violación al precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba, pues afirma que es la norma destinada a velar y garantizar que, el ejercicio de valoración no obedezca a una simple apreciación subjetiva del juez, sino que se asegure que cuando los mismos hechos y las mismas pruebas sean sometidas a consideración de cualquier otra persona también con carácter imparcial y objetivo, ésta persona se derive en la misma convicción que ha tenido el juez, así ª la suerte de la justicia depende del acierto o del error en la apreciación de la prueba por parte del juez, en la mayoría de los casosº.

4.1.2. Sobre esta norma relativa al ejercicio de la valoración de la prueba (art. 164 del COGEP) y cuya inaplicación se denuncia en la sentencia, se desprende que el juez debe efectuar el análisis respecto de si los hechos controvertidos se encuentran o no demostrados por los medios probatorios actuados en cada causa, debiendo ser esta prueba valorada en su conjunto y en su integridad.

4.1.3. Que si bien, el Tribunal A-quo efectúa una sencilla enumeración de aquellas pruebas actuadas por las partes procesales, lo cierto es que únicamente refiere y ª valoraº un solo documento probatorio del actor, cuya consideración le sirvió para armarse de convicción al señalar que en el Considerando Quinto de la Resolución Sancionatoria antecedente del acto impugnado *ª en fecha 12 de julio de 2018 y previo al vencimiento del plazo del régimen especial el importador GASGUAS.A. (empresa a quien Plurialiment S.A. le endosó el*

documento de transporte¼)º que según el recurrente dicho párrafo no fue sino un *lapsus calami*; sin embargo le sirve al Tribunal, para decir que, con esta simple argumentación pretenden dar cumplimiento a lo dispuesto en el art. 164 del COGEP, sin analizar ni argumentar en forma alguna cómo es que la integridad del texto de la resolución sancionatoria, valorada en su conjunto no permite verificar que en efecto, dicho párrafo no era más que un error de redacción; así como tampoco se hace referencia a cómo los demás medios probatorios actuados, no pudieron rebatir la fuerza probatoria de aquel escogido y apreciado por el juez.

4.1.4. El recurrente sostiene que, la valoración de la prueba debe estar ajustada a las reglas de la sana crítica, es decir, que *ª el juzgador deberá ajustarse en todo momento a las reglas de la lógica, a las máximas de la experiencia y a los conocimientos científicos, de ahí que necesariamente tenga la obligación de exteriorizar el razonamiento probatorio empleado, plasmándolo en el texto de la sentencia como única forma de controlar su racionalidad y coherencia*º y, aunque éstas reglas de sana crítica no se encuentren definidas o enumeradas en la ley, es claro que suponen la existencia de aquellos principios generales que deben guiar el ejercicio de la apreciación de la prueba, excluyendo por tanto la discrecionalidad del juez, debiendo realizarla con lógica, haciendo uso de su experiencia y dentro de la racionalidad, debiendo por tanto en su análisis darle la convicción que él mismo percibió a los medios probatorios enunciados, circunstancias que no se presentan en el texto de la sentencia.

4.1.5. Expone que, el Tribunal de instancia no solamente obvia establecer en la sentencia la valoración de la totalidad de la prueba por él apreciada, sino lo que es peor, dedica la única parte de la supuesta "fundamentación" de la decisión en ese punto, para aseverar que en efecto la resolución sancionatoria adolecería de falta de motivación, pues estas únicas tres líneas (de 6 páginas, solo menciona tres líneas) son contradictorias con toda la fundamentación de la Resolución del reclamo administrativo impugnado, y que por tanto, estas tres líneas, hacen que el acto administrativo tenga una motivación incoherente; desconociendo que precisamente éstas tres líneas son parte de un documento que debe ser entendido y valorado en su integridad y en su conjunto, conforme lo determinado en el art. 164 del COGEP.

4.1.6. De esta manera, identifica en su escrito de aclaración que, el medio de prueba que no

fue valorado en la sentencia es el B/L (bill of landing) de la DAI 091-2018-10-00489121, con el que se demuestra que la compañía GASGUA S.A. no ostentaba la calidad de propietario de la mercancía, sin embargo, pretendió nacionalizar mercancías que no le correspondía, pues la mercancía era de propiedad de PLURIALIMENT S.A.

4.1.7. En cuanto a la determinación lógica y jurídica de la forma como ha sido violada la norma sobre la valoración del medio de prueba, refiere en el mismo escrito de aclaración que, el art. 164 del COGEP enseña que el juez debe efectuar en sentencia el análisis sobre si los hechos controvertidos se encuentran o no demostrados por los medios probatorios actuados. Constituía entonces para el Tribunal una obligación el analizar la prueba en su conjunto, puesto que, para que la prueba deba ser valorada en su totalidad en la fase (etapa de juicio) anteriormente, en audiencia preliminar fue calificada por el Tribunal como útil, pertinente y conducente, de ahí que, el juez se encuentra en la obligación de apreciar toda la prueba admitida y pronunciarse respecto de esta, caso contrario existiría un sinsentido en la formalidad para la admisión de la prueba en la fase previa.

4.1.8. Para el Tribunal, era una obligación el analizar la prueba en su conjunto lo que indudablemente comporta la valoración del B/L de la DAI 091-2018-10-00489121, con las demás pruebas aportadas en virtud de las reglas de la sana crítica para que sea tomada como elemento de convicción, y solo entonces lleve al Tribunal a sentenciar con base en una valoración de todo el acervo probatorio; sin embargo, al no hacerlo, se pone en evidencia que no observó ni aplicó la norma que rige la valoración de la prueba como correspondía por mandato legal, para llegar a dirimir la controversia.

4.1.9. Contrariamente, en la sentencia se advierte que únicamente se anuncia el B/L como prueba desechada, pero en ninguna parte del fallo se realiza una valoración, apreciación, análisis de esta, no se señala consideración alguna, no se reflexiona si el BL prueba o no lo alegado por la administración, tampoco se emite palabra alguna sobre las razones o sustentos por los que se consideraría a dicha prueba inservible para evidenciar la existencia o no de la infracción sancionada, en otras palabras, el Tribunal faltó a su deber sustancial de valorar en su integridad y conjunto la prueba aportada, conforme lo señala el precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba señalado en el art. 164 del COGEP.

4.1.10. Identifica como normas de derecho sustantivo inaplicadas los arts. 22 y 133 del COA; pues a su decir, ocasionó que el juzgador desconozca por un lado la atribución y facultad que tiene la administración pública de rectificar los errores puramente materiales que aparecen de manifiesto en el acto administrativo (art. 133), como ha ocurrido en el presente caso, pues si se hubiese valorado la prueba debidamente actuada, esto es, el B/L (Bill of Landing) se hubiese verificado que, el contenido en la resolución sancionadora se trataba como en efecto se alega durante el proceso, de un error de referencia y material en tres líneas de la resolución administrativa sancionadora y que fueron aclaradas, rectificadas y subsanadas en la resolución del reclamo administrativo, que fue objeto por parte del Tribunal de instancia de control de legalidad.

4.1.11. De igual manera, afirma que, se produjo la no aplicación del art. 22 del COA ya que, el Tribunal al dictar sentencia no se percató que su fallo estaría permitiendo el dolo de la persona interesada, en este caso el actor, y se beneficie a consecuencia del error de un servidor público, circunstancia que precisamente se encuentra prohibida por el art. 22 ibídem, sin verificar a quien correspondía la propiedad de las mercancías importadas al amparo de la DAI previamente citada, ello al no analizar el B/L.

4.1.12. Concluye su argumento señalando que, es determinante el yerro, pues el juzgador, de haber observado y aplicado el precepto jurídico de valoración de la prueba contenido en el art. 164 del COGEP, esto es, valorando la prueba aportada dentro del proceso en su conjunto e integridad, hubiera en efecto reparado en lo establecido en los arts. 22 y 133 del COA, verificando que la compañía Plurialiment S.A. era la propietaria de la mercancía, y por tanto la única obliga culminar el régimen dentro del tiempo establecido en la ley para el efecto.

4.2. En cuanto al **caso cinco,** expone que, el Tribunal A-quo al desarrollar otro de los puntos de controversia, por el que dice que, se habría evidenciado que el SENAE ha violentado el derecho a la seguridad jurídica y por tanto ha realizado una indebida motivación, al haber aplicado una Resolución que a la fecha de tramitación del caso que nos ocupa, no estaba publicada en el Registro Oficial, y por tanto, a criterio del Tribunal, no estaría vigente, particular que lleva a que yerre en su fallo e incurra en la errónea interpretación de la norma de derecho establecida en el art. 425 de la Constitución de la República; así como en la aplicación indebida de los arts. 11 del Código Tributario y 6 del Código Civil.

4.2.1. Afirma que la errónea interpretación del art. 425 de la CRE, se da cuando el Tribunal sostiene que el SENAE en el caso concreto, aplicó una normativa que a la fecha de tramitación del sumario administrativo, no estaba publicada en el Registro Oficial, y por tanto no se encontraba vigente, negándose a considerar lo establecido en el art. 82 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE), pues a su criterio, dicha norma se encuentra muy por debajo de la jerarquía de la ley, desconociendo que si bien y en principio la jerarquía normativa se debe respetar, también dicha jerarquía normativa debe considerar cuando corresponda el principio de competencia, es decir, aquel principio en virtud del que se garantiza que el ejercicio de las potestades públicas se efectuarán y sustentarán en normas jurídicas inherentes a la materia.

4.2.2. Conforme lo establece el inciso final del Art. 425 de la Constitución *ª La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda el principio de competenciaº* , el cual es de suma trascendencia pues rige a los órganos administrativos en razón de sus competencias, permitiendo distinguirlos a unos de otros, siendo ésta su razón de ser, en base a las competencias específicas que le fueron asignadas por ley, considerando que la competencia se encuentra integrada por tres elementos: la jerarquía, el territorio y la materia, que es justamente esta última que supone una distribución de potestades y facultades a las administraciones públicas en razón de su misión y objetivos, con ello se puede entender las distintas funciones entre diferentes entidades estatales.

4.2.3. El art. 425 de la Constitución, expone que la jerarquización normativa debe aplicarse de tal manera que permita que, el orden jerárquico que en un inicio se tiene interiorizado, varíe en la práctica para la aplicación, en razón de la materia que se discuta, las competencias, facultades y atribuciones que posee cada entidad pública, así en el caso que nos ocupa. En virtud de este principio de competencias es completamente legal y procedente que el SENAE al ser una entidad pública con personería jurídica, adscrita a la Presidencia de la República aplique lo establecido en el ERJAFE, para otorgar vigencia a sus resoluciones con anterioridad a su publicación en el Registro Oficial, de conformidad con el art. 82 del referido cuerpo normativo y es que en el ámbito de aplicación de la referida norma que establece que este acto normativo será aplicable principalmente a la Función Ejecutiva, como es el caso del SENAE.

4.2.4. Transcribe la Disposición Final de la Resolución en cuestión que, de manera textual indica *ª DISPOSICIÓN FINAL.- La presente resolución entrará en vigencia a partir del 15 de enero de 2016, sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficialº* , disposición válida ya que, de conformidad con el art. 82 del ERJAFE, la máxima autoridad del SENAE, por excepción pueda otorgar a sus actos normativos una vigencia anterior a su fecha de publicación en el Registro Oficial; norma perfectamente aplicable en la escala jerárquica determinada en el art. 425 de la CRE en virtud de la competencia establecida en el inciso final ibídem que denuncia como erróneamente interpretada por parte del Tribunal. Al ser el SENAE adscrita a la Presidencia de la República debe regirse a lo prescrito en el ERJAFE, pues puede aplicar lo ahí establecido por sobre lo establecido en el Código Civil (que es completamente general y nada específica en materia aduanera) o incluso el Código Tributario que tienen el carácter de supletorio.

4.2.5. Finalmente, dice que es trascendente el yerro en la decisión, ya que si los juzgadores hubieran interpretado como corresponde este artículo, hubiesen necesariamente colegido que el SENAE si tiene la facultad y atribución de conceder por excepcionalidad un vigencia anterior a la publicación en el Registro Oficial de sus actos normativos, ello en base a lo dispuesto en el art. 82 del ERJAFE por sobre cualquier otra norma en razón de la jerarquización de normas por el principio de competencia y no como lo hizo declarando la nulidad de los actos administrativos SENAE-DDC-2019-0274-RE y SENAE-DDC-2019-0023- RE por considerar que se aplicaron normas que no estaban vigentes.

4.2.6. En cuanto a la aplicación indebida de los arts. 6 del Código Civil y 11 del Código Tributario, dice que, en la sentencia consta textualmente lo siguiente: *ª (¼) en nuestra legislación, el Art. 6 del Código Civil establece que ª La ley entrará en vigencia a partir de su promulgación en el Registro Oficial y por ende será obligatoria y se entenderá conocida de todos desde entonces.º , en concordancia con la cual, el Art. 11 del Código Tributario proclama que ª Las Leyes Tributarias, sus Reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación.º (énfasis agregado), de lo que se infiere que por mandato imperativo de las normas transcritas, en nuestro país,*

las leyes en general, y de manera particular las leyes tributarias, sus reglamentos y circulares de carácter general, entran en vigencia desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, y sólo de manera excepcional pueden entrar en vigencia en forma posterior al día siguiente al de su publicación, pero jamás en forma anterior a su publicación".

4.2.7. Considera que los referidos artículos, no debían ser aplicados para resolver la situación jurídica sometida a conocimiento del Tribunal puesto que, el SENAE al ser una entidad adscrita a la Presidencia de la República con facultades y atribuciones propias y especiales en razón de la materia (en este caso específicamente materia aduanera), mal podría sujetar sus potestades a lo establecido en el Código Civil, materia que no tiene relación con las atribuciones propias del SENAE. Considerando que el COPCI establece claramente en el art. 205: *"Naturaleza Jurídica.-El servicio de aduana es una potestad pública que ejerce el Estado, a través del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, sin perjuicio del ejercicio de atribuciones por parte de sus delegatarios debidamente autorizados y de la coordinación o cooperación de otras entidades u órganos del sector público, con sujeción al presente cuerpo legal, sus reglamentos, manuales de operación y procedimientos, y demás normas aplicables"*, sin que el Código Civil sea una norma aplicable la materia aduanera, al tener normas propias que regulan su ejercicio.

4.2.8. En cuanto al art. 11 del Código Tributario, expresa que, si bien es supletorio en materia aduanera el, por tanto aplicable únicamente cuando en el COPCI nos remita al mismo, como por ejemplo en tramitación de reclamos administrativos, recurso de revisión, etc.; sin embargo en lo que se refiere exclusivamente a potestades y competencias de entidades públicas, el SENAE tiene la obligación de regirse además del COPCI al ERJAFE, por corresponder a una institución pública de la Función Ejecutiva, referente a sus potestades públicas.

4.2.9. Advierte que, la norma que debía ser aplicada, pues resuelve el problema jurídico sometido a conocimiento del Tribunal es el art. 82 del ERJAFE que faculta que los actos normativos podrán surtir efectos desde la fecha de su expedición y en su opinión, si lo que estaba a conocimiento del Tribunal es la vigencia de la Resolución SENAE-DGN-2016-0058-RE, es precisamente esta norma la que resuelve el problema jurídico al establecer que un acto

normativo referido a las potestades de los poderes públicos, podrá disponer que surta efecto desde su expedición, como en el caso que nos ocupa, situación que debió ser advertida por el Tribunal y ser obligatoriamente aplicada y considerada y no únicamente citada en la sentencia, sino analizada en su integridad en base al principio de competencias de una entidad pública como es el SENAE.

4.2.10. Finalmente, señala que, de no haberse aplicado los arts. 6 del Código Civil y 11 del Código Tributario en la sentencia que recurre, se hubiera concluido que el SENAE ha actuado dentro del marco de la ley, al otorgarle vigencia a una resolución emitida por la entidad máxima de control aduanero, con anterioridad a su publicación en el Registro Oficial (art. 82 del ERJAFE) en base al principio de jerarquía normativa por la competencia de un ente público que regula el comercio internacional de mercancías, de tal manera que la sentencia hubiese sido totalmente distinta al verificar el correcto actuar del SENAE.

4.3. Contestación del recurso de casación por PLURIALIMENT S.A..- Dentro del término de ley, contesta el recurso de casación admitido, señalando que:

4.3.1. Sobre el acusado caso **4**, esto es que el Tribunal A Quo, no valoró el BL de la DAI 091-2018-10-004891211, del cual, a su decir, se desprendería que el mismo no fue endosado a una tercera compañía sino reflejaba como titular a PLURIALIMENT S.A., y por ende la sanción fue debidamente impuesta, advierte que, para el examen de este caso se debe considerar como punto de partida el objeto de la controversia, el cual se conformó por cuatro puntos a resolver. Así el Tribunal, inicia su análisis con la motivación del acto sancionatorio, y concluye que en su emisión, no existió motivación válida, pues el acto contenía contradicciones, sin que ni siquiera analice si existió o no una contravención, pues más allá del fondo de la controversia, existía falencias en la resolución sancionatoria que impedían su validez. El Tribunal A Quo como consta en los apartados de la sentencia que transcribe, establece que en el mismo acto se afirma que PLURIALIMENT S.A. endosó la carga a GASGUA S.A., y por otra parte que su representada sigue siendo titular de la carga, lo cual constituye una notoria incoherencia, pues en razón de la titularidad de las mercancías es que se puede establecer una sanción como la atribuida por el SENAE.

4.3.2. Expresa que, si no se encuentra determinado el sujeto pasivo cuya acción recae en la

contravención, o peor aún, que en el mismo acto se contradicen las personas jurídicas que habrían cometido la infracción, es claro que el acto adolece de vicios insubsanables. Si bien no se encontraba vigente al momento de la resolución del Tribunal A Quo la sentencia 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional que desarrolla el derecho a la motivación, claramente nos encontraríamos con un caso de incoherencia motivacional.

4.3.3. Dice que, ello permite observar que, bajo estos parámetros la sentencia nunca analizó si existió o no el endoso del BL, puesto que abordó en primera instancia que el acto sancionatorio era claramente contradictorio, y no era un simple *lapsus calami* como pretendía la administración, pues incluso afirmar por parte del SENAE, que todo el texto: ª¼ Si bien es cierto que, conforme se indica en el numeral 4 del Memorando SENAE-REGC-2018-0096-RE en fecha 12 de julio de 2018 y previo al vencimiento del plazo del régimen especial, el importador GASGUA S.A., (Empresa a quien Plurialiment S.A. le endosó el documento de transporte según Bill of Lading que obra a fojas 4, transmitió la declaración aduanera de importación a consumo 091-2018-10-00489121¼ º, era un lapsus, sería absurdo.

4.3.4. Por lo que, si no existió análisis de la existencia o no del endoso, sino de la motivación en sí misma del acto impugnado, el examen de la prueba que menciona la administración es irrelevante, pues con ella no se modifica o subsana de ninguna forma los vicios e incoherencias de la resolución sancionatoria. En consecuencia, el recurso planteado por el SENAE, concretamente sobre esta causal cuarta de casación, es ajena a los puntos de la litis considerados por el Tribunal en sentencia, por lo que carece de relevancia.

4.3.5. Señala que pese a que lo antes detallado es suficiente para desechar el recurso y por ende confirmar los vicios motivacionales determinados en la sentencia del Tribunal A Quo, tampoco existe una relevancia o afectación de las normas que la administración señala fueron afectadas, pues no se establece como la prueba, a decir del SENAE no valorada como manda el art. 164 del COGEP, repercutía en la decisión del Tribunal, además de que no se ligaba al punto analizado en sentencia, pues no cabe que se valoren pruebas que no atañen al punto de la controversia analizado y que derivó en la decisión de la sentencia.

4.3.6. Por otra parte, se establece que se han afectado dos normas sustantivas, los arts. 22 y 133 del Código Orgánico Administrativo, que en realidad no influyen en la decisión tomada

por el Tribunal A Quo; es más, asegura que ni siquiera se entiende su relación con los hechos probados por el Tribunal, como son la existencia evidente de contradicciones en la resolución sancionatoria.

4.3.7. Expone que, el art. 22 del COA establece el principio de seguridad jurídica y confianza legítima, que obliga a las administraciones a actuar en cumplimiento del ordenamiento jurídico y que sus errores no pueden menoscabar derechos del administrado y medita que, sí consideramos dicha norma se respaldaría la decisión del Tribunal A Quo pues la disposición contempla que los errores de las administraciones, como por ejemplo el constante en el acto sancionatorio, no pueden afectar al administrado ni menoscabar el principio de confianza legítima como lo ha hecho el SENAE. El art. 133 del COA establece la potestad de la administración pública, de realizar aclaraciones, rectificaciones y subsanaciones de un acto en el plazo de 3 días desde que este es emitido, aspecto que no está en discusión pues nunca hubo tal proceder del SENAE sino que el acto administrativo se emitió con incoherencias sin que exista rectificación alguna. No se entiende entonces por qué la cita de esta norma por parte de la administración aduanera y de esta manera se confirma por ende la irrelevancia e improcedencia de la causal de casación cuarta referida por el SENAE.

4.3.8. En cuanto al alegado caso **5** manifiesta que, dentro del proceso judicial se discutió si la competencia del SENAE para rectificar infracciones como la acusada en el presente caso (incumplimiento de regímenes), radicaba en la Dirección Distrital de Cuenca, pues el fundamento para ello había sido una resolución del SENAE publicada con posterioridad a la culminación del proceso sancionatorio. El Tribunal concluiría que el proceder de la administración vulneró la seguridad jurídica al justificar su competencia en normativa no vigente.

4.3.9. Bajo ese parámetro, el SENAE refiere en primer lugar que existió una errónea interpretación del art. 425 de la Constitución, pues este determina el principio de supremacía normativa, y no se debe tomar el orden enlistado como rígido sino ha de estarse al principio de competencia. Es decir, a criterio del SENAE, el orden jerárquico de las normas se puede modificar en base al principio de competencia. Al respecto señala que, esta consideración es del todo errónea puesto si bien el principio de competencia permite determinar la norma aplicable en un caso de solución de antinomias, ello no permite, por ejemplo, que normas

superiores sean modificadas o inaplicadas por normas inferiores cuando incluso correspondan a las mismas áreas de aplicación. Es más, la cita que establece el Tribunal a dicha norma no desconoce los procesos de solución de antinomias sino sirve de punto de partida para afirmar que el Código Orgánico Tributario, se encuentra por sobre otras normas del ordenamiento y no se puede restringir su contenido bajo resoluciones de la administración.

4.3.10. Culmina diciendo que, no existe por ende una errónea interpretación, pues en ningún momento el Tribunal limita o modifica el alcance de la norma sino únicamente establece un parámetro básico como es la jerarquía normativa.

4.3.11. Sobre la Aplicación indebida de los arts. 11 del Código Tributario y 6 del Código Civil, el SENAE acusa que el ERJAFE debía ser aplicado en vez de las normas referidas, olvidando que por mando del propio COPCI el Código Orgánico Tributario es norma subsidiaria en materia aduanera, y olvidando que el ERJAFE goza de un rango inferior al CT. Sin mayor necesidad de análisis del tema dado la claridad del orden jerárquico aplicable, es importante señalar que en casos similares como el 01501-2018-00047, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ya ha considerado que los arts. 11 del Código Tributario y 6 del Código Civil son aplicables cuando se discute la vigencia de las resoluciones emitidas por parte del SENAE, estableciendo la obligatoriedad de su publicación en el Registro Oficial.

4.3.12. Por lo que, en el presente caso, las normas fueron correctamente consideradas, y no cabe que una disposición de rango inferior pretenda ser utilizada para efectos del caso concreto, pues prevalece el Código Tributario en especial, prevalece tanto por jerarquía, materia, temporalidad y posterioridad, etc., sin que ningún presupuesto de los considerados para la resolución de conflictos de ley, permita la aplicación del ERJAFE por sobre la norma orgánica. En conclusión, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, ya ha resuelto este tipo de controversias, por lo que pide tomarlas en consideración al momento de resolver el presente caso. Solicita no se case la sentencia.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en los siguientes casos del

art. 268 del COGEP, por el caso **cuarto**, por el vicio de falta de aplicación de los arts. 164 del COGEP, 22 y 133 del COA; y, por el caso **quinto**, la errónea interpretación del art. 425 de la CRE; y, aplicación indebida de los arts. 11 del CT y 6 del CC.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 4 y 5 del art. 268 del COGEP, que establecen:

> [a] **Art. 268.- Casos.-** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) ***4.*** *Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto* ***5.*** *Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º* (¼)

6.1.1. El caso **cuarto** recoge lo que la doctrina califica como violación indirecta a la norma sustantiva en que se produce un error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errada, las normas relativas a la apreciación y valoración de la prueba y, a consecuencia de tal yerro, se deja de aplicar al caso del pleito la norma sustantiva que lo rige o la aplica en forma equivocada (Hernando Morales, *Técnica de la Casación Civil*, Bogotá: Ediciones Academia Colombiana de Jurisprudencia, Colección Clásicos, 2014).

6.1.2. El caso **quinto** contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. Este caso tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe plantearse a partir de los hechos probados o no controvertidos en la sentencia. En cuanto a sus elementos de configuración, se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

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

Constitución de la República del Ecuador

*"**Art. 425.-** El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos. En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior. La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.".*

Código Tributario

*ª **Art. 11.- Vigencia de la ley.-** Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación."*

Código Civil

*ª **Art. 6.-** La ley entrará en vigencia a partir de su promulgación en el Registro Oficial y por ende será obligatoria y se entenderá conocida de todos desde entonces."*

Código Orgánico Administrativo

*"**Art. 22.- Principios de seguridad jurídica y confianza legítima.-** Las administraciones públicas actuarán bajo los criterios de certeza y previsibilidad. La actuación administrativa será respetuosa con las expectativas que razonablemente*

haya generado la propia administración pública en el pasado. La aplicación del principio de confianza legítima no impide que las administraciones puedan cambiar, de forma motivada, la política o el criterio que emplearán en el futuro. Los derechos de las personas no se afectarán por errores u omisiones de los servidores públicos en los procedimientos administrativos, salvo que el error u omisión haya sido inducido por culpa grave o dolo de la persona interesada.".

*"**Art. 133.- Aclaraciones, rectificaciones y subsanaciones.-** Los órganos administrativos no pueden variar las decisiones adoptadas en un acto administrativo después de expedido pero sí aclarar algún concepto dudoso u oscuro y rectificar o subsanar los errores de copia, de referencia, de cálculos numéricos y, en general, los puramente materiales o de hecho que aparezcan de manifiesto en el acto administrativo.".*

Código Orgánico General de Procesos

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

Esta Sala Especializada pasa a analizar los casos propuestos en el orden previsto en los numerales 4 y 5 del art. 268 del COGEP.

6.3. Por el CASO 4, la administración aduanera recurrente, se sustenta en el vicio de falta de aplicación de los arts. 164 del Código Orgánico General de Procesos, 22 y 133 del Código Orgánico Administrativo.

6.3.1. Antecedentes doctrinarios.- Por este caso, la parte recurrente debe, en su fundamentación, demostrar el *error de derecho* en que incurre el tribunal de instancia, ya que

nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro. (Santiago Andrade, *La Casación Civil en el Ecuador*, Quito: Andrade & Asociados, Fondo Editorial, 2005, p. 150).

El autor nacional Luis Cueva Carrión, (*La Casación en Materia Civil,* Quito: Ediciones Cueva Carrión, 2011, p. 306) al referirse a las condiciones legales para la existencia del vicio referente a la prueba señala:

> *ª Nótese que aquí se exige la existencia de dos tipos de violación: a) de las normas que rigen la valoración de la prueba (derecho adjetivo); y, b) de las normas de derecho material (derecho sustantivo). Además, la violación debe haberse producido en el mismo orden de sucesión: primero, la violación de las normas que rigen la valoración de la prueba; y, segundo, la violación de las normas de derecho material, de tal manera que, la primera es la causa de la segunda violación. Por lo tanto, si solamente existe la primera violación y no la segunda, no procede la causal de casación; o si solamente la violación es del derecho material no se puede fundar el recurso de casación en esta causal sino en la primera.º*

En conclusión, en este caso debe detallarse, la norma que contiene el precepto jurídico de valoración probatoria que se violenta, y la argumentación tiene que partir de que esa violación para poder sustentar y precisar la norma sustantiva que ha sido violentada de manera indirecta, ya sea por aplicación indebida, errónea interpretación o falta de aplicación.

6.3.2. El autor Luis Tolosa Villabona, para que proceda la casación por la **falta de aplicación** sostiene que:

> *ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye @a infracción directa típica©por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto [¼]º*. (Luis Tolosa Villabona, *Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 361).

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

6.3.3. Para demostrar el error de derecho al amparo del caso 4 del art. 268 del COGEP, conforme al test fijado por esa Sala de Casación, la proposición jurídica debe contener, como mínimo los siguientes puntos: 1. Identificación precisa del medio de prueba que a su juicio no ha sido valorado en la sentencia; 2. Determinación de la norma sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3. La demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4. La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria.

i) En cuanto al medio de prueba que acusa, el SENAE señala al B/L (bill of landing) de la DAI 091-2018-10-00489121, con el que se demostraba que la compañía GASGUA S.A. quien no ostentaba la calidad de propietario, pretendió nacionalizarlas mercancías que no le correspondían, lo cual no fue valorado. Por lo que cumple con este requisito.

ii) Sobre la norma sobrde valoración de la prueba que ha sido infringida, denuncia el art. 164 del COGEP, esto es que la prueba debe ser valorada en su conjunto, de acuerdo a las reglas de la sana crítica, con lo que cumple el segundo requisito.

iii) En cuanto a la demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración, el argumento del recurso de casación se circunscribe a que, el análisis del Tribunal *ª únicamente se anuncia el B/L como prueba desechada, pero en ninguna parte del fallo se realiza una valoración, apreciación, análisis de esta, no se señala consideración alguna, no se reflexiona si el BL prueba o no lo alegado por la administración, tampoco se emite palabra alguna sobre las razones o sustentos por los que se consideraría a dicha prueba inservible para evidenciar la existencia o no de la infracción sancionada, en otras palabras, el Tribunal faltó a su deber sustancial de valorar en su integridad y conjunto la prueba aportada, conforme lo señala el precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el art. 164 del COGEP.º*

iv) Para mejor resolver la Sala considera necesario, dejar sentado que, el Tribunal de instancia, al tratar del objeto de la controversia considera el efecto jurídico que produce *ª la falta de motivación del acto impugnado, así como la aplicación de normativa no vigenteº* , pues según sostiene, ambos temas se encuentran estrechamente vinculados. Así, sobre la alegada falta de motivación debido a que *ª existe contradicción entre la Resolución Sancionatoria No. SENAE-DDC-2019-0023-RE y la Resolución del Reclamo No. SENAE-DDC-2019-0274-RE, puesto que mientras en la primera resolución se asegura que PLURIALIMENT S.A. endosó el documento de transporte (Bill of Lading) a la compañía GASGUA S.A., en la segunda resolución ha negado este hecho en más de una ocasión, argumento que ha sido negado por la Procuradora Judicial de la autoridad demandada, para quien el aparente reconocimiento del endoso a favor de la compañía GASGUA S.A., obedece a un ª lapsus calami de redacciónº* .

v) En la parte pertinente de la sentencia, esto es, en el numeral 6.1.2. se establece que: *ª en el presente caso encontramos que de fojas 15 a 17 de los autos consta una copia certificada de la Resolución Sancionatoria N° SENAE-DDC-2019-0023-RE, que constituye el antecedente del acto impugnado, en cuya consideración Quinta se menciona que ª ¼ Si bien es cierto que, conforme se indica en el numeral 4 del Memorando SENAE-REGC-2018-0096-RE en fecha 12 de julio de 2018 y previo al vencimiento del plazo del régimen especial, el importador GASGUA S.A., (Empresa a quien Plurialiment S.A. le endosó el documento de transporte según Bill of Lading que obra a fojas 4, transmitió la declaración aduanera de importación a consumo 091-2018-10-00489121¼º , lo que significa que la Administración Tributaria ha dado por sentado que la compañía Plurialiment S.A. ha endosado el Bill of Lading a favor de la compañía GASGUA S.A., quien por lo mismo se habría convertido en propietaria de las mercancías, puesto que según el literal ccc) del Art. 2 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del COPCI, propietario o consignatario es la ª Persona natural o jurídica a quien se envía las mercancías o quien acredite su condición de tal, mediante la presentación del original del documento de transporte, consignado a su favor directamente o mediante cesión de derechos o endoso¼º (énfasis agregado), y es precisamente que por este hecho, incluso la compañía GASGUA S.A. ha transmitido ª ¼ la declaración aduanera de importación a consumo 091-2018-10-00489121¼º , como así consta en el resolución en análisis, sin que jamás se haya*

mencionado que tal declaración ha sido rechazada porque no se había endosado el documento de transporte a favor de GASGUA S.A., sino porque se ha procedido al cambio de las subpartidas arancelarias de las mercancías, y como consecuencia de ello era menester la presentación de los respectivos documentos de control previo del Instituto Ecuatoriano de Normalización (INEN), los que no habían sido presentadosº .

vi) Sobre estas las afirmaciones constantes en el acto impugnado, los jueces de instancia, señalan que, este último es un *ª argumento que sin duda resulta contradictorio con lo señalado en líneas anteriores, puesto que primero reconoce expresamente que fue Plurialiment S.A. la que endoso el B/L a la compañía GASGUA S.A., y luego señala que Plurialiment S.A. continuaba siendo el titular del régimen de depósito aduanero, sin que exista ninguna otra referencia en la misma resolución sancionatoria, como para que de su contexto se pueda deducir que se trata de un lapsus cálami, conforme a lo alegado por la Procuradora Judicial de la autoridad demandada, resultando por lo mismo un acto carente de lógica y comprensibilidad, que son parte de los requisitos que deben cumplirse para que el acto se considere motivado. En consecuencia, al carecer de motivación la resolución sancionatoria, de ninguna manera podía ser ratificada a través de la resolución que atendió el reclamo presentado en torno a ella.º* (El subrayado nos corresponde).

6.3.4. De extracto de la sentencia transcrita, se advierte que, el juzgador de instancia ha resuelto que, el contenido de la resolución sancionatoria impugnada, no cumple con la garantía de la motivación, específicamente los parámetros de lógica y comprensión fijados por el anterior test de la Corte Constitucional. En ese sentido, este ejercicio, a decir del propio Tribunal de instancia, se efectúa como parte de la tutela judicial efectiva en el ámbito de la jurisdicción contencioso-tributaria, y se concreta en los razonamientos emitidos por la autoridad aduanera que constan en el acto impugnado.

6.3.5. La conclusión a la que llega el Tribunal de instancia, obedece a una clara incoherencia motivacional, pues por una parte el SENAE reconoce el endoso del conocimiento de embarque (B/L) de la importadora en favor de GASGUA S.A. (s*egún el literal ccc) del art. 2 del Reglamento al Libro V del COPCI, propietario o consignatario es la ª Persona natural o*

jurídica a quien se envía las mercancías o quien acredite su condición de tal, mediante la presentación del original del documento de transporte, consignado a su favor directamente o mediante cesión de derechos o endosoº) y por otra sanciona por incumplimiento del tiempo fijado para un régimen especial a la empresa actora, lo cual no es el resultado de la actividad probatoria de las partes procesales en la que se haya evidenciado la falta de valoración en conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica. Adicionalmente, los vicios referentes a la valoración de la prueba, no pueden ser señaladas *in genere,* pues se debe establecer si el vicio se da en la esfera de la lógica (absurda o arbitraria).

6.3.6. Es necesario referir que, si bien el SENAE acusa por el caso 4 no haberse valorado el Bill of Lading (conocimiento de embarque), y de la sentencia no aparece una valoración concreta y directa de ella, ello no significa que haya sido trascendente en su ratio decidendi, pues lo que hace decantar al Tribunal de instancia para dar de baja al acto administrativo impugnado, es su deficiencia en la motivación por la incoherencia detectada y la aplicación de una norma que no se encontraba vigente el momento de su expedición, lo que afecta a la seguridad jurídica; todo lo cual condujo a la declaratoria de nulidad del acto (139.2 del CT). Es importante señalar que el yerro del caso 4 tiene cabida cuando existen pruebas valoradas y consideradas por los jueces de instancia, pues si no existe valoración de prueba alguna, por haber realizado un control de legalidad o por haber declarado la audiencia como de puro derecho, por ejemplo, ¿cómo podría alegarse un error de derecho en el precepto de la sana crítica o en el de valoración en conjunto de la prueba?. Visto el caso analizado, justamente los jueces en ejercicio del control de legalidad llegan a establecer que existe falta de motivacion, y, por ello no valoran prueba alguna practicada, entonces se verifica que el yerro escogido no reúne las condiciones para haber sido propuesto, resultando los esfuerzos de la recurrente, intrascendentes.

6.3.7. Así las cosas, en virtud de que bajo los argumentos esgrimidos por el recurrente y lo manifestado por esta Sala de Casación en los numerales anteriores, no se verifica en la sentencia la transgresión de los principios de valoración de la prueba en su conjunto, en la dimensión de la lógica, resulta inoficioso pronunciarse sobre el otro elemento de la proposición jurídica del caso 4, que enmarca la trasgresión de normas sustantivas, que alega

no han sido aplicadas, esto es los arts. 22 y 133 del COA, pues aún de aplicarse dichas normas, en nada cambiaría la decisión de instancia, lo que deviene en intrascendentes al no prosperar el vicio sobre los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. Por tanto, se rechaza la casación propuesta por el SENAE por el caso 4 del art. 268 del COGEP.

6.4. Análisis del CASO 5.- Corresponde verificar si sobre el primer punto de controversia fijado en la audiencia preliminar (numeral 1.2 de esta sentencia), referente a que: ª *si en el presente caso, la Administración Aduanera ha impuesto la sanción a la compañía PLURIALIMENT S.A., basándose en normas que no se encontraban publicadas en el Registro Oficial, vulnerando de este modo la seguridad jurídica*º , pretensión que fue aceptada íntegramente por la sentencia ahora recurrida, lo que para el SENAE ocasiona la infracción de normas de derecho sustantivo al incurrir en la **errónea interpretación** del art. 425 de la Constitución de la República, así como en la **aplicación indebida** de los arts. 11 del Código Tributario y 6 del Código Civil, lo cual ocasionó que se deje de aplicar el art. 82 del ERJAFE (norma no considerada en el auto de admisión).

6.4.1. Alcance doctrinario del vicio.- Luis Tolosa Villabona (*Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 359), sobre la ***aplicación indebida*** sostiene que:

> ª *[¼] es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente, pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla*º .

Por su parte, dicho autor, sobre la **errónea interpretación** sostiene que:

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

la norma, pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidadª (Luis Tolosa Villabona*, Teoría y Técnica de la Casación,* Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 359-361*).*

6.4.2. Teniendo en cuenta que, el caso invocado, parte de la aceptación de los hechos establecidos como ciertos y probados, y que en casación no pueden ser revalorizados, de la sentencia tenemos: **i)** La resolución sancionatoria No. SENAE-DDC-2019-023-RE, se emitió el 22 de enero de 2019, mientras que la Resolución No. SENAE-DGN-2016-0058-RE, que regula ª Control de mercancías a las declaraciones de importación a un Régimen Aduaneroº, fue publicada en el R.O. No. 766, edición especial de 13 de febrero de 2019, es decir, con posterioridad a la fecha de emisión de la resolución sancionatoria impugnada. **ii)** El SENAE ha dado por sentado que la compañía Plurialiment S.A. ha endosado el Bill of Lading a favor de la compañía GASGUA S.A. quien se convirtió en propietaria de la mercadería por lo que, ésta ha transmitido la declaración aduanera a consumo, pero luego señala que Plurialiment continúa siendo el titular del régimen de depósito aduanero. **iii)** Del contexto de la resolución sancionatoria no se puede deducir que se trate de un lapsus calami como afirma el procurador de la aduana. i**v)** El acto impugnado carece de motivación por transgredir el parámetro de la lógica y comprensibilidad requisitos necesarios para considerarlo motivado.

6.4.3. De estos hechos considerados como probados o no controvertidos, los jueces advierten que: *ª el referido instrumento de aplicación general fue publicado, y por lo mismo entró en vigencia, en forma posterior a la emisión de la resolución sancionatoria, la misma que data del 22 de enero de 2019, por lo que mal podía servir de fundamento para la emisión de ningún acto administrativo, incurriendo por lo mismo en una indebida motivación, al haberse fundamentado en normas que entraron en vigencia en forma posterior a la emisión de la resolución sancionatoria, puesto que en nuestra legislación, el Art. 6 del Código Civil (¼) en concordancia el Art. 11 del Código Tributario proclama que ª Las Leyes Tributarias, sus Reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia* ***posteriores*** *a esa publicación. (¼) 6.1.4.- Finalmente, no cabe la menor duda que, la aplicación de normas que no se encontraban publicadas en el Registro Oficial, constituye*

una grave vulneración del derecho a la seguridad jurídica, puesto que uno de los grandes anhelos de todo ser humano es vivir en paz, sin sobresaltos ni temores a la imprevisibilidad o la incertidumbre; de allí entonces que la seguridad jurídica es tan preciada y tan requerida en toda sociedad moderna, que busca garantizar la suficiente certeza a sus miembros, a fin de que puedan conocer de antemano cuáles son sus derechos y cuáles son sus deberes, pues, conforme al mandato del Art. 82 de la Constitución, ª El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.º , derecho este que, como lo ha aclarado la Corte Constitucional en su Jurisprudencia sentada en la sentencia N° 135-14-SEP-CC, de 17 de septiembre de 2014, caso N.° 1758-11-EP, (¼º). (subrayado es de esta Sala).

6.4.4. Esta Sala de Casación sobre la alegada errónea interpretación, advierte que los jueces aplican el art. 425 de la CRE en su sentido exacto y literal, sin darle ningún alcance excesivo pues resulta evidente que la disposición constante en la Resolución SENAE-DGN-2016-0058-RE, entró en vigencia un día después de su publicación en el Registro Oficial (13 de febrero de 2019), pero jamás pudo tener efectos con anterioridad, por lo cual carece de valor legal, puesto que tal norma ocupa el último peldaño de jerarquía de normas constante en la norma constitucional referida, y por principio elemental de Derecho, no puede alterar las reglas legales de los arts. 6 del Código Civil y 11 del Código Tributario, que señalan de manera clara desde cuándo surten efecto las leyes, reglamentos y circulares, lo contrario sería trastocar todo el sistema jurídico ecuatoriano, por tanto han sido aplicadas en su verdadero alcance.

6.4.5. Si bien el recurrente ha invocado en este recurso que se ha dejado de aplicar el art. 82 del ERJAFE, la propia sentencia de instancia, le previno que ha sido invocado de forma sorpresiva en la audiencia de juicio tratando de justificar la aplicación de la norma, aún sin estar publicada en el Registro Oficial, lo cual a más de extemporáneo resulta absurdo pues, no puede consentirse que una norma de carácter reglamentario contravenga lo señalado en la Ley, incluso de carácter orgánico como es el Código Tributario.

6.4.6. La afirmación antes efectuada es suficiente para desechar este caso, sin embargo, consideramos oportuno hacer notar que como hecho probado se tiene que el acto

administrativo impugnado, ha sido declarado nulo por carecer de motivación por ser contradictorio (incumple los parámetros de lógica y compresibilidad), por lo que, aún de prosperar los vicios en que se funda el recurso de casación del SENAE, resultan intrascendentes para que el caso 5 propuesto, pues este órgano jurisdiccional no puede alterar los hechos probados o no controvertidos en sentencia, al menos no por el caso propuesto.

7. Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República resuelve:**

7.2. NO CASAR la sentencia de 28 de enero de 2020, las 16h20, dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, dentro del juicio No. 01501-2019-00062.

7.3. Sin costas.

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

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

Resolución de fácil comprensión

No se casa la sentencia, ya que los vicios alegados por los casos 4 y 5 del art. 268 del COGEP, no se configuran de modo alguno, pues por un lado no se verifica el vicio de falta de aplicación del art. 164 del COGEP, que condujera a una falta de aplicación de los arts. 22

y 133 del COA (caso 4) y, una errónea interpretación del art. 425 de la CRE e indebida aplicación de los arts. 11 del CT y 6 del CC (caso 5).

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2021-00486 RESOLUCION 808-2025

277745235-DFE

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

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 21 de noviembre del 2025, las 15h40.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los vicios sustentados en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que se ha producido una falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario, en virtud de la errónea interpretación del artículo 112 del COPCI, que en su texto no establece de manera expresa la vigencia de la norma. En tal virtud, resolvió casar el fallo impugnado y aceptar la demanda dejando sin efecto el acto impugnado.

VISTOS.- La abogada María Gabriela Uquillas Iturralde, en calidad de procuradora judicial de la compañía ALESSA S.A., interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 29 de julio de 2022, a las 10h05, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00486.

1.- Competencia.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (léase también CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (léase también COGEP). **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para

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

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

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

conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 14 de mayo de 2025, a las 09h23 (fj. 8 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 12 de noviembre de 2025, a las 15h00, y reinstalada el 19 de noviembre de 2025, a las 14h45.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *ª Determinar si la compañía actora justifica el pago indebido por el valor USD $. 27.912,48, cuya devolución fue negada por medio del acto impugnado, la resolución No. SENAE-DDG-2021-0315-RE.º*. (fj. 147 vuelta expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: *ª declarar SIN LUGAR la acción de impugnación deducida por la compañía ALESSA S.A., en contra del Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, y como consecuencia de lo resuelto se ratifica la validez del acto Impugnado la Resoluciòn No. SENAE-DDG-2021-0315-RE. No existe caución rendida en la presente causa por lo que el Tribunal no se pronuncia al respecto.º*. (fj. 150 expediente de instancia). **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 13 de septiembre de 2022, 12h50, la abogada María Gabriela Uquillas Iturralde, en calidad de procuradora judicial de la compañía ALESSA S.A., interpone el recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario y por la errónea interpretación del

artículo 112 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 23 de septiembre de 2022, a las 10h40, y dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **3.5.- Admisión**.- En auto de 11 de marzo de 2025, 15h14,el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino en su calidad de Conjuez de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *"8.1. ADMITIR el recurso de casación presentado a nombre de la compañía ALESSA S.A., a través de su procurador judicial; por los cargos con sustento en el quinto del artículo 268 del COGEP, de la siguiente manera: Falta de aplicación: Artículo 11 del Código Tributario Errónea interpretación: Artículo 112 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones."*. (fj. 4 - 6 vuelta expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- La casacionista para fundamentar el recurso respecto del caso quinto por el vicio de falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario, menciona que el Tribunal de lo Contencioso Tributario concluyó que era procedente aplicar la Resolución No. 021-2020 del COMEX ya que en su disposición final, indica que la misma entrará en vigencia a partir de su suscripción, sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial. Sin embargo, indica que para llegar a esta conclusión, el Tribunal no consideró lo previsto en el artículo 11 del Código Tributario, que destaca que las normas tributarias regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial. (fj. 154 expediente de instancia). **4.2.-** Así, menciona que el artículo citado es claro en establecer que, en ningún caso, las normas tributarias regirán previo a su publicación en el Registro Oficial. Las normas que se refieran a tributos siempre regirán desde su publicación en el Registro Oficial o en alguna fecha posterior, pero nunca anterior. Si el Tribunal de instancia tomaba en cuenta el contenido del artículo 11 del Código Tributario, hubiera concluido que no era posible que una resolución reformatoria al Arancel del Ecuador, que dispone tarifas arancelarias para el cobro de tributos al comercio exterior, entre en vigencia sin que esté publicada en el Registro Oficial. (fj. 154 vuelta expediente de instancia). **4.3.-** Respecto de la errónea interpretación del artículo 112 del COPCI, la recurrente menciona que si el Tribunal tomaba en cuenta que las normas tributarias no pueden entrar en vigencia sin que se hayan publicado en el Registro Oficial, hubiera considerado que la Resolución del COMEX no era la norma aplicable para la importación gestionada por la actora. El artículo 112 del COPCI establece que la norma aplicable es la vigente a la fecha de aceptación; sin embargo, el Tribunal consideró que la norma vigente era una que no estaba publicada en el Registro Oficial, lo que acarrea el vicio en su decisión. Es decir, el Tribunal de instancia interpretó el artículo 112 del COPCI de manera aislada a las demás normas del ordenamiento jurídico ecuatoriano; incurriendo en su errónea interpretación. (fj. 154 vuelta expediente de instancia). **4.4.-** Concluye su

recurso indicando que si el Tribunal de instancia hubiera reconocido que las normas tributarias no pueden entrar en vigencia sino hasta su publicación en el Registro Oficial, hubiera destacado que la mencionada resolución del COMEX no era aplicable, reconocido los argumentos expuestos en la demanda, declarándola con lugar y disponiendo la devolución de los tributos pagados indebidamente, más los intereses de ley correspondientes. (fj. 154 vuelta expediente de instancia). **4.5.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, no se evidencia contestación alguna al recurso interpuesto por la compañía recurrente.

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario y, por el vicio de errónea interpretación del artículo 112 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez de la Sala, analizará los vicios y las normas acusadas por la recurrente de manera conjunta, en virtud de que se fundamentan en la misma causal y por cuanto los cuestionamientos mantienen la misma línea argumentativa, esto es, la normativa vigente al momento de la importación de la mercancía. Al efecto, considera:

6.2.- Caso quinto.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP ocurre *ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º* .

6.3.- La **falta de aplicación** *ª Ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.º* .[1] **6.3.1.- La**

1 Tolosa Villabona, Luis Armando. *Teoría y Técnica de Casación. Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acciones de Grupo*, (Bogotá: Doctrina y Ley, 2008), *359*.

norma señalada como infringida es el artículo 11 del Código Tributario.- *ª Vigencia de la ley.- Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial, salvo que se establezcan fechas de vigencia posteriores a la misma. Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.º* .

6.4.- La **errónea interpretación** *ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º* .[2]. **6.4.1.- La norma señalada como infringida es el artículo 112 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.-** *ª Normativa y tributos aplicables.- La normativa aplicable para el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera es la vigente a la fecha de aceptación de la declaración aduanera. Sin embargo, los tributos aplicables son los vigentes a la fecha de presentación de la declaración aduanera a consumo de las mercancías en la importación y en la exportación serán los vigentes a la fecha de ingreso a la zona primaria aduanera.º* .

6.5.- La casacionista para fundamentar su recurso respecto de la falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario alega, en resumen, que el Tribunal no consideró lo previsto en la norma ibídem que destaca que las normas tributarias regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial. Afirma que el artículo es claro en establecer que, en ningún caso, las normas tributarias regirán previo a su publicación en el Registro Oficial, señalando que las normas que se refieren a tributos siempre regirán desde su publicación en el Registro Oficial o en alguna fecha posterior, pero nunca anterior. Finalmente, señala que si el Tribunal de instancia tomaba en cuenta el artículo 11 del Código Tributario, hubiera concluido que no era posible que una resolución reformatoria al Arancel del Ecuador, que dispone tarifas arancelarias para el cobro de tributos al comercio exterior, entre en vigencia sin que esté publicada en el Registro Oficial. **6.5.1.-** En tanto que para fundamentar la errónea interpretación del artículo 112 del COPCI, afirma que la norma establece que la normativa aplicable es la vigente a la fecha de aceptación; sin embargo, el Tribunal consideró que la norma vigente era una que no estaba publicada en el Registro Oficial, con lo cual se habría interpretado la

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

norma de manera aislada a las demás normas del ordenamiento jurídico, incurriendo en su errónea interpretación. Finalmente, que la Resolución No. 021-2020 del COMEX no era aplicable puesto que al momento de su aplicación no estaba publicada en el Registro Oficial.

6.6.- Esta Sala especializada en observancia estricta del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, error in judicando, inicia el análisis a partir de ciertos antecedentes necesarios a considerar: i. Se impugna la Resolución No. SENAE-DDG-2021-0315-RE emitida el 1 de julio del 2021, por el Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, mediante la cual se declaró sin lugar el reclamo administrativo de pago indebido No. 014-2021. (fj. 148 vuelta) ii.Con fecha 16 de octubre de 2020, el COMEX emitió la Resolución No. 021-2020 que reformó el arancel expedido con la Resolución No. 020-2020, lo cual ocasionó el incremento a las tarifas arancelarias de ciertas partidas, entre las que se encontraba la partida 8528.72.00.49 que fue declarada por la actora mediante la DAI 028-2020-10-00751965. (fj. 148 vuelta). Entre los hechos probados y no controvertidos conforme lo advierte la técnica casacional al vicio alegado tenemos: **i.** Al 27 de octubre de 2020 la Resolución No. 021-2020 no estaba publicada en el Registro Oficial. (fj. 148 vuelta). **ii.** El pago realizado. (fj. 148 vuelta) **iii.** La actora importó 53 unidades de televisores el 27 de octubre de 2020, respecto de lo cual se generó la liquidación No. 41302565 con un monto a pagar de USD. $ 63.076,56. (fj. 148 vuelta). **iv.** Con fecha 16 de octubre de 2020, el COMEX emitió la Resolución No. 021-2020 que reformó el arancel expedido con la Resolución No. 020-2020, lo cual ocasionó el incremento a las tarifas arancelarias de ciertas partidas, entre las que se encontraba la partida 8528.72.00.49 que fue declarada por la actora mediante la DAI 028-2020-10-00751965. (fj. 148 vuelta). **6.6.1.-** Respecto de la falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario esta Sala especializada advierte que efectivamente la norma en cuestión dispone que las leyes tributarias, reglamentos y circulares de carácter general, regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial. Ahora bien, corresponde analizar si al caso en cuestión era aplicable el referido artículo 11. En ese sentido, se debe precisar que en la presente causa se ha impugnado la Resolución No. SENAE-DDG-2021-0315-RE de 1 de julio de 2021, en la cual se resolvió declarar sin lugar el reclamo administrativo de pago indebido No. 014-2021, que se deriva de una obligación tributario-aduanera entre la Administración Aduanera y la actora, con motivo de la importación de mercancías y pago de los tributos al comercio exterior respectivos. **6.6.2.-** Ahora bien, esta Sala especializada advierte que la Resolución No. 021-2020 del COMEX fue expedida el 16 de octubre de 2020 y publicada en el Registro Oficial No. 352 de 17 de diciembre de 2020, en tanto que de los hechos no controvertidos en el fallo se ha establecido que la importación de las mercancías se realizó el 27 de octubre de 2020. Con dicho antecedente, se debe señalar que en el considerando 7.5

del fallo, los juzgadores citan el artículo 112 del COPCI y a continuación consideran que: ª ... *normas que nos remiten de forma obligatoria, al contenido de la misma resolución del COMEX 021-2020 que en su Disposición Final indica: ©Esta resolución fue adoptada en sesión del 16 de Octubre del 2020 y,* ***entrará en vigencia a partir de su suscripción*** *sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial© fecha no controvertida por las partes: 16 de octubre del 2020, que se constituye en atención a lo señalado en la de vigencia de la Resoluciòn aplicada a las mercancías importadas por ALESSA S.A. el 27 de octubre del 2020, es decir, aplicada de manera posterior a su suscripción, por lo que se considera, que fue una consecuencia legítima de su contenido. Resulta importante considerar, que no se ha probado dentro de esta causa que se haya resuelto la derogatoria de la Resolución 021-2020 o declarada su inconstitucionalidad.- De tal forma que se concluye que su aplicación fue procedente y por tanto, el cálculo efectuado respecto al arancel establecido en ella, el que, en derecho, debía atender la entidad demandada. En mérito de lo indicado, el Tribunal considera que no se ha demostrado el pago indebido alegado por la parte actora,* ***por cuanto el arancel aplicado a las mercancías importadas el 27 de octubre del 2020, era acorde con la Resolución del COMEX No. 021-2020 del 16 de octubre del 2020, que como hemos explicado, en esa fecha se encontraba en vigencia.º*** . (El resaltado es de la Sala). **6.6.3.-** En ese orden de ideas, se debe señalar que el artículo 112 del COPCI dispone que la normativa aplicable para el cumplimiento de la obligación aduanera será la vigente a la fecha de embarque de las mercancías en la importación; por lo que, para establecer si al 27 de octubre de 2020 se encontraba vigente la Resolución del COMEX No.**021-2020 expedida el 16 de octubre del 2020** para que proceda su aplicación a dicha importación, debemos verificar el artículo 11 del Código Tributario (norma especial) que con claridad al regular la vigencia de una norma, dispone que regirá a partir de su publicación en el Registro Oficial, por lo expuesto se constata que dicha resolución no estuvo vigente en la fecha de la importación, pues recién fue publicada en el Registro Oficial, el 17 de diciembre de 2020. Consecuentemente, se ha producido una errónea interpretación del artículo 112 del COPCI y una falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario. **6.6.4.-** En tal virtud, en aplicación del artículo 273 numeral 3 del COGEP corresponde casar el fallo recurrido. Al efecto, y en mérito de los autos, se consideran los hechos no controvertidos y los hechos probados establecidos en el fallo recurrido y que constan detallados en el considerando 6.6 de esta sentencia, siendo relevantes: **i.** La actora importó 53 unidades de televisores el 27 de octubre de 2020 cuando se encontraba en vigencia la Resolución No. 020-2020, pues la Resolución No. 021-2020 del COMEX emitida el 16 de octubre de 2020 fue publicada en el Registro Oficial No. 352 el 17 de diciembre de 2020. **ii.** El pago realizado.- Así, se determina que la Resolución No. SENAE-DDG-2021-0315-RE de 1 de julio de 2021, en la cual se declaró sin lugar el reclamo administrativo de pago indebido No. 014-2021 es ilegal, pues las tarifas arancelarias de las partidas

que se encontraban vigentes al 27 de octubre de 2020, fecha de la importación, corresponden a la Resolución No. 020-2020, de tal forma que los valores cancelados al amparo de la Resolución No. 021-2020 son indebidos, tanto más no está en discusión el pago realizado, configurándose el supuesto contenido en el art. 122 del Código Tributario.

7.- Decisión

7.1.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, **RESUELVE:**

7.2.- CASAR el fallo dictado el 29 de julio de 2022, a las 10h05, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00486, y en función del análisis realizado que antecede, de conformidad con el artículo 273 del COGEP, se acepta la demanda y pretensiones formuladas por la parte actora, y como consecuencia de ello, se dejá sin efecto y valor jurídico el acto impugnado, y se dispone la devolución del pago realizado indebidamente, más los intereses de ley.

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

7.4.- Sin costas.

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

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

277809984-DFE

Juicio No. 17510-2020-00070 RESOLUCION 809-2025

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 24 de noviembre del 2025, las 10h35. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2020-00070.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª Determinar la validez y legalidad de la resolución No. 117012019RREC473381, emitida el 14 de noviembre de 2019, por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, y determinar si procede o no, la devolución de USD. 551.541,10 dólares de los Estados Unidos de América por retenciones en la fuente de impuesto a la renta efectuadas a la compañía FERRERO LATIN AMERICA DEVELOPING MARKET S.A.S. en los meses de enero a noviembre del ejercicio fiscal 2018, más intereses, atendiendo al efecto las alegaciones y excepciones formuladas por las partesº.

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve rechazar la demanda presentada por la compañía extranjera FERRERO LATIN AMERICA DEVELOPING MARKETS S.A.S. (FERRERO LADM) y en consecuencia se ratifica la validez y legalidad de la Resolución No. 117012019RREC473381 emitida y notificada el 14 de noviembre de 2019, por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, que niega la impugnación a la Resolución 117012019RDEV184014, que atendió la solicitud de devolución de retenciones en la fuente presentada por la compañía actora.

1.3 La compañía FERRERO LATIN AMERICA DEVELOPING MARKETS S.A.S., interpone recurso de casación contra la sentencia del 31 de mayo del 2021, a las 152h22,

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

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

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

expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2020-00070, argumentando el 5 del art. 268 del ª COGEPº .

La compañía FERRERO LATIN AMERICA DEVELOPING MARKETS S.A.S., presentó demanda de impugnación en contra de la Resolución No. 117012019RREC473381, del 14 de noviembre de 2019, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual niega la impugnación a la Resolución 117012019RDEV184014, que atendió la solicitud de devolución de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta por aplicación de convenios para evitar la doble imposición correspondiente a los meses de enero a noviembre de 2018.

1.4. Mediante auto de 26 de marzo del 2025, a las 15h09, dictado por la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, Conjueza Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por la compañía FERRERO LATIN AMERICA DEVELOPING MARKETS S.A.S., por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ª COGEPº ; por el vicio de falta de aplicación de los arts. 425 y 300 de la Constitución de la República del Ecuador; 5 del Código Tributario; 2, 3 y 6 de la Decisión 578.

2. Competencia

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

mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2020-00070, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 29 de agosto del 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 21 de noviembre de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que la sentencia de instancia incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP. Que existe falta de aplicación de los arts. 425 y 300 de la Constitución de la República del Ecuador; 5 del Código Tributario; 2, 3 y 6 de la Decisión 578. Que respecto del art. 425 de la Constitución. Que la norma constitucional ordena expresamente que los tratados y convenios internacionales se encuentran jerárquicamente sobre las leyes orgánicas, las leyes ordinarias y resoluciones. Que la Supremacía Constitucional es un principio teórico del Derecho Constitucional que postula, originalmente ubica a la Constitución de un país jerárquicamente por encima de todas las

demás normas jurídicas, internas y externas, que puedan llegar, a regir sobre ese país. Que esto incluiría a los tratados internacionales ratificados por el país y cuyo ámbito de aplicación pueda ser también sobre las relaciones jurídicas internas. Que el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina de Naciones dentro de la sentencia emitida dentro del Proceso No, 16-AI-99 establece la obligatoriedad de cumplir con el ordenamiento jurídico comunitario para los países miembros. Que estos principios son de aplicación obligatoria de conformidad con el art. 425 de la CRE, así como con la norma comunitaria andina, en las distintas jurisdicciones de los países miembros de la CAN. Que en este sentido, si el Tribunal A quo hubiese aplicado la normativa comunitaria tendría que considerar las interpretaciones prejudiciales que incidían directamente en su decisión judicial. Que ante la falta de aplicación del art. 425 de la CRE, el Tribunal A quo aplicó directamente el art. 14 de la Decisión 578. Que es importante enfatizar señores jueces que la regla establecida en la norma comunitaria antes citada es una excepción a la regla general de aplicación establecida en el art. 6 de la misma Decisión Comunitaria 578; por lo tanto, al ser una excepción debe seguir un análisis de descarte de la regla general para considerar su aplicación, lo cual no ha sucedido en este caso. Que se evidencia que el Tribunal aplicó la norma antes citada sin considerar el precepto constitucional y la normativa comunitaria que define la aplicación del art. 14 de la Decisión 578; es decir, que la falta de aplicación de esta norma incide directamente en que dejen de considerarse los arts. 2, 3 y 6 de la Decisión 578 aplicables al caso en análisis dentro de la parte resolutiva de la sentencia. Que la falta de aplicación del art. 425 de la CRE por parte del Tribunal implica que no se otorgó el rango constitucionalmente garantizado a la normativa comunitaria, específicamente a la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, sus principios de aplicación y sus interpretaciones prejudiciales. Que esta omisión ha llevado a una incorrecta clasificación de los servicios prestados por Ferrero LADM, considerándolos erróneamente como ª rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoríaº. Que dicha clasificación incorrecta no solo distorsiona la verdadera naturaleza del asunto controvertido, sino que también afecta su tratamiento tributario. Que al no reconocer la jerarquía y la aplicabilidad de la normativa comunitaria y sus interpretaciones prejudiciales, el Tribunal ha ignorado los conceptos y directrices establecidos por la CAN para ello. En lo referente a la falta de aplicación del arts. 300 de la Constitución y 5 del Código Tributario. Que bajo lo dispuesto de los artículos señalados, el sistema tributario tiene como finalidad que las cargas fiscales sean distribuidas de manera

justa, y se rijan bajo principios como: la transparencia tributaria (normas claras, previas y públicas); y, la aplicación de las leyes fiscales de manera justa y razonable, evitando cargas fiscales excesivas. Que es preciso dilucidar el mecanismo empleado por la entidad FERRERO LADM respecto de los servicios y actividades que prestan sus empleados a las compañías que forman parte del grupo empresarial. Que con fecha 1 de septiembre de 2012, FERRERO LADM suscribió el ª Contrato de Servicios de Administración denominado ª FJECU_DL_08/048-13º con la compañía FERRERO DEL ECUADOR S.A. INDUSTRIA DE DULCES Y ALIMENTOS cuyo objeto consiste en lograr sinergias y compartir actividades recursos necesarios para que las entidades del grupo que desarrollan el negocio a nivel andino cumplan con sus actividades económicas. Que esta es una práctica común en cualquier grupo multinacional a efectos de gestionar funciones regionales de manera efectiva. Que en ese contexto, y en cumplimiento del contrato antes descrito, FERRERO LADM, facilitó dichos servicios/ recursos administrativos a través de sus empleados desde sus oficinas localizadas en Colombia y solo en casos excepcionales, dichos colaboradores se movilizaron a Ecuador, sin que, en ningún caso, su permanencia en el país haya superado los 180 días. Que los beneficios resultantes de la actividad empresarial de FERRERO LADM, deben ser analizados bajo el art. 6 de la Decisión 578 y considerarse gravables en el país miembro en donde se efectuaron dichas actividades, esto es en Colombia. Que cabe destacar que esta decisión también ha sido validada por la DIAN (Administración Tributaria Colombiana). Que en este sentido, la Autoridad Tributaria Colombiana de acuerdo con el Concepto No. 044126 de fecha 02 de mayo 2008 y del Concepto No. 067326 de fecha 23 diciembre de 2012 establece ª Entonces, como quiera que el término Empresa contenido en la Decisión 578 de 2004, conforme la definición del Art. 2 de la misma, hace referencia a ª organización constituidaº que realice una actividad económica, debe entenderse que independientemente del número de integrantes, en cuanto ésta desarrollo la actividad de prestación de los mencionados servicios, deberá acogerse a sus disposiciones y las rentas que se obtengan por el desarrollo de estos servicios, siempre que se trate de una empresa de prestación de servicios profesionales técnicos y asistencia técnica, sólo serán gravados en el país miembro en donde se obtenga provecho de los mismos (...)º. Que la compañía en cumplimiento de lo dispuesto por la normativa consideró como ingreso gravado, el valor de USD 2406.219,40; en Colombia. Que esto incluso ha sido verificado por el Revisor Fiscal de la Compañía. Que es por ello que, además de tributar en Colombia por este ingreso, en

Ecuador también pagó Impuesto a la Renta a través de las retenciones en la fuente de IR por USD 551.541,10 que se le efectuaron; lo cual puede ser verificado mediante el Formulario del Registro Único Tributario emitido el 11 de diciembre de 2019; la copia certificada de la Consulta de Declaraciones de Retenciones en la Fuente de la compañía Ferrero del Ecuador S.A., emitida con fecha 24 de octubre de 2019, correspondiente al período de enero a noviembre del ejercicio fiscal 2018; y en las copias certificadas de los comprobantes SWIFT correspondientes a los pagos realizados en el período de enero a noviembre del ejercicio fiscal 2018. Que bajo lo indicado, la compañía ha tributado dos veces sobre un mismo concepto en dos jurisdicciones fiscales diferentes, resultando en una doble imposición tributaria. Que afectando los principios constitucionales consagrados en el art. 300 de la Constitución y los que rigen el derecho tributario protegidos en el art. 5 del Código Tributario. Que la normativa aplicada por el Tribunal, la cual genera que la compañía no pueda acceder al reintegro de USD 551.541 por concepto de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta, es el art.14 de la Decisión 578 de la CAN. Que esta norma es una excepción a la regla y en ningún caso la Decisión 578 tiene la intención de promover la vulneración a los principios del régimen tributario de los países miembros de la CAN; más bien, lo que procura la Decisión es evitar la doble tributación a nivel andino. Que sobre la incidencia del vicio, la falta de aplicación de la norma constitucional por parte del Tribunal ha llevado a una carga fiscal duplicada que vulnera los principios de equidad, justicia tributaria, y otros principios tributarios fundamentales. En lo referente a la falta de aplicación del art. 2 de la decisión 578 de la CAN. Que la normativa comunitaria para su interpretación, hubiera permitido al Tribunal A quo verificar que las rentas obtenidas por la compañía en virtud del Contrato relacionado con Servicios de Administración se subsumían de forma perfecta a las definiciones de los literales d), f) y g) del art. 2, y, por ende, siéndole aplicable exclusivamente la regla general del art. 6 de la Decisión 578 de la CAN. Que entre los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, el régimen aplicable para evitar la Doble Tributación Andina está recogido en la Decisión 578. Que en el presente caso Ferrero LADM es quien desarrolla tanto la fuente productora de los servicios de actividades empresariales establecidas en el objeto del contrato celebrado con Ferrero del Ecuador, por lo tanto, se demuestra efectivamente que la compañía es quien realiza una actividad que genera un ingreso o una renta tributable únicamente en la República de Colombia de acuerdo, con el principio de jurisdicción tributaria, el cual se encuentra establecido en la misma Decisión 578.

Que es por tal razón que la falta de aplicación de la norma constitucional ecuatoriana produce que existan varias normas infringidas del ordenamiento jurídico, las mismas que si hubieran sido aplicadas por el Tribunal para el análisis y la motivación de su sentencia, hubieran sido determinantes para la emisión de su resolución. Que el Tribunal califica los servicios prestados por la compañía como servicios técnicos, evidentemente, la norma aplicada por el Tribunal, es el art. 14 de la Decisión 578 que brinda una definición que no responde a la naturaleza de los servicios prestados, puesto que, bajo el mismo cuerpo normativo, se adecuaría al de beneficios empresariales. Que resulta llamativo que pese a que en el precedente 125-IP-2010 se detallan las características de una renta para ser definida como la descrita en el art. 14 de la Decisión comunitaria y que la compañía haya presentado toda la prueba para confirmar que se trata de beneficios empresariales bajo la regla general, el Tribunal insista que tanto el contrato como las actividades ejecutadas corresponden a servicios técnicos. Que la falta de aplicación del art. 2 de la Decisión 578 tiene consecuencias significativas para la compañía. Que en primer lugar, impide a la compañía recuperar el monto retenido de USD 551.541,10. Que este monto representa una carga fiscal adicional puesto que los ingresos generados se consideraron como gravados para efecto de la determinación y pago de Impuesto a la Renta en Colombia conforme al principio de jurisdicción tributaria establecido en la Decisión 578. Sobre la falta de aplicación del arts. 3 y 6 de la Decisión 578 de la CAN. Que es importante evidenciar lo trascendental que es considerar este principio de la jurisdicción tributaria para la aplicación de la Decisión 578, dispuesta en el art. 3. Que es preciso establecer que el Tribunal tampoco aplicó el art. 6 de la Decisión 578 relativo a los beneficios resultantes de actividades empresariales, de acuerdo con el principio antes mencionado, que establece que los mismos ª sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuadoº y ejemplifica cuando una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro, aclarando el tratamiento que debería darse a un establecimiento permanente. Que dentro de las condiciones establecidas en el art.6 y de las interpretaciones prejudiciales andinas que son de obligatoria consulta, se establece que para considerar un ingreso como beneficios de empresa, es necesario que el contribuyente preste el servicio con recursos propios. Que en este caso, es imprescindible que Ferrero LADM haya prestado los servicios detallados en el contrato utilizando sus recursos de capital y trabajo. Que para este efecto, tal como se demostró durante el reclamo administrativo, mediante la prueba aportada al mismo, fue Ferrero LADM quien generó rentas con la intervención de

diversas personas que forman parte de su personal; y no como pretende hacerlo ver el SRI en la resolución impugnada, como si se tratara de profesionales independientes. Que el Tribunal considera que las rentas obtenidas por la compañía corresponden a rentas generadas por una empresa de servicios profesionales/técnicos/de asistencia técnica/consultoría los cuales se encuentran regulados bajo el art. 14 de la Decisión 578. Que si bien es cierto el art. 14 de la Decisión consagra una excepción a los principios generales antes analizados correspondientes a los de fuente productora y jurisdicción tributaria; no es menos cierto que con base en los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de la CAN, para efectos de establecer la aplicabilidad del art. 14 de la Decisión 578, deben considerarse 3 elementos fundamentales: 1. Verificar el lugar donde se reputa el beneficio, el cual se atribuye al lugar donde se registra el correspondiente gasto; 2. Que quien preste el servicio pueda ser considerada como empresa y no como un individuo/persona natural; y, 3. Que dicha empresa se hubiera constituido por un grupo de profesionales bajo un objeto social relacionado con la prestación de servicios profesionales. Que una empresa de servicios profesionales es una organización conformada por uno o más profesionales los cuales ofrecen servicios profesionales con una finalidad lucrativa. Que según está establecido en el Convenio de la Comunidad Andina que a éste le interesa que las rentas que obtenga una empresa de servicios profesionales sean gravadas por el Estado en donde se prestaren tales servicios, al margen de si éstos se realizaron en el mismo Estado en donde se encuentre dicha empresa de servicios o en el otro Estado. Que por la falta de aplicación de la normativa comunitaria, el Tribunal no cumplió con el análisis específico para establecer que la excepción a la regla general debía ser considerada; pues nunca analiza si la empresa prestadora del servicio esté constituida por un grupo de profesionales bajo un objeto social relacionado con la prestación de servicios profesionales/técnicos/de asistencia técnica/consultoría. Que la falta de aplicación de la normativa andina, específicamente del art. 3 (jurisdicción tributaria) y del art. 6 (beneficios empresariales - regla general), deviene en una omisión de este análisis integral que ha llevado a un yerro en la parte dispositiva de la sentencia provocando que la compañía tribute dos veces sobre un mismo concepto, en dos jurisdicciones distintas afectando la interpretación y aplicación misma de la Decisión 578. Que el Tribunal aplicó el art.14 de la Decisión 578 de CAN en lugar de las normas denunciadas como no aplicadas. Que a lo largo de toda la etapa administrativa que incluye el Reclamo Administrativo y la petición de Devolución inicialmente ingresada por parte de la compañía y de la etapa judicial, se demostró

fehacientemente que FERRERO LADM tiene como actividad económica: fabricación, elaboración, preparación, compra, venta, importación, exportación, distribución, maquila, empaque, acondicionamiento en general la comercialización de toda clase de productos alimenticios (bienes); y, por lo tanto, no es una empresa de servicios profesionales, ni de consultoría, contrario a lo que el Tribunal resuelve en la sentencia, al hacer caso omiso de la normativa constitucional, de la normativa comunitaria y de las interpretaciones perjudiciales antes citadas, en la parte que delimitan los elementos a considerar para discernir la aplicabilidad o no del art. 14 de la Decisión 578. Que por lo expuesto, la falta de aplicación de los arts. 3 y 6 de la Decisión 578 y de la normativa andina para su interpretación, repercute negativamente en la Compañía, puesto que en primer lugar, impide a Ferrero LADM recuperar el monto retenido en Ecuador y pagado al SRI de USD 551.541,10; en segundo lugar, este monto representa una carga fiscal adicional puesto que los ingresos generados se consideraron como gravados para efecto de la determinación y pago de IR en Colombia conforme al principio de jurisdicción tributaria establecido en la Decisión 578; en tercer lugar, la consideración de las rentas como sujetas al art. 14 de la Decisión 578, distorsiona la verdadera naturaleza de la transacción y su tratamiento tributario, al desconocer el espíritu mismo de la Decisión 578 establecido en su art. 20 y la normativa aplicable para su interpretación y aplicación; y por último, el Tribunal al no verificar el cumplimento concurrente de los preceptos para justificar la aplicación de la excepción establecida en el art. 14 de la Decisión 578, no le fue posible identificar que en el caso concreto la única norma aplicable es la contenida en el art. 6 de la Decisión comunitaria. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. El SRI, en su contestación al recurso de casación señala: Respecto a la falta de aplicación del art. 425 de la Constitución. Que el recurso carece de técnica casacional. Que el Tribunal de manera clara establece las normas legales aplicables a los hechos sometidos a conocimiento y lo que sucede con el recurrente es que no se encuentra conforme con el análisis legal y normativo efectuado, mismo que ha sido el resultado de los hechos sometidos a conocimiento de los jueces del Tribunal. Que es decir que el presente recurso fue planteado contando como sustento único y exclusivo la inconformidad de lo resuelto. Que otro aspecto para considerar es el hecho que el recurrente deja de lado que los juzgadores aplicaron la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, no queda duda en que para su decisión aplicaron el art. 425 de la Constitución de la República del Ecuador, alegado como falta de

aplicación pues en función de esta norma constitucional, aplican una norma comunitaria, respetando la jerarquización normativa dispuesta en el art. 425. En lo referente a la falta de aplicación del art. 300 de la Constitución y 5 del Código Tributario. Que la recurrente alega que se vulnera el principio de equidad tributaria (art. 300 CRE y art. 5 CT) debido a una supuesta doble tributación. Que no obstante, la equidad no debe entenderse como la exoneración absoluta frente a normas internacionales. Que el principio de equidad debe armonizarse con otros principios, como la suficiencia recaudatoria, generalidad y transparencia. Que la doble tributación, en sí misma no constituye una infracción constitucional cuando resulta de la aplicación legítima de dos jurisdicciones tributarias con competencia concurrente. Que la Decisión 578 establece mecanismos para evitarla, pero estos requieren de una adecuada calificación de la naturaleza del ingreso. Que si como ocurre en el presente caso, el servicio es de tipo técnico conforme al artículo 14, entonces es Ecuador, como lugar del beneficio, quien tiene la potestad de gravarla. Que dentro de este contexto, los juzgadores señalaron, que en observancia del principio dispositivo contemplado en el art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial, los elementos probatorios aportados en la tramitación de la causa, las alegaciones formuladas por las partes, y la aplicación del control de legalidad establecido en los arts. 300 y 313 del COGEP. Que verificado el análisis referido, no se evidencia que se hubieren violentado los arts. 300 de la Constitución y 5 del Código Tributario, ya que el fallo es claro, preciso y congruente con los puntos materia del proceso, en acatamiento al ordenamiento jurídico vigente y los juzgadores no han modificado lo pretendido por la parte accionante y demandada, al haber abordado precisamente las pretensiones en este caso, se hallaban contenidas en el objeto de la controversia fijado con anuencia de las partes procesales. Que consecuentemente, no prospera el vicio alegado. Respecto a la falta de aplicación del art. 2 de la Decisión 578. Que sobre esta mención el recurrente trata de llegar presentando su interpretación como debía el Tribunal considerar el art. 2 de la Decisión 578. Que sin embargo, en sentencia en el apartado 9.8 el Tribunal considerando a la evidencia probatoria; así como las actividades empresariales realizadas/servicios prestados por FERRERO LADM a su relacionada FERRERO DEL ECUADOR S.A las considera en el art. 14 de la Decisión 578. Que se detalla el considerando 8.3. Que su alegación no corresponde pues el Tribunal ha aplicado el artículo justamente invocado como no aplicado. Que bajo esta mención, no existe falta de aplicación del art. 2 de la Decisión 578 pues el propio actor ante el tribunal no logró establecer que las actividades de

la actora no sean técnicas o especializadas, involucren dominio de arte o técnica. En lo referente a la falta de aplicación de los arts. 3 y 6 de la Decisión 578. Que el recurrente presenta su interpretación como debía el Tribunal considerar el art. 3 y 6 de la Decisión 578. Que se detalla los apartados 8.6 y 8.6.1. Que como señala el Tribunal Andino, en primer lugar, se debe analizar si los servicios prestados por la compañía actora encajan dentro de una de las actividades especificadas en el art. 14 de la Decisión 578, que es una excepción al principio de la fuente productora, por tanto, únicamente hecho este análisis, y de no encajar en alguna de las actividades, se podría verificar si corresponde aplicar la regla general establecida en el artículo 6 de la Decisión 578; ejercicio que hizo la Administración Tributaria en el acto administrativo impugnado, concluyendo que los servicios prestados corresponden a actividades de asistencia técnica. Que lo único que se evidencia es que la recurrente, pretende confundir, incluyendo el concepto de actividad empresarial establecido en el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual no puede ser analizado en el presente caso, pues la Decisión 578 ya ha establecido una definición al respecto y utilizar otra del ordenamiento interno puede desvirtuar el concepto de normativa comunitaria, pues no tendría sentido que cada país miembro utilice sus propios conceptos. Que es entonces que su alegación no corresponde y, por tanto, no se configura falta de aplicación del art. 3 y 6 de la Decisión 578. Que se servirán constatar que la actora procesal fundamentó su recurso de casación a la luz de las consideraciones que prevé la causal quinta del art. 268 del COGEP, específicamente la falta de aplicación de normas de derecho sustantivo, vicios casacionales que conforme lo prevé la doctrina y la misma disposiciones del COGEP deben ser determinantes y que se ubiquen en la estructura de la sentencia denominada ª dispositivaº, una sentencia judicial, en general, tiene cinco partes bien definidas: encabezamiento, antecedentes de hecho, hechos probados, fundamentos jurídicos y parte dispositiva o fallo. Que por lo expuesto solicita que no se case la sentencia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de falta de aplicación de los arts. 425 y 300 de la Constitución de la República del Ecuador; 5 del Código Tributario; 2, 3 y 6 de la Decisión 578, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o autoº.

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

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

6.2 El recurrente manifiesta que se ha violentado la siguiente norma:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

> Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.
>
> La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsablesº.
>
> ª Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La

Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.

La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados".

CÓDIGO TRIBUTARIO

"Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad".

DECISIÓN 578 DE LA CAN

"Art. 2.- Definiciones Generales.- Para los efectos de la presente Decisión y a menos que en el texto se indique otra cosa:

a) Los términos "Países Miembros" servirán para designar indistintamente a Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.

b) La expresión "territorio de uno de los Países Miembros" significará indistintamente los territorios de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.

c) El término "persona" servirá para designar a:

1. Una persona física o natural

2. Una persona moral o jurídica

3. Cualquier otra entidad o grupo de personas, asociadas o no, sujetas a responsabilidad tributaria.

d) El término "empresa" significará una organización constituida por una o más personas que realiza una actividad lucrativa.

e) Una persona física o natural será considerada domiciliada en el País Miembro en que tenga su residencia habitual.

Se entiende que una empresa está domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o éste no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.

Cuando, no obstante estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Países Miembros interesados resolverán el caso de común acuerdo.

f) La expresión "fuente productora" se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta.

g) La expresión "actividades empresariales" se refiere a actividades desarrolladas por empresas.

h) Los términos "empresa de un País Miembro" y "empresa de otro País Miembro" significan una empresa domiciliada en uno u otro País Miembro.

i) El término "regalía" se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351.

j) La expresión "ganancias de capital" se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.

k) El término "pensión" significa un pago periódico hecho en consideración a servicios prestados o por daños padecidos, y el término "anualidad" significa una suma determinada de dinero pagadera periódicamente durante un lapso determinado a título gratuito o en compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero.

l) El término "intereses" significa los rendimientos de cualquier naturaleza, incluidos los rendimientos financieros de créditos, depósitos y captaciones realizados por entidades financieras privadas, con o sin garantía hipotecaria, o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente, las rentas provenientes de fondos públicos (títulos emitidos por entidades del Estado) y bonos u obligaciones,

incluidas las primas y premios relacionados con esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago atrasado no se considerarán intereses a efecto del presente articulado.
m) La expresión "autoridad competente" significa en el caso de:
Bolivia, el Ministro de Hacienda o su delegado.
Colombia, el Ministro de Hacienda y Crédito Público o su delegado.
Ecuador, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado.
Perú, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado.
República Bolivariana de Venezuela, el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o su delegadoº.

Art. 3.- Jurisdicción Tributaria.- Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión.

Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonioº.

Art. 6.- Beneficios de las empresas.- Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;

b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;

c) Una obra de construcción;

d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;

e) Una agencia o local de ventas;

f) Una agencia o local de compras;

g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;

h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;

i) Un agente o representante.

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresaº.

6.3. Es pertinente iniciar el análisis respectivo, señalando que el invocar el caso 5 del art. 268 del COGEP, conlleva a que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia verifique si la sentencia emitida por la Sala de instancia riñe con el derecho (error in iudicando), lo que implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal A quo, no son controvertidos y son aceptados por las partes procesales, de tal manera que no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas; de ahí que, la función de la Sala de Casación se limita a verificar que sobre tales hechos probados y reales, el juzgador haya aplicado correctamente las normas legales que corresponde; por esto es que, de verificarse que ha existido una violación directa de la norma sustantiva, la Sala Especializada tendrá la obligación de casar dicha sentencia.

6.4 El Tribunal para resolver la controversia en su parte pertinente señala lo siguiente:

OCTAVO.- MOTIVACIÓN.- Conforme al objeto de la controversia fijado en la causa, este tribunal, en observancia del principio dispositivo contemplado en el artículo 19 del Código

Orgánico de la Función Judicial, los elementos probatorios aportados en la tramitación de la causa, las alegaciones formuladas por las partes, y la aplicación del control de legalidad establecido en los artículos 300 y 313 del COGEP, considera: (¼).

8.2.- En la especie, no es controvertido que la empresa actora fue sujeto de retenciones en la fuente de impuesto a la renta en el ejercicio fiscal 2018 por parte de la compañía Ferrero del Ecuador S.A., respecto los valores facturados a esta durante los meses de enero a noviembre del ejercicio fiscal 2018 por el valor de USD. 551.541,10 [cuya devolución pretende], con base en el ªContrato de Servicios de Administración celebrado entre Ferrero Latin America Developing Market S.A.S y Ferrero del Ecuador S.A. Industria de dulces y alimentos F_ECU_DL _08/048-13º; lo cual no es controvertido, y así se reconoce en el literal qq) del acto impugnado (fs. 1380 vta.).

8.3.- Ahora bien, la devolución de retenciones en la fuente pretendida, se ampara en la Decisión 578 de la Comunidad Andina: ªRégimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscalº (en lo posterior Decisión 578); así, la parte actora considera que su derecho a devolución de los valores retenidos por impuesto a la renta en Ecuador, radica en el contenido y aplicación del artículo 6 de la Decisión 578, que señala: ªBeneficios de las empresas.- Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado. Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste: a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios; b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje; c) Una obra de construcción; d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero; e) Una agencia o local de ventas; f) Una agencia o local de compras; g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos; h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa; i) Un agente o representante. Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se

tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresaº; en el caso, FERRERO LADM, ha prestado sus servicios desde Colombia, y esporádicamente sus empleados o colaboradores, si la naturaleza del servicio lo ameritaba, han concurrido al Ecuador a tal efecto, sin que su permanencia en territorio ecuatoriano haya llegado a ciento ochenta (180) días, con lo cual se cumple el principio de jurisdicción tributaria previsto en los artículos 2 (fuente productora) y 3 (jurisdicción tributaria) de la referida Decisión 578. Por otra parte, la Administración Tributaria sostiene que la actora no tiene derecho a la devolución de los valores reclamados, pues los servicios prestados por la actora corresponden a aquellos previstos en el artículo 14 de la Decisión 578, que reza: ªBeneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.- Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gastoº, norma la citada, que constituye una excepción a los principios de fuente productora y jurisdicción tributaria, referidos en líneas anteriores, lo cual además, es reconocido por las partes procesales en sus correspondientes actos de proposición; además de no estar en discusión que es en Ecuador ± Ferrero del Ecuador S.A.- en donde se produjo el beneficio del contrato de prestación de servicios mencionado.-

8.4.- Cabe señalar que la jerarquía normativa del convenio para evitar la doble tributación se encuentra prevista en el artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador, así: ªEl orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos. En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior¼º; y en este sentido, el artículo 1 de la norma comunitaria

invocada, establece en lo pertinente: ª Art. 1.- Ámbito de Aplicación.- La presente Decisión es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Se aplica principalmente a los siguientes: (¼) En Colombia, Impuesto a la renta. En el Ecuador, Impuesto a la renta. (¼) Las normas previstas en esta Decisión tienen por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario. La presente Decisión se aplicará también a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que, en razón de su base gravable o materia imponible, fuera esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados y que fuere establecido por cualquiera de los Países Miembros con posterioridad a la publicación de esta Decisiónº, por lo que, este Tribunal de jueces actuará en observancia de la jerarquía normativa del Convenio, sin que, en consecuencia las definiciones de la normativa nacional, sean determinantes a efectos de su estricta aplicación.

Sobre los Convenios para evitar la doble tributación, la doctrina ha señalado: ª Son acuerdos suscritos entre dos o más Estados, con el fin de establecer normas que regulen eventuales conflictos entre dos o más jurisdicciones o potestades tributarias, respecto de la verificación de un mismo hecho generador (¼) Juan Manuel Tejerizo señala que estos convenios se dedican fundamentalmente a delimitar el ámbito de aplicación de los ordenamientos tributarios de los varios países suscriptores, en aquellos supuestos en que puedan entrar en colisión. Los convenios se aplican con preferencia a la legislación interna, siendo su principal eje el establecimiento y observancia del principio de no discriminación. Para Pierre Beltrame, los convenios para evitar la doble imposición son tratados bilaterales o multilaterales, celebrados con el objeto de evitar la colisión de potestades tributarias en las relaciones económicas internacionalesº (Mejía Salazar Álvaro; Diccionario de Derecho Tributario; Corporación de Estudios y Publicaciones; 2012; Quito- Ecuador: págs. 72 a 73).-

8.5.- En este contexto, la actora, como parte de la fundamentación de su derecho, sostiene que la actividad económica de FERRERO LADM, es la fabricación, elaboración, preparación, compra, venta, importación, exportación, distribución, maquila, empaque, acondicionamiento en general la comercialización de toda clase de productos alimenticios; presupuesto bajo el

cual, alega que no es una empresa de servicios profesionales, ni de consultoría; es decir, a criterio de la actora, su objeto social es determinante para encontrarse fuera del contexto del citado artículo 14 de la Decisión 578.

Al respecto, es del caso precisar, que no se desconoce el objeto social de la compañía actora; sin embargo, las retenciones de impuesto a la renta, cuya devolución se pretende, nacen de los pagos efectuados por la compañía Ferrero del Ecuador S.A. a FERRERO LADM, con base en el ªContrato de Servicios de Administración celebrado entre Ferrero Latin America Developing Market S.A.S y Ferrero del Ecuador S.A. Industria de dulces y alimentos F_ECU_DL _08/048-13º, cuyo objeto contractual, según ha sido evidenciado por los suscritos juzgadores en la prueba practicada por la actora, y así coinciden las partes, es: ª la prestación de servicios empresariales necesarios para que Ferrero Ecuador cumpla con sus actividades económicas, que incluye entre otras, las siguientes: 1. Dirección General de la compañía: Que incluye servicios gerenciales, administración del negocio, desarrollo del negocio, supervisión de la calidad de la administración, estrategias administrativas, implementación de políticas y procedimientos administrativos, etc. 2. Dirección de Finanzas: Diseño de Estrategias financieras, elaboración y ejecución de presupuestos locales y del grupo, liderazgo de equipos de trabajo para proyectos especiales, diseño de reportes para el grupo, desarrollo de las finanzas corporativas. 3. Dirección Legal: Directrices para el cumplimiento de todos los temas legales y regulatorios en el desarrollo social de la compañía, etc. 4. Dirección de Recursos Humanos: Aplicación de políticas y estándares de manejo de personal, implementación de procedimientos para el pago del personal, diseño de planes de bienestar, desarrollo de plan de seguridad y todos los servicios que impliquen el manejo del personal. 5. Dirección de Marketing: Diseño de las estrategias de marketing, diseño de estrategias para exhibiciones, publicidad, medios, etc. que tiendan a mejorar el posicionamiento de los productos Ferrero en el mercado. 6. Dirección de Ventas: implementación de políticas de ventas, diseño e implementación de estrategias de ventas, control de agentes comerciales asesoramiento en ventas, consecución de clientes, etc. 7. Dirección de Tecnología: Todos los servicios tecnológicos necesarios para la operación de la compañía exceptuando el mantenimiento de computadoras y aplicación o de software, ni soporte técnico. 8. Dirección de Logística: Coordinación logística local y externa para el manejo del producto, directrices en cuanto al almacenamiento y condiciones de transporte del

producto etc. 9. Definición de políticas, directrices administrativa, financieras, de ventas. 10. Definición de Desarrollo de productos y estrategias de mercadeo y ventas. 11. Definición de estructura de ventas y estrategias de comercialización. 12. Definición de planes preoperativos y de negocios. 13. Definición de preciosº, es decir, se evidencia el acuerdo de la prestación de los servicios en cuestión.

8.6.- En este orden de ideas cabe atender a los elementos probatorios que obran del proceso, a efectos de verificar los argumentos de las partes:

8.6.1.- Corresponde referirnos a los elementos probatorios practicados por la compañía actora, en la audiencia de juicio, esto es: a) El certificado de existencia y representación legal emitido por la Cámara de Comercio de Bogotá de 25 de febrero de 2019 (fs. 298 a 301) y de 29 de enero de 2020 (fs. 22 y 23), de los que consta la certificación de que el objeto social de la empresa actora es: ªLa sociedad tendrá por objeto principal la fabricación, elaboración, preparación, compra, venta, importación, exportación, distribución, maquila, empaque, acondicionamiento en general la comercialización de toda clase de productos alimenticios(..) En desarrollo de su objeto principal podrá (¼) ejecutar todos los actos y celebrar todos los actos y contratos, sean de carácter principal, accesorio, preparatorio o complementario, que directamente se relacionan con los negocios o actividades que constituyen el objeto social(¼) La sociedad podrá llevar a cabo, en general, todas las operaciones, de cualquier naturaleza que ellas fueren, relacionadas directa o indirectamente con el objeto mencionado, así como cualesquiera actividades similares, conexas o complementarias o que permitan facilitar o desarrollar el comercio o la industria de la sociedadº; practicado a efecto de demostrar que los servicios prestados por FERRERO LADM se encuentran enmarcados dentro de los beneficios empresariales de conformidad al artículo 6 de la Decisión 578.- b) El formulario del Registro Único Tributario emitido el 11 de diciembre de 2019 (fs. 39 a 44); la copia certificada de la Consulta de Declaraciones de Retenciones en la Fuente de la compañía Ferrero del Ecuador S.A., emitida con fecha 24 de octubre de 2019, correspondiente al período de enero a noviembre del ejercicio fiscal 2018, a efectos de demostrar que se le efectuaron las retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta en el Ecuador, por el monto reclamado en esta causa (fs. 316 a 335); el certificado de acreditación de residencia fiscal emitida por la

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales vigente hasta el 19 de noviembre de 2018 (fs. 295 a 296), a efectos de identificar el domicilio tributario de la compañía FERRERO LADM; copias certificadas de los comprobantes SWIFT correspondiente a los pagos realizados entre el período de enero a noviembre del ejercicio fiscal 2018 (fs. 230 a 241); copia certificada de los libros mayores y registros contables de los pagos realizados por Ferrero del Ecuador S.A. a FERRERO LADM (fs. 222 a 229), que fueron materia del expediente formado en sede administrativa; copia certificada de los movimientos migratorios del personal de la compañía FERRERO LADM (fs. 94 a 126), a efectos de demostrar que los servicios fueron prestados desde Colombia; copia certificada del detalle de las personas que han laborado en la ejecución del contrato de servicios suscrito entre Ferrero del Ecuador S.A., con FERRERO LADM (fs. 93), a efectos de demostrar que los servicios fueron efectuados desde Colombia, detalla los días de permanencia del personal en el Ecuador. Respecto de los documentos referidos, éstos han sido reconocidos por la Administración Tributaria, a tal punto que no está en discusión ni el domicilio de la empresa actora, ni el monto al que ascienden las retenciones en la fuente cuya devolución se pretende, ni que los servicios fueron prestados desde Colombia, esto último a efectos de desvirtuar que las actividades de la actora puedan ser consideradas como realizadas en un domicilio permanente.- c) El informe emitido el 20 de enero de 2020 por el Revisor Fiscal de la compañía FERRERO LADM (fs. 45 a 48), que refiere que los ingresos facturados a Ecuador ascienden a $7.662.1124,30 en virtud de la prestación de servicios en favor de la entidad ecuatoriana, y, la declaración de impuesto a la renta correspondiente al ejercicio fiscal 2018, presentada ante la autoridad tributaria colombiana por FERRERO LADM (fs. 49 a 50), a efectos de justificar que incluyó como ingresos gravados los provenientes del Ecuador; documentos los referidos, que no guardan relación específica con los valores y servicios analizados en esta causa, sin estar en discusión además, el cumplimiento de obligaciones o deberes formales de naturaleza tributaria en Colombia.- e) Copia certificada del Contrato de Servicios de Administración celebrado entre Ferrero del Ecuador S.A., y FERRERO LADM, a efectos de evidenciar que los servicios brindados por la actora y por tanto que los ingresos obtenidos por éstos, se enmarcan con la definición de beneficios empresariales establecidos en el artículo 6 de la Decisión 578 de la CAN; del referido contrato, se practicó como prueba la cláusula del objeto contractual (fs. 304), y su anexo No. 1 (fs. 306 y vta.); documentos que evidencian los presupuestos enunciados por las partes procesales en sus actos de proposición, que guardan relación con la

prestación de los servicios y lo que de manera particular (anexo 1), comprenden los mismos, los que se encuentran transcritos en la referencia del acto de proposición de la demanda, ya expuesto en líneas precedentes.- f) Copia certificada del documento explicativo de las funciones y responsabilidades del personal que desarrolla sus actividades en la compañía Ferrero del Ecuador (fs. 219 a 221), prueba que según lo ha señalado, pretende identificar los servicios que fueron brindados por la entidad colombiana a Ferrero Ecuador para el desarrollo de su actividad empresarial; de la revisión de dicho documento, lo que se evidencia, es que la apoderada especial de FERRERO LADM ª a petitorio de la Administración Tributariaº, refiere como funciona Ferrero del Ecuador, y quienes son sus responsables, sin que en consecuencia con ello, se demuestre la naturaleza de los servicios prestados por la empresa actora, pues nada de ello contiene el documento mencionado.- g) Copia certificada de las actividades y organigrama estructural de la compañía Ferrero del Ecuador S.A (fs. 217 a 218), documento presentado en sede administrativa, a fin de evidenciar las actividades desempeñadas por el personal de Ferrero del Ecuador, el área y el empleado responsable de la misma; prueba que no aporta al esclarecimiento de la causa, pues las actividades del personal de Ferrero del Ecuador S.A., por sí solas no están en discusión.

8.6.2.- Por su parte, la Administración Tributaria, practicó como prueba de su parte: la resolución No. 117012019RREC473381 notificada el 14 de noviembre de 2019 (fs. 1385 a 1390), a efectos de evidenciar su debida motivación; el Contrato de Servicios de Administración celebrado entre Ferrero Latin América Developing Markets S.A.S. y Ferrero del Ecuador S.A. Industria de Dulces y Alimentos F- Ecu-DI-08/048-13 (CD fs. 1387); el acta de exhibición contable No. DZ9-RECAECC19-00000100-M; el listado de las personas que han laborado en la ejecución de contrato de servicio motivo del presente análisis con nombre completo y número de identificación, nivel de instrucción, fechas de permanencia en el Ecuador, incluyendo la fecha de entrada y salida del país, adicionalmente presentaron el movimiento migratorio de las personas (cd fs. 1389); evidencia documental esta, de la que se ha enfatizado que el nivel de instrucción de las personas que prestaron sus servicios con base en el contrato suscrito, es ª instrucción superiorº; detalle de actividades de acuerdo al organigrama estructural, desarrolladas para Ferrero del Ecuador; y libros mayores y registros contables de los pagos realizados por FERRERO DEL ECUADOR S.A. a FERRERO LATIN AMERICA DEVELOPING MARKETS S.A.S. por los servicios motivo del presente análisis.

Al respecto, cabe precisar que con dicha prueba, la Administración Tributaria, ha pretendido evidenciar el registro del gasto en el Ecuador y la naturaleza de las actividades realizadas con base en el contrato.

8.7.- Considerando los elementos probatorios, así como la evidencia analizada en líneas precedentes, a efectos de determinar si los servicios prestados por la empresa actora con base en el ªContrato de Servicios de Administración celebrado entre Ferrero Latin América Developing Market S.A.S y Ferrero del Ecuador S.A. Industria de dulces y alimentos F_ECU_DL _08/048-13º, deben o no ser considerados dentro de los presupuestos del artículo 14 de la Decisión 578, esto es: ªservicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoríaº, resulta ilustrativo citar lo señalado en el proceso 125-IP-2010 -interpretación prejudicial del Tribunal Andino de Justicia-, que en lo atinente a dichos servicios, manifiesta: ª(¼) En una anterior providencia el Tribunal al interpretar normas de la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, definió empresas de servicios profesionales de la siguiente manera: ªes una organización conformada por uno o más profesionales, los cuales ofrecen servicios profesionales con una finalidad lucrativaº (Interpretación prejudicial expedida el 8 de marzo de 2007, en el proceso 190-IP-2006). Se debe entender que en el ámbito de la norma, ªprofesionalº se refiere a personas que han cursado como mínimo estudios de tercer nivel o de pregrado universitario, y cuya actividad se centra en los temas de dichos estudios. Por lo tanto, la empresa de servicios profesionales presta servicios en el ámbito de esos mismos (¼) Las empresas de servicios técnicos son aquellas que aplican conocimientos tecnológicos por medio del ejercicio de un arte o una técnica, lo que no implica transferencia de los citados conocimientos. Las empresas de asistencia técnica tienen las mismas características de la de servicios técnicos, pero pueden incluir la transferencia de conocimientos para el ejercicio de arte o la técnica. Las empresas de servicios de consultoría son aquellas que se encuentran especializadas en un área profesional específica, y cuya función primordial es la asesoría en dicha área específica. De conformidad con lo anteriormente anotado, el Tribunal Consultante deberá determinar si las actividades que prestó la sociedad REPFIN LTDA. encajan dentro de algunos de los tipos de actividades empresariales especificados en el artículo 14 de la Decisión 578, teniendo en cuenta las definiciones adoptadas en la presente providencia, para posteriormente analizar la legalidad del acto administrativo impugnado (¼)º, criterio que será considerado a efectos del análisis

de este Tribunal.

8.8.- Así, de la revisión de la resolución impugnada, se observa que la Administración Tributaria, en su análisis, ha hecho referencia detallada de algunas de las actividades realizadas por la compañía FERRERO LADM, con base en la documentación presentada por ésta en sede administrativa, la cual se detalla en el cuadro descriptivo del literal ggg) del acto impugnado (fs. 1383 vta. a 1385), identificándolos de manera detallada con los numerales del ª anexo 1º del contrato materia de este análisis, entre las que se encuentran descritos como ª ENTREGABLEº los siguientes: dirección general; administración; aprobación de registros manuales; aprobación de conciliaciones bancarias; aprobación de comité de crédito; revisión aprobación contratos con proveedores locales; aprobación baja de inventarios; aprobación de órdenes de compra en SAP servicios empresariales; poder especial dirección técnica; gestión permiso funcionamiento ARCSA; gestión informe ambiental para construcción de planta de tratamiento; control y seguimiento de contratos locales; desarrollo de nuevos productos para el país y acuerdos sobre Market test de nuevo SKU para portafolio Ecuador; tracking de proyectos Quito Plant y lanzamiento proyecto nuevo SKU con planta en Quito; investigación GAT comerciales KC Ecuador; plan de facturación región Sudamérica; análisis de productos fecha de caducidad corta; análisis de cobertura de inventarios iniciales; planeación de producciones y proyección; entre otros. Luego de lo cual la Administración Tributaria señala: ª hhh) Como podemos observar en el cuadro precedente los ª SERVICIOS DE ADMINISTRACIÓNº que brindó FERRERO LATIN AMERICA DEVELIPONG MARKET S.A.S. a FERRERO DEL ECUADOR S.A. (residente en Ecuador) se enmarcan dentro de lo dispuesto en el artículo 14 de la DECISIÓN DEL ACUERDO DE CARTAGENA 578 (¼); toda vez, que las actividades descritas son técnicas aplicadas en función de un conocimiento y la aplicación de un arte o una técnica, y que esta prestada por personas que se encuentran en capacidad de brindar una asistencia técnica en virtud de su conocimiento y preparación académica. iii) Así también, esta Administración Tributaria revisó el objeto del contrato estipulado en la segunda sección del contrato y el Anexo No. 1 y verificó que los conceptos registrados en las facturas emitidas por la sociedad extranjera FERRERO LATIN AMERICA DEVELOPING MARKKETS S.A. corresponden a servicios comerciales y administrativos, los cuales se encuentran enmarcados en el artículo 14 de la DECISIÓN DEL ACUERDO DE CARTAGENA 578 (¼), toda vez que la renta obtenida por la sociedad extranjera

corresponde a la prestación de servicios profesionales como: servicios de administración: dirección general, finanzas, legal, marketing, ventas, tecnología, logística, políticas, desarrollo, estructuras, precios, definición de presupuesto, coordinación y desarrollo de proyectos tecnológicos efectuados durante el ejercicio fiscal 2018º.

8.9.- Así las cosas, y conforme la evidencia probatoria expuesta, la naturaleza de las actividades empresariales realizadas/servicios prestados por FERRERO LADM a su relacionada Ferrero del Ecuador S.A., al amparo del ªContrato de Servicios de Administración celebrado entre Ferrero Latin América Developing Market S.A.S y Ferrero del Ecuador S.A. Industria de dulces y alimentos F_ECU_DL _08/048-13º, a criterio de este tribunal son de aquellas contempladas en el artículo 14 de la Decisión 578, por ser servicios de naturaleza técnica, que evidencian cierto nivel de conocimiento profesional específico, prestados incluso por profesionales, para su ejecución, según el análisis realizado por la Administración Tributaria, denotándose además, que conforme las apreciaciones realizadas por este Tribunal a la prueba practicada, particularmente por la empresa actora, la misma se ha restringido al contenido general del objeto social de la compañía, el objeto del mencionado contrato y su Anexo 1. En tal virtud, la empresa actora, no ha desvirtuado de modo alguno que los servicios prestados a Ferrero del Ecuador S.A., consistentes en direccionamiento general, de finanzas, legal, de recursos humanos, marketing, ventas , tecnología, logística; así como la definición de políticas, directrices administrativa, financieras, de ventas; definición de desarrollo de productos y estrategias de mercadeo y ventas; definición de estructura de ventas y estrategias de comercialización; definición de planes preoperativos y de negocios; y definición de precios; no sean de aquellos previstos en el tantas veces referido artículo 14 de la Decisión 578 de la CAN; y por lo tanto, este Tribunal no puede tener la certeza de que las actividades empresariales prestadas a Ferrero del Ecuador S.A., por la actora, no sean técnicas, ni involucren dominio de cierta arte o técnica, incluso especializada, encontrándose en consecuencia que la actora no ha desvanecido las presunciones del acto administrativo impugnado, contempladas en el artículo 82 del Código Tributario.

8.10.- A fin de resolver todas las alegaciones propuestas en la demanda, en lo que respecta a la falta de falta de motivación del acto impugnado, este tribunal establece que el mismo

refiere y analiza de manera clara y detallada, todos los hechos puestos a su consideración, relacionándolos con la normativa aplicable y los elementos de convicción necesarios para su decisión, todo lo cual además ha hecho mérito para el análisis de la demanda que nos ocupa, en virtud de lo cual, esta alegación no prospera". (El subrayado es de esta Sala de Casación).

6.5 De lo expuesto consta como hechos no controvertidos y probados los siguientes: i) Que la empresa actora FERRERO LADM fue sujeto de retenciones en la fuente de impuesto a la renta en el ejercicio fiscal 2018 por parte de la compañía Ferrero del Ecuador S.A., respecto los valores facturados a ésta durante los meses de enero a noviembre del ejercicio fiscal 2018 por el valor de USD. 551.541,10, con base en el "Contrato de Servicios de Administración" celebrado entre las dos empresas; ii) Que la devolución de retenciones en la fuente pretendida por la parte actora se ampara en la Decisión 578 de la CAN, en aplicación de su art. 6; iii) Que en el caso no está en discusión que es en Ecuador ± Ferrero del Ecuador S.A.- en donde se produjo el beneficio del contrato de prestación de servicios mencionado; iv) Que FERRERO LADM, ha prestado sus servicios desde Colombia, y esporádicamente sus empleados o colaboradores, si la naturaleza del servicio lo ameritaba, han concurrido al Ecuador a tal efecto, sin que su permanencia en territorio ecuatoriano haya llegado a ciento ochenta días, con lo cual se cumple el principio de jurisdicción tributaria previsto en los artículos 2 (fuente productora) y 3 (jurisdicción tributaria) de la referida Decisión 578; v) Que en virtud del objeto contractual y así coinciden las partes, la prestación de servicios consistió en: "la prestación de servicios empresariales necesarios para que Ferrero Ecuador cumpla con sus actividades económicas, que incluye entre otras, las siguientes: 1. Dirección General de la compañía: Que incluye servicios gerenciales, administración del negocio, desarrollo del negocio, supervisión de la calidad de la administración, estrategias administrativas, implementación de políticas y procedimientos administrativos, etc. 2. Dirección de Finanzas: Diseño de Estrategias financieras, elaboración y ejecución de presupuestos locales y del grupo, liderazgo de equipos de trabajo para proyectos especiales, diseño de reportes para el grupo, desarrollo de las finanzas corporativas. 3. Dirección Legal: Directrices para el cumplimiento de todos los temas legales y regulatorios en el desarrollo social de la compañía, etc. 4. Dirección de Recursos Humanos: Aplicación de políticas y estándares de manejo de personal, implementación de procedimientos para el pago del personal, diseño de planes de bienestar, desarrollo de plan de seguridad y todos los servicios que impliquen el manejo del

personal. 5. Dirección de Marketing: Diseño de las estrategias de marketing, diseño de estrategias para exhibiciones, publicidad, medios, etc. que tiendan a mejorar el posicionamiento de los productos Ferrero en el mercado. 6. Dirección de Ventas: implementación de políticas de ventas, diseño e implementación de estrategias de ventas, control de agentes comerciales asesoramiento en ventas, consecución de clientes, etc. 7. Dirección de Tecnología: Todos los servicios tecnológicos necesarios para la operación de la compañía exceptuando el mantenimiento de computadoras y aplicación o de software, ni soporte técnico. 8. Dirección de Logística: Coordinación logística local y externa para el manejo del producto, directrices en cuanto al almacenamiento y condiciones de transporte del producto etc. 9. Definición de políticas, directrices administrativa, financieras, de ventas. 10. Definición de Desarrollo de productos y estrategias de mercadeo y ventas. 11. Definición de estructura de ventas y estrategias de comercialización. 12. Definición de planes preoperativos y de negocios. 13. Definición de preciosº; vi) Que la prueba practicada, particularmente por la empresa actora, se ha restringido al contenido general del objeto social de la compañía, el objeto del mencionado contrato y su Anexo 1. En tal virtud, la empresa actora, no ha desvirtuado de modo alguno que los servicios prestados a Ferrero del Ecuador S.A., consistentes en direccionamiento general, de finanzas, legal, de recursos humanos, marketing, ventas , tecnología, logística; así como la definición de políticas, directrices administrativa, financieras, de ventas; definición de desarrollo de productos y estrategias de mercadeo y ventas; definición de estructura de ventas y estrategias de comercialización; definición de planes preoperativos y de negocios; y definición de precios; no sean de aquellos previstos en el tantas veces referido artículo 14 de la Decisión 578 de la CAN.

6.6 En este contexto, en el fallo recurrido, el Tribunal de instancia determina que la Administración Tributaria sostiene que la actora no tiene derecho a la devolución de los valores reclamados, pues los servicios prestados corresponden a aquellos previstos en el art. 14 de la Decisión 578, que reza: ªBeneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.- Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gastoº, norma la citada, que constituye una excepción a

los principios de fuente productora y jurisdicción tributaria, referidos.

6.7 En atención estricta, a los hechos probados y/o no controvertidos,y, al análisis del fallo recurrido, contrastado con los vicios de ª falta de aplicaciónº sostenidos por el recurrente, se ha podido verificar que si se aplicaron en el análisis los arts. 2, 3 y 6 de la Decisión 578 de la CAN, si bien no para llegar estrictamente a una decisión, sino para fundamentar una parte puntual del razonamiento de los juzgadores. En todo caso, esta Sala Especializada considera que, en el supuesto de no haberse aplicado, y en el supuesto de prosperar el cargo, no existen hechos probados en el fallo sobre los cuales se pueda aplicar el contenido de dichas disposiciones, lo cual vuelve al cargo alegado en intrascendente y por ello se lo rechaza.- Igualmente, se observa la aplicación expresa del art. 425 de la Constitución en el considerando 8.4 para señalar que el Tribunal actuará en observancia de la jerarquía normativa del Convenio, sin que en consecuencia las definiciones de la normativa nacional sean determinantes a efectos de estricta aplicación; y, además se evidencia justamente que ha prevalecido en el análisis fáctico jurídico, la aplicación de la normativa comunitaria, considerando además una consulta atendida por el TJCA, por lo que no prospera el vicio de falta de aplicación alegado. Pero además en el supuesto de que no se hubiere aplicado el arr. 425 de la Constitución como alega la recurrente, este no cambiaría en nada la decisión, pues su aplicación fortalecería lo analizado, en virtud de haberse aplicado en el fallo la Decisión 578 de la CAN.

En definitiva al haberse aplicado dichas normas en el análisis del Tribunal, ya sea para llegar a una decisión o para fundamentar algún análisis previo a aquel que lleva a una decisión, no cabe alegar una ª falta de aplicaciónº, pues, si están aplicadas, como podrían no estarlo?. Situación suficiente para rechazar el cargo.

6.8 Ahora bien, de la valoración de las pruebas practicadas, concluye el Tribunal (hecho probado), que los servicios prestados por FERRERO LADM a su relacionada Ferrero del Ecuador S.A., al amparo del contrato suscrito por ellos, son de los contemplados en el art. 14 de la Decisión 578, por ser servicios de naturaleza técnica, que evidencian cierto nivel de

conocimiento profesional específico, prestados incluso por profesionales, para su ejecución. Y, por otro lado señala que no se ha desvirtuado de modo alguno que los servicios prestados a Ferrero del Ecuador S.A., no sean de aquellos previstos en el referido art. 14 de la Decisión 578 de la CAN, con lo cual se evidencia que aplicó la norma llamada a resolver el asunto controvertido, y dicho sea de paso, aunque sorprenda, esta norma no ha sido reprochada con ningún vicio, por lo que se entiende que el casacionista no objeta su aplicación (o no ha sido calificada por el conjuez, no evidenciándose tampoco que se hubiere presentado un recurso ante el conjuez para el efecto), siendo esta la norma medular que llevó a los juzgadores a una convicción, en consideración además, de una consulta ya resuelta por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina de Naciones.

6.10 Respecto a la falta de aplicación del art. 300 de la Constitución de la República en verdad se evidencia que no se encuentra aplicado en el fallo, sin embargo, bajo los hechos probados, que no pueden ser alterados, no se encuentra ¿cómo? con su aplicación se hubiera cambiado la decisión de instancia, tampoco llega a explicar la trascendencia como corresponde, por lo que se rechaza el cargo.

6.11 Finalmente, en lo referente a la falta de aplicación del art. 5 del Código Tributario, hay que puntualizar que el casacionista no fundamenta este vicio y a pesar de ello el conjuez lo admite. Lo que se puede verificar es que supuestamente se presenta un argumento conjunto con el art. 300 de la Constitución, sin embargo, al intentar hacerlo, únicamente se concentra en presentar alegaciones respecto a la norma constitucional, motivo por el cual esta Sala Especializada ni siquiera puede verificar que exista una construcción completa del cargo, para poder pronunciarse, pues sin que se establezca la norma aplicada indebidamente en su lugar, ni la trascendencia de aquello, no se puede llegar a un análisis en función de lo que no señaló el recurrente.

Esta Sala deja constancia que el resultado del análisis obedece a la técnica casacional y no significa necesariamente que nos encontremos de acuerdo con el análisis del fallo recurrido.

6.12 En virtud del análisis que antecede se concluye que no se configura el vicio de falta de

aplicación de los arts. 425 y 300 de la Constitución de la República del Ecuador, art. 5 del Código Tributario ni arts. 2, 3 y 6 de la Decisión 578, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

7. Decisión

7.1. Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve:

7.2. No casar la sentencia del 31 de mayo del 2021, a las 152h22, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2020-00070.

7.3. La parte recurrente no ha rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

En función de los hechos probados, y, además de la aplicación en el fallo de ciertas normas reprochadas, se evidencia que no se configura el vicio de falta de aplicación al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, consecuentemente se resuelve NO CASAR el fallo recurrido.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2021-00218 RESOLUCION 810-2025

277813077-DFE

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 24 de noviembre del 2025, las 10h49.

VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), en reemplazo del doctor José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación en el proceso No. **17510-2021-00218.**

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor Jaime Manuel Flor Rubianes, representante legal del Banco Pichincha C.A., presenta acción de impugnación en contra de las resoluciones sancionatorias por contravención números: 17202133300019621, de 10 de febrero de 2021; 17202133300019617, de 10 de febrero de 2021; 17202133300048888, de 9 de febrero de 2021; 17202133300019619, de 9 de febrero de 2021; 17202133300048922, de 9 de febrero de 2021; y, 172021333000136909, de 11 de febrero de 2021, que emite el señor Andrés Felipe Córdova Pizarro, Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI) (fs. 1 a 36).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *"Determinar la validez y legalidad de las resoluciones sancionatorias números: 17202133300019621 de 10 de febrero de 2021;*

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

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

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

17202133300019617 de 10 de febrero de 2021; 17202133300048888 de 9 de febrero de 2021; 17202133300019619 de 9 de febrero de 2021; 17202133300048922 de 9 de febrero de 2021, y 17202133300136909 de 11 de febrero de 2021, emitidas en contra de la actora por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas; atendiendo las alegaciones y excepciones deducidas por las partes procesales.º

1.3. Mediante sentencia de 21 de octubre de 2022, a las 10h21 (fs. 473 a 483), notificada en esa misma fecha, el Tribunal de instancia resuelve aceptar la demanda que presenta el doctor Jaime Flor Rubianes, representante legal de BANCO PICHINCHA C.A. y, en consecuencia, se dejan sin efecto legal ni valor jurídico alguno las resoluciones sancionatorias, previamente identificadas.

1.4. La Abg. Katy Vega Armijos, procuradora fiscal debidamente legitimada por el Director de Grandes Contribuyentes del SRI, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 496 a 506) el 14 de diciembre de 2022, en contra de la referida sentencia del 21 de octubre de 2022 y auto de aclaración de 1 de noviembre de 2022; y, mediante providencia de 21 de diciembre de 2022, las 16h39 (fs. 508), el Tribunal juzgador lo declara oportuno y dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto de 15 de enero de 2025, las 10h07, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la parte recurrente, por el caso ***segundo*** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP), por el vicio **de falta de motivación**, infringiendo los arts. 76.7.I) de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE) y 89 y 90, numeral 5 del COGEP.

2. Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de 7 de marzo de 2025, las 15h32, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

2.3. Mediante Resolución No. 003-2021, de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispone dar cumplimiento al mandamiento de ejecución que expide el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463 y ratifica la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente. Además, con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designa a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.4. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero de 2021, integra la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante Oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, que se ratifica mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, que dicta el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y que se avala con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB, de 19 de febrero de 2021.

2.5. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de

solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, llevada a cabo el día **viernes 21 de noviembre 2025**, **las 10h00**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La autoridad demandada en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia recurrida se incurre en el caso ***2*** del art. 268 del COGEP, por el vicio *de falta de motivación*, infringiendo los arts. 76.7.I) de la CRE; 89 y 90.5 del COGEP, por cuanto el fallo del Tribunal de instancia adolece de una deficiencia motivacional de apariencia, por el vicio de *incoherencia lógica y decisional*, ya que no existe una explicación concatenada que permita entender la aplicación lógica y coherente de los principios constitucionales aplicados a los hechos de la causa, así como tampoco existe una vinculación con la conclusión.

4.1.1. Añade que, la Corte Constitucional en la sentencia No. 1158-17-EP/21, se aparta explícitamente del *test de motivación* y, en su lugar, establece como *criterio rector* de la garantía de motivación: toda argumentación jurídica debe tener una *estructura mínima completa*, de conformidad con el art. 76.7.l) de la CRE. No obstante, a su criterio, el considerando Octavo de la sentencia recurrida comete un vicio de *incoherencia lógica* en la construcción del silogismo que declara la nulidad de las 6 resoluciones administrativas impugnadas, ya que la *premisa mayor* se limita a un enlistamiento de normas como son los arts. 76, numerales 6 y 7, 82 y 300 de la CRE y 11 del Código Tributario, que no se relacionan con su correspondiente aplicación al caso en concreto.

4.1.2. Añade que, la sentencia del Tribunal de instancia establece como parte de la *premisa menor,* los parámetros objetivos que emplea el SRI para la cuantificación del monto de la sanción impuesta en los 6 casos y su ponderación. Sin embargo, es precisamente en estos ª parámetrosº en donde se concentran los yerros de motivación, pues existe una ausencia de concatenación entre las premisas que se emplean en el fallo, lo que conlleva a una contradicción entre los enunciados que las componen ±sus premisas y conclusiones±, pues los juzgadores señalan que dichos parámetros que se emplean en los actos administrativos no

constan publicados oficialmente en ningún tipo de documento. Es decir, para los jueces de instancia la publicación oficial de estos criterios habilitaría la comprensión de los contribuyentes sobre las pautas que emplea el SRI para efectos de determinar la correspondiente cuantía de la sanción.

4.1.3. Señala que, el art. 300 de la CRE hace referencia a los principios generales del derecho tributario, entre ellos, el de generalidad, el que se aplica al régimen tributario local, mas no al derecho sancionatorio tributario, por lo que, dicha norma al que hace referencia para este silogismo, tan solo constituye una suerte de mera enunciación, que no se encuentra atada con el contexto fáctico descrito en la propia sentencia, lo que conlleva a una ª incoherencia lógicaº motivacional. Asimismo, la Sala pretende vincular el argumento relativo a la falta de publicación oficial de los parámetros con el art. 11 del CT; sin embargo, la norma en cuestión se refiere a la vigencia de la norma tributaria, por lo que, nuevamente, la conexión se torna forzosa, pues no es una disposición trascendental en el análisis del problema jurídico. Lo mismo acontece con relación al art. 82 de la CRE, pues no es posible hablar de una trasgresión a la seguridad jurídica, porque los principios de publicidad y generalidad no encuentran asidero en el caso concreto por falta de conexión entre las premisas.

4.1.4. El Tribunal de instancia, establece como premisa que, los parámetros objetivos para establecer una cuantía en materia sancionatoria tributaria deben publicarse en el Registro Oficial y, al no existir tal referencia, existe una lesión a los principios de generalidad (art. 300 de la CRE) y publicidad (art. 11 del CT), lo que ocasiona una trasgresión al derecho a la seguridad jurídica (art. 82 CRE). No obstante, sobre la base de dicho razonamiento defectuoso, por cuanto carece de conexión lógica, se concluye que, la ª falta de publicidad/objetividadº conlleva a la inobservancia al principio de proporcionalidad y la indebida motivación.

4.1.5. Por ello, la recurrente señala que, los juzgadores cometen el yerro de *incoherencia lógica*, por cuanto la fundamentación fáctica no tiene relación con las normas citadas, es decir, no existe fundamento constitucional o legal que obligue a la administración tributaria a publicar ±menos aún en el Registro Oficial± los parámetros que utiliza para el establecimiento de la sanción impuesta. La *positivación* que se exige no se encuentra prevista en ninguna norma referenciada en la sentencia y, menos aún, esta omisión puede catalogarse como una

transgresión al principio de proporcionalidad. La Sala realiza una adaptación ±en su razonamiento± del principio de legalidad en materia penal, pues pretende que, todo parámetro que se emplea para determinar la cuantía de la sanción debe publicitarse para efectos de observar el principio de proporcionalidad, lo que resulta incoherente por cuanto es imposible positivar todo elemento que merezca valorarse en un acto administrativo sancionatorio como parte de la motivación de la sanción impuesta.

4.1.6. Por ello, concluye que, la sentencia adolece del vicio de ª *incoherencia lógica*º , pues el Tribunal considera que la validez de una resolución sancionatoria depende de la publicitación oficial (Registro Oficial) de los parámetros que emplea la administración tributaria para establecer la cuantía. Y, para sustentar dicha tesis, se ampara en normas que no tienen relación con la mentada obligación de publicitar los parámetros, sino principios que no se relacionan con el argumento que se sostiene, lo que torna el fallo en inmotivado. Añade que, el carácter determinante de la presunta infracción en la parte dispositiva de la sentencia, incide en la decisión de la causa, pues el Tribunal con estos argumentos acepta la demanda deducida por la actora Banco Pichincha, pese a que se debió desestimar la pretensión.

4.1.7. De igual manera, también se señala que la sentencia adolece del vicio de *ª incoherencia decisionalº* , de acuerdo con los actuales parámetros que establece la sentencia constitucional No. 1158-17-EP /21, por cuanto se presenta una inconsistencia entre la conclusión final de la argumentación y la decisión. Señala que, la *premisa mayor* se relaciona con el señalamiento de los arts. 106 de la LRTI y 96, numeral 1, literal e) y numeral 3 del CT, mientras que, la *premisa menor* identifica que la empresa actora no presenta la información que requiere el SRI, en el plazo previsto en el mentado art. 106 de la LRTI.

4.1.8. En el numeral 8.4.1. de la sentencia de instancia, consta como conclusión que, la tramitación del procedimiento sancionador administrativo observa el debido proceso y el derecho de defensa de la empresa actora. No obstante, a manera de decisión, considera que el SRI violenta el derecho a la defensa de la empresa en la garantía motivación, por lo que, en aplicación del art. 139.2 del CT declara la nulidad de las 6 resoluciones impugnadas.

4.1.9. Añade que, el Tribunal *A quo* considera que el SRI identifica un elemento normativo que no se ajusta al tipo de conducta que efectúa la empresa para efectos de la sanción

impuesta, por lo que, a criterio de los jueces, la empresa queda en indefensión, porque tuvo que defenderse de un incumplimiento formal indebidamente identificado por la administración tributaria. Por ello, considera que existe una contradicción pues, por una parte, se establece que existe la observancia del debido proceso y derecho a la defensa por parte de la administración tributaria; y, por otro, se afirma que deja en indefensión a la empresa, lo que constituye un contrasentido lógico pues el derecho a la defensa no puede observarse y violentarse simultáneamente en un mismo procedimiento sancionatorio, lo que torna la conclusión contradictoria y carente de motivación.

4.1.10. El Tribunal de instancia acepta la demanda que deduce el Banco Pichincha C.A., violentando el art. 76.7.l) de la CRE, en concordancia con los arts. 89 y 90.5 del COGEP. Por ello, solicita que se case la sentencia recurrida.

4.2. Contestación al recurso de casación. El doctor Pablo Esteban Sánchez Vergara, procurador judicial del Banco Pichincha C.A., dentro del término que se concede en el auto de calificación, contesta el recurso propuesto por el SRI recurrente (fs. 24 a 31) y señala respecto al caso *segund*o del art. 268 del COGEP, por el vicio de *falta de motivación* que, la afirmación del recurrente carece de sustento, pues el fallo cuenta con una *estructura mínimamente completa*, en la que expone las normas aplicables y explica la pertinencia de su aplicación al caso concreto, sin que exista contradicción, pues se desarrolla un análisis claro y fundamentado de la proporcionalidad de las sanciones que se imponen al Banco Pichincha C.A.

4.2.1. Advierte que, el SRI sostiene que el fallo es contradictorio porque, a pesar de que se establece la normativa aplicable y la facultad sancionadora de la administración, se declara la nulidad de las resoluciones sancionatorias, por lo que, incurre en una deficiencia motivacional por incoherencia lógica y decisional. No obstante, este argumento es incorrecto ya que el Tribunal de instancia no cuestiona la facultad del SRI para imponer sanciones, sino que advierte la *inobservancia* del principio de *tipicidad* y, con ello, la falta de *proporcionalidad* en la aplicación de las multas.

4.2.2. En particular, la sentencia analiza de manera detallada, que la administración tributaria: **(a)** aplica sanciones sin parámetros claros y publicados, violando el principio de seguridad

jurídica (art. 82 de la CRE); **(b)** lesiona el principio de igualdad de los contribuyentes, al delimitar discrecionalmente el marco de cuantificación de las multas; y, **(c)** no justifica adecuadamente la proporcionalidad de las sanciones impuestas, lo que vulnera el debido proceso. Sin embargo, la parte casacionista señala que la sentencia es inmotivada.

4.2.3. Con respeto al vicio de *"incoherencia lógica"* , la administración tributaria alega que la sentencia recurrida adolece de una deficiencia en su fundamentación, ya que las premisas que se utilizan para llegar a la conclusión son insuficientes, están incorrectamente aplicadas y son contradictorias entre sí. No obstante, la motivación del Tribunal de instancia es suficiente y, por el contrario, el SRI comete una falacia en el silogismo que plantea, pues es claro que el objeto de la *litis* se contrae a establecer la legalidad y validez de las sanciones impuestas al BANCO PICHINCHA C.A. con respeto al *principio de proporcionalidad*; siendo no controvertido que la información que solicita la administración tributaria al banco se entrega fuera del término de 10 días que se le concedió para el efecto.

4.2.4. En definitiva, la sentencia respeta la *garantía de la motivación*, pues su fundamentación lógica se construye a partir de un análisis de los principios y normas aplicables al caso, en donde se concluye que hubo una vulneración al *principio de proporcionalidad*, pues los parámetros que utiliza el SRI para cuantificar las multas carecen de base normativa clara y, por tanto, no cumplen con el principio de *tipicidad* lo que, a su vez, vulnera la *seguridad jurídica* (certeza) y abre la puerta a decisiones discrecionales que afectan su derecho a la *defensa*. Finalmente, la falta de publicidad de estos parámetros sancionatorios genera un riesgo grave de arbitrariedad en la imposición de multas y permite un trato diferenciado entre los contribuyentes en situaciones similares, lo que contraviene el principio de *igualdad* ante la ley.

4.2.5. Con relación al vicio de *"incoherencia decisional"* debido a que existe una inconsistencia entre la conclusión final de la argumentación y la decisión, pues el Tribunal de instancia no se pronuncia sobre todos los argumentos que se exponen en el objeto de la controversia, se señala que se comete una falacia en el silogismo que aplica la administración tributaria, pues las premisas que el SRI señala no sustentan su conclusión o pretensiones, lo que torna su razonamiento en contradictorio; al contrario, manifiesta que, la fundamentación fáctica y normativa de los juzgadores de instancia es suficiente y precisa, pues se vincula con

las pretensiones de ambos sujetos procesales, que se centran en el examen de la *tipicidad* y *proporcionalidad* de la aplicación de las sanciones impuestas a la parte accionante, en donde se concluye, que existe una indebida *motivación* de las resoluciones sancionatorias por transgresión al *principio de proporcionalidad*, conforme al objeto de la l*itis*.

4.2.6. Por otra parte, el casacionista señala que existe una *"incoherencia decisional"*, por el hecho de que el Tribunal de instancia señala, por una parte, que el SRI en *"la tramitación del procedimiento sancionador administrativo observó el debido proceso y derecho de defensa de la empresa actora"*; y, por otra, indica que *"la empresa quedó en indefensión porque tuvo que defenderse de un incumplimiento formal indebidamente identificado por la Administración Tributaria."* No obstante, estos dos pronunciamientos son correctos y no son incoherentes entre sí, debido a que debe entenderse que la primera aseveración parte del concepto del derecho a la defensa como garantía del debido proceso; es decir, desde el punto de vista procesal, mientras que, el segundo tiene como premisa la aplicación del derecho a la defensa como derecho mismo, no como garantía de otro derecho; es decir, desde una óptica más bien material. En virtud de lo expuesto, solicita que no se case la sentencia recurrida.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso ***dos*** del art. 268 del COGEP, por el vicio de *falta de motivación*, por infracción de los arts. 76.7.l) de la CRE, 89 y 90 numeral 5 del COGEP.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. Casos del recurso de casación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso *segundo* del art. 268 del COGEP, que establece:

> *"**Art. 268.- Casos.-** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: [¼] **2.** Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación [¼]."*

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

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

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

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

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

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

> *ª [¼] la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido procesoº .*

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

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

Constitución de la República del Ecuador

> *ª* Art. 76.- *En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [¼] **7.** El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [¼] **l)** Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.º*

Código Orgánico General de Procesos

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

*ª **Art. 90.- Contenido general de sentencias y autos.** Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener: [¼] **5.** La motivación de su decisión.º*

6.4. Análisis del caso *SUB JÚDICE*. Corresponde revisar si, en efecto, la sentencia que dicta el Tribunal de instancia incurre en los vicios de deficiencia motivacional (caso ***2*** del art. 268 del COGEP) por *ª incoherencia lógicaº e ª incoherencia decisionalº*, al carecer de fundamento jurídico para obligar a la administración tributaria a publicitar (Registro Oficial) los parámetros que emplea para determinar la cuantía de la sanción impuesta y que, esta transgresión haya lesionado el principio de proporcionalidad, así como también presenta una inconsistencia entre la conclusión final de la argumentación y la decisión pues, por una parte, manifiesta que la tramitación respeta el debido proceso y la seguridad jurídica y, por otra, que deja en indefensión a la parte actora.

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

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

6.4.2. De igual manera, se señala que a la hora de evaluar si las fundamentaciones normativas y fácticas son suficientes se debe tener en cuenta no solo su contenido explícito, sino también el implícito (Corte Constitucional, sentencia 188-15-EP/20, Caso ª Premisas implícitas en la motivaciónº, de 11 de noviembre de 2020, párrs. 20 y 21). Por otra parte, la Corte Constitucional añade que cuando no se cumple con el criterio rector (estructura mínimamente completa) de la ª *garantía de la motivación*º, la argumentación jurídica puede adolecer de algún tipo de deficiencia motivacional por inexistencia o insuficiencia (sentencia No.1158-17EP/21, de 20 de octubre de 2021, párrs. 64 a 66).

6.4.3. Vale puntualizar que, la *inexistencia* se da cuando la argumentación jurídica carece *totalmente* de fundamentación normativa y fáctica. La *insuficiencia* aparece cuando la respectiva decisión cuenta con *alguna* fundamentación normativa y fáctica, pero alguna de ellas es insuficiente. A la vez, la argumentación jurídica es *aparente* cuando, a primera vista, cuenta con una fundamentación normativa suficiente y una fundamentación fáctica suficiente, pero alguna de ellas es, en realidad, inexistente o insuficiente porque está afectada por algún tipo de vicio motivacional, como: (i) incoherencia, (ii) inatinencia, (iii) incongruencia o (iv) incomprensibilidad. Por tener incidencia en este caso, vale acotar que se incurre en *incoherencia*, ª cuando *en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica se verifica: o bien, una contradicción entre los enunciados que las componen ±sus premisas y conclusiones± (incoherencia lógica), o bien, una inconsistencia entre la conclusión final de la argumentación y la decisión (incoherencia decisional). Lo primero se da cuando un enunciado afirma lo que otro niega; y lo segundo, cuando se decide algo distinto a la*

*conclusión previamente establecid*a**.º** (sentencia No.1158-17EP/21, párrs. 67 a 72, 74 y 80).

6.4.4. A continuación, se procede a verificar si el fallo presenta algún posible vicio motivacional de incoherencia lógica o decisional, conforme con la regla de ª suficienciaº racional y proscripción de la arbitrariedad distinto a la incorrección de la motivación. Revisada la resolución del Tribunal de instancia, se observa que esta empieza asegurando su competencia, identifica a las partes procesales, enuncia los hechos y circunstancias objeto de la demanda y su contestación, señala las decisiones que se adoptan en la audiencia preliminar relativas a las excepciones previas, la validez procesal y delimita el objeto de la controversia que consiste en determinar la validez y legalidad de las 6 resoluciones sancionatorias objeto de la impugnación. Luego, a partir del considerando Octavo ª Motivaciónº se fundamenta el fallo.

6.4.5. En el numeral 8.1. manifiesta que, la administración tributaria actuó en ejercicio de su facultad sancionadora que contemplan los arts. 67, 70 y 355 del CT, en concordancia con el art. 2 numeral 6 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, y 314, 315, 316, 323 literal a), 348 y 349 del CT y 106 de la LRTI, aplicando sendas multas al Banco Pichincha C.A. Luego, en el numeral 8.2. acota que, de la revisión de las resoluciones impugnadas, esto es: **(a)** Resolución sancionatoria No. 17202133300019621, de 10 de febrero de 2021; **(b)** Resolución No. 17202133300019617, de 10 de febrero de 2021; **(c)** Resolución No. 17202133300048888, de 9 de febrero de 2021; **(d)** Resolución No. 17202133300019619, de 9 de febrero de 2021; **(e)** Resolución No. 17202133300048922, de 9 de febrero de 2021; y, **(f)** Resolución No. 17202133300136909, de 11 de febrero de 2021, se determina el incumplimiento de presentación oportuna de la información solicitada al Banco Pichincha C.A.

6.4.6. En el numeral 8.3. la sentencia advierte de las resoluciones impugnadas, lo siguiente: **(a)** Que la administración concede al Banco Pichincha C.A. un plazo razonable para la entrega de la información requerida, conforme con el art. 106 de la LRTI. **(b)** Que para la imposición de las sanciones, el SRI considera parámetros para su cálculo, conforme con las tablas 2 (ponderación de los parámetros para el cálculo de la sanción pecuniaria aplicable) y 3 (valor de la multa a aplicarse ± según puntaje obtenido), lo cual se refleja en las tablas 4

(sanción pecuniaria aplicable, resultante de la información de las dos tablas anteriores) de todos los actos administrativos sancionatorios; análisis, que considera: principios constitucionales de legalidad, equidad, transparencia y proporcionalidad; la incidencia de la información; la estratificación de los contribuyentes; solicitudes de prórroga; y reincidencia en la infracción. **(c)** La inobservancia imputada a la actora se funda en la entrega de la información requerida por la autoridad tributaria a la actora no se atiende dentro del término concedido, conforme con lo dispuesto en el art. 96, numera. 1, literal e) y numeral 3 del CT, por lo que, se le aplica la sanción prevista en el art. 106 de la LRTI.

6.4.7. En función de ello y, a fin de dilucidar la legalidad y legitimidad de las resoluciones impugnadas, a partir del numeral 8.4. los juzgadores establecen, con respecto del procedimiento sancionatorio que, en este se garantiza el debido proceso y derecho de defensa de la parte actora. Agrega que, no es controvertido, que la información que solicita la administración tributaria se entrega *fuera del término* de 10 días que se concede para el efecto y, en el caso de las resoluciones No. 17202133300048922, *fuera del término ampliatorio* que se concede por la administración y No. 17202133300136909, la entrega de información adicional también se considera que se *entrega fuera de tiempo*.

6.4.8. Luego, el numeral 8.4.3. se centra en la alegación principal de la actora, esto es que, las sanciones impuestas inobservan el *principio de proporcionalidad* y, por tanto, resultan ilegales, conforme con el art. 76.6 de la CRE. Por su parte, la administración tributaria señala que, a fin de establecer una sanción proporcional se consideran los siguientes parámetros: principios constitucionales, la incidencia de la información, la estratificación de los contribuyentes, solicitudes de prórroga; y, reincidencia en la infracción, a los que asigna un puntaje conforme lo prevé el art. 106 de la LRTI.

6.4.9. Sobre este aspecto, el Tribunal advierte, que tanto los parámetros para calcular el monto de la sanción, como la ponderación de los mismos, no devienen de la aplicación de un acto normativo objetivo, publicado en el Registro Oficial y de conocimiento público, como garantía del *principio de generalidad y publicidad* de la norma tributaria (arts. 300 de la CRE y 11 del CT), lo que conlleva a la lesión a la *seguridad jurídica* (art. 82 de la CRE) en su garantía *certeza* e *igualdad*. Además, sumado a la falta de objetividad de los parámetros que se consideran en las resoluciones impugnadas, llama además la atención, de manera

particular, el caso del parámetro de *ª reincidenciaº* en el cometimiento de la infracción, pues la administración tributaria, en ninguno de los actos administrativos sancionatorios, refiere de manera expresa, a un acto administrativo o presupuesto fáctico anterior del que se desprenda que el Banco Pichincha ya cometió la misma infracción y fue sancionado. De ahí que, la actuación del SRI, bajo sus propios parámetros, denotan discrecionalidad, falta de motivación, e inobservan el principio de inocencia (art. 76.2 de la CRE).

6.4.10. Finalmente, el Tribunal de instancia agrega que, si bien la administración tributaria considera que la actora incumple con el deber formal previsto en el literal e) del numeral 1 del art. 96 del CT; dicha omisión no se subsume al incumplimiento de dicho deber formal, pues al Banco no le fue requerido *ª Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadasº* , sino la entrega de información de **terceros**, lo cual se ajusta al presupuesto del art. 98 del referido cuerpo legal. En consecuencia, se verifica que la actora tuvo que defenderse de un incumplimiento formal indebidamente identificado por el SRI lo que, además, afecta su derecho a la defensa, pues correspondía a dicha autoridad realizar el ejercicio de subsunción para imponer una sanción. En virtud de ello, el Tribunal de instancia en su sentencia evidencia la falta de objetividad en la aplicación de las sanciones que se imponen a la parte actora, lo que no solo afecta su debida proporcionalidad, sino que, acarrea una deficiencia motivacional de los actos administrativos impugnados, conforme con el art. 76.7.l) de la CRE, por lo que, en aplicación del art. 139.2, se declaran nulas las resoluciones en cuestión.

6.4.11. Decisión de la Sala de casación.- Del análisis del prenombrado fallo, se evidencia que, la sentencia de instancia, delimita el *objeto de la controversia* sobre la base de las ª pretensiones relevantesº de las partes procesales, que se contraen a establecer la validez y legalidad de las 6 resoluciones sancionatorias objeto de la impugnación, sobre la base de los hechos fácticos y el acervo probatorio que se incorpora, admite y valora, así como su enlace con la normativa jurídica aplicable al caso. En particular, la resolución analiza, de manera detallada, que la administración tributaria: **(a)** aplica sanciones sin parámetros objetivos y publicados, violando los principios de *generalidad y publicidad* de la norma tributaria (arts. 300 de la CRE y 11 del CT), lo que conlleva a la lesión del *principio de seguridad jurídica*

(art. 82 de la CRE), en particular, el parámetro de ª reincidenciaº; **(b)** lesiona el principio de igualdad de los contribuyentes, al delimitar discrecionalmente el marco de cuantificación de las multas; **(c)** no justifica adecuadamente la proporcionalidad de las sanciones impuestas, lo que vulnera el debido proceso; **(d)** vulnera el derecho a la defensa pues las supuestas omisiones no se subsumen en el presupuesto de incumplimiento del deber formal del art. 96.3 del CT, sino en el art. 98 del CT. razones por las que, el Tribunal de instancia considera que en los actos impugnados existe falta de objetividad y proporcionalidad en la aplicación de las sanciones que se imponen a la parte actora, una lesión a los principios de seguridad jurídica, debido proceso, defensa y motivación, por lo que, en aplicación del art. 139.2, declara nulas tales resoluciones sancionatorias.

6.4.12. Todo ello, permite establecer que no existe una contradicción entre los enunciados que la componen Ð sus premisas y conclusionesÐ (incoherencia lógica), sino que el fallo establece las razones ª suficientesº que le llevan a sus conclusiones, que se obtienen a partir del análisis de la aplicación de las premisas normativas (arts. 82, 97.7.l), 300 de la CRE y 11, 96, 98 y 139.2 del CT) a los fundamentos fácticos, así como tampoco existe una inconsistencia entre la conclusión final de la argumentación y la decisión (incoherencia decisional), pues conforme con el hilo argumentativo, es la falta de objetividad en la aplicación de las sanciones que se imponen a la parte actora, la debida proporcionalidad, el debido proceso, el derecho a la defensa y por último, la falta motivación, por lo que, se resuelve aceptar la demanda y declarar la nulidad de las resoluciones sancionatorias objeto de impugnación.

6.4.13. Es claro entonces que, la decisión del juzgador dentro de la sentencia recurrida, cuenta con una suficiente motivación, sin que el hecho de que el razonamiento jurídico del Tribunal de instancia no corresponda con el que pretende la parte casacionista, signifique que exista falta de motivación, pues conforme con lo que señala la Corte Constitucional, esta garantía constitucional no se refiere a la corrección del razonamiento judicial sino a mantener una argumentación suficiente.

6.4.14. Finalmente es necesario señalar que, la parte recurrente pretende además, bajo el cargo de falta de motivación que se analicen en sede casacional otros errores de derecho que

corresponden ser alegados bajo otro de los yerros del art. 268 del COGEP, pues bajo el caso 2 lo único que cabe, en atención a la técnica casacional, es verificar que exista suficiente subsunción de los hechos al derecho, y, no se puede corregir el razonamiento del Tribunal A quo, pues para ello existen otros yerros y vicios casacionales.

Por todo lo expuesto, se rechaza el recurso planteado por el caso 2 del art. 268 del COGEP, por el vicio de falta de motivación.

7. Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia de 21 de octubre de 2022, las 10h21, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio No.17510-2021-00218.

7.3. Sin costas.

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

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

Resolución de fácil comprensión

No procede el recurso de casación que plantea la parte actora, por el caso 2 del art. 268 del COGEP, por cuanto la sentencia del Tribunal de instancia, se encuentra debidamente motivada sin que exista insuficiencia motivacional por incoherencia lógica y decisional.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)



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



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

ML/AM

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

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

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