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:

SENTENCIAS, RESOLUCIONES, JUICIOS Y AUTOS

R 502, R 503, R 504

Año II - Nº 406 - 59 páginas
Quito, viernes 6 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

266665544-DFE

Juicio No. 17510-2023-00124 RESOLUCION 502-2025

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, martes 15 de julio del 2025, las 14h38. **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), dicta la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2023-00124.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía FARMACIAS Y COMISARIATOS DE MEDICINAS S.A. FARCOMED, presentó demanda en contra de la Liquidación masiva de pago por diferencias No. LDP-DMT-JRM-2022-0251-M por Impuesto a los predios urbanos y tributos adicionales del año 2020, en relación a los predios propiedad de la compañía, liquidación de fecha 29 de diciembre de 2022, suscrita por el Director Metropolitano Tributario del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito.

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 ANALIZAR LA LIQUIDACIÓN MASIVA DE PAGO POR DIFERENCIAS No. LDP-DMT-JRM-2022-0251-M POR IMPUESTO A LAS PREDIOS URBANOS Y TRIBUTOS ADICIONALES DEL AÑO 2020, EN RELACIÓN A LOS PREDIOS DE LA COMPAÑÍA ACTORA, A FIN DE ESTABLECER SI LA MISMA CUMPLE CON LAS NORMAS REGLADAS DEL EJERCICIO DE LA FACULTAD DETERMINADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL Y SI SE ENCUENTRA DEBIDAMENTE MOTIVADAº.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió aceptar la demanda planteada por la compañía FARMACIAS Y COMISARIATOS DE MEDICINAS S.A. FARCOMED y, en consecuencia declara la invalidez jurídica de la Liquidación masiva de pago por diferencias No. LDP-DMT-JRM-2022-0251-M por impuesto a los predios urbanos y tributos adicionales del año

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

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

2020, en relación a los predios de la compañía actora, por haber caducado la facultad determinadora de la Administración Tributaria; dejando por tanto, sin efecto, la obligación tributaria establecida en el acto impugnado. Que conforme a lo previsto en el art. 313 del COGEP, el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito proceda con la devolución a la compañía actora del valor de USD 6,530.04, en calidad de pago indebido, sin intereses por no haberlo solicitado expresamente.

1.3 El Gobierno Autónomo Descentralizado del Distrito Metropolitano de Quito, interpone recurso de casación contra la sentencia de 6 de mayo del 2024, a las 14h08, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2023-00124, argumentando el caso 5 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 17 de octubre del 2024, a las 13h07, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional temporal de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación interpuesto por el GAD del Distrito Metropolitano de Quito, por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ª COGEPº, por errónea interpretación del artículo 91 numeral 1 del Código Tributario, que remite al artículo 94 numeral 2 ibidem.

2. Competencia

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

María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2023-00124, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 7 de febrero del 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación. Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

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 8 de julio de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que, la Contraloría General del Estado, emitió el Informe General DNA5-GAD-0095-2022 sobre la valoración de predios del impuesto predial y recaudación del bienio 2020 y 2021; en el mencionado informe en la recomendación 6 dirigida a los Directores metropolitanos de catastro y tributario dispone realizar los ajustes respectivos y proceder con el cobro del saldo del impuesto predial del año 2020- 2021. Que el Tribunal de instancia señala que ª Toda vez que la compañía actora ha realizado alegaciones principales y secundarias con relación al acto impugnado, fundamentadas en su demanda, corresponde a este Tribunal, de acuerdo a la consecuencia jurídica que cada petición genera, se pronuncie en primer lugar sobre la alegación de la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria municipal, respecto del re cálculo del impuesto a los predios urbanos y adicionales del año 2020º. Que la norma que se aplicó para la resolución del objeto de la controversia, fue la contenida en el art. 91.1 del

Código Tributario (norma agregada por el artículo 46 de Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 111 de 31 de diciembre del 2019). Que de la disposición del mencionado artículo (91.1), se evidencia, que a partir del inciso tercero, el legislador ha previsto un subtipo de redeterminación, dentro de la determinación directa con base en catastros. Que esta novedosa forma de determinación tiene algunas limitaciones, tales como; que puede realizarse por una sola vez, respecto de cada rubro o aspecto considerado para determinar la obligación o de varios de ellos, así como el hecho de que se aplica dentro de los plazos de caducidad establecidos en el art. 94 numeral 2 del Código Tributario. Que para efectos de interpretación y aplicación del sentido de esta parte del artículo, es necesario tomar en cuenta que el texto del art. 94 numeral 2 del Código Tributario vigente al 31 de diciembre de 2019, fecha en la que fue incorporado el mencionado art. 91.1 del mismo cuerpo normativo; que de conformidad con el art. 94.2 el plazo de caducidad previsto para la determinación en forma directa con base en catastros o registros es de seis años (el cual es claro, expreso y vigente a dicha época). Que como puede verse, sí se hubiese aplicado esta norma en ese entonces, habría sido claro la aplicación de seis años a los casos de ese entonces. Que el 29 de noviembre de 2021, se publicó en el Registro Oficial (R.O. 587-3S, 29-XI-2021) el decreto Ley Orgánica de Desarrollo Económico, que reformó el artículo 94 del Código Tributario analizado. Que sin embargo, en la sentencia, dictada por el Tribunal, se interpretó a las normas antes citadas de manera errónea indicando que ª el numeral 2 del artículo 94 vigente para el año 2020, solamente puede ser aplicable para los tributos cuya determinación le corresponde al sujeto pasivoº, lo cual influyó de manera determinante en la parte resolutiva de la sentencia. Que de conformidad con lo dispuesto en el art. 13 del Código Tributario referente a la interpretación de la ley, se establece, que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica, de igual manera, en el art. 14 del mismo cuerpo normativo, referentes a las normas supletorias, la norma es clara al determinar, que las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación. Que tomando en cuenta la necesidad de entender el alcance del art. 91.1 del Código Tributario cuando se remite al art. 94 numeral 2 del mismo cuerpo normativo, es preciso acudir a los métodos admitidos en Derecho y a las demás ramas del Derecho. Que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 18 numerales 2 y 4 del Código

Civil, se considera que el sentido natural y obvio de la referencia al art. 94 numeral 2, nos lleva a entender que, de lo previsto en esta norma se debe aplicar únicamente lo referente al ª plazo de caducidadº, sin siquiera mencionar o establecer que sólo puede ser aplicable para los tributos cuya determinación le corresponde al sujeto pasivo, esto debido a que, de ser así, sería completamente contradictorio y se iría en contra del contexto de la ley necesario para ilustrar el sentido de sus partes, que se le atribuya a la Administración Metropolitana Tributaria la facultad para practicar una determinación posterior en el plazo de caducidad de seis años en los casos de impuestos de determinación de forma directa por parte del sujeto activo que se basa en las modificaciones sobre la información de los catastros considerados para el establecimiento de la base imponible, cuantía del tributo y demás elementos constitutivos de la obligación tributaria, mismos que podrían variar o ser ajustados de manera posterior y luego sea esta misma norma la que se lo impida en el supuesto de que sea aplicable solo para los tributos cuya determinación le corresponde al sujeto pasivo. Que la interpretación efectuada por el Tribunal al art. 91.1 del Código Tributario que remite al numeral 2 del artículo 94 vigente para el año 2020, ha sido errónea, por cuanto ha vulnerado los métodos de admitidos en derecho y la aplicación de normas supletorias de las demás ramas del derecho contempladas en los arts. 13 y 14 del Código Tributario. Que el referido art. 91.1 es una norma creada posteriormente al art. 94 numeral 3 en la cual, de manera taxativa y específica le atribuye a la Administración Metropolitana Tributaria la facultad para practicar una determinación posterior en el plazo de caducidad de seis años en los casos de impuestos de determinación de forma directa por parte del sujeto activo, tal y como lo es el impuesto predial siempre que se; identifique modificaciones sobre la información de los rubros considerados para el establecimiento de la base imponible. Que en el presente caso, la interpretación y aplicación de las normas citadas en el párrafo anterior, responde a que de manera taxativa y específica se aplican en los casos de impuestos de determinación de forma directa por parte del sujeto activo, tal y como lo es el impuesto predial, al tratarse de una forma de determinación posterior que se basa en las modificaciones sobre la información de los catastros considerados para el establecimiento de la base imponible, cuantía del tributo y demás elementos constitutivos de la obligación tributaria, mismos que podrían variar o ser ajustados de manera posterior, esto es absolutamente trascendente y determinante, toda vez que, si el Tribunal hubiera interpretado correctamente lo previsto en las normas antes citadas, en sentencia se hubiera concluido que las diferencias del impuesto predial del año 2020

fueron determinadas en estricto cumplimiento de la normativa tributaria legal y viable aplicable por la Administración Tributaria Metropolitana, y dentro del plazo de seis años previsto en la norma para el uso de su facultad determinadora. Que se detalla una parte del considerando 7.3. Que la errónea interpretación es absolutamente trascendente y determinante, toda vez que, si el Tribunal hubiera interpretado correctamente lo previsto en el art. 91.1 del Código Tributario, norma que nos remite al Art. 94 numeral 2 del mismo cuerpo normativo vigente en ese entonces, en sentencia se hubiera concluido que las diferencias del impuesto predial del año 2020 fueron determinadas en estricto cumplimiento de la normativa tributaria legal, dentro del plazo de seis años previsto en la norma para el uso de su facultad determinadora y no como erróneamente se lo hizo en la sentencia recurrida. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La compañía FARMACIAS Y COMISARIATOS DE MEDICINAS S.A. FARCOMED, en su contestación al recurso de casación, señala: Que la Administración Tributaria sostiene que la emisión de la Liquidación Masiva de Pago por Diferencias No, LDP-DMT-JRM-2022-0251-M, correspondiente al Impuesto a los Predios Urbanos y Tributos Adicionales del año 2020, se fundamentó en las recomendaciones emitidas por la Contraloría General del Estado mediante Informe General; sin embargo si bien los arts. 31 y 92 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado establecen que sus recomendaciones son de cumplimiento obligatorio, esta recomendación no exime al sujeto activo de la necesidad de verificar que su actuación se realice dentro de los plazos establecidos en la ley, pues, el hecho de que la Contraloría emita recomendaciones estás no extienden el plazo para que opere la caducidad de la facultad determinadora y emitir actos administrativos fuera del término legal permitido. Que se detalla el art. 91.1 del Código Tributario. Que contrario a lo sostenido por la Administración Tributaria, el art. 91.1, es absolutamente claro en cuanto a los límites temporales y las condiciones bajo las cuales puede efectuarse una determinación posterior y, por tanto, no habría lugar para interpretaciones que pretendan desconocer la obligación de observar los plazos de caducidad establecidos en el numeral 2 del artículo 94 ibídem, el cual para la época de aplicación disponía que caduca la facultad determinadora en ª seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parteº. Que la Administración Tributaria sostiene que el plazo aplicable es el contenido en el numeral 2, esto es, seis años; sin embargo, esta interpretación contradice la literalidad de la ley vigente al momento en que

se llevó a cabo la indebida determinación tributaria, puesto que, el numeral 2 aplica exclusivamente en casos donde la falta de declaración o la declaración incompleta es atribuible al sujeto pasivo; y este no es el supuesto que nos ocupa. Que en este caso, tratándose del Impuesto Predial, es evidente que la determinación corresponde exclusivamente al sujeto activo, es decir, a la Administración Tributaria, en virtud de la naturaleza misma del tributo, el cual se basa en catastros y registros que administra el ente recaudador; por tanto, el plazo de caducidad aplicable es el establecido en el numeral 3, esto es de un año. Que el art. 91.1 claramente dispone que ª en los casos que la administración tributaria, dentro de los plazos de caducidad establecidos en el numeral 2 del artículo 94 de este código (...)º debe realizar la determinación correspondiente, no obstante, es imprescindible reiterar que la determinación del Impuesto Predial es una facultad exclusiva de la Administración Tributaria, lo que convierte a esta en sujeto activo del proceso de determinación tributaria en base a lo dispuesto por los arts. 511 y 512 del COOTAD. Que resulta evidente que el plazo aplicable no es el contemplado en el numeral 2 del art. 94 (seis años), el cual solo es aplicable en los casos en que el sujeto pasivo incumple con su obligación de declarar. Que por el contrario, tratándose de una determinación efectuada directamente por el sujeto activo, como es el caso del Impuesto Predial, debe observarse estrictamente el tercer numeral del citado artículo, el cual establece un plazo de caducidad de un año para que la Administración ejerza su facultad determinadora. Que por lo expuesto solicita que se deseche el recurso de casación planteado.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de Errónea interpretación del art. 91.1 del Código Tributario, que remite al art. 94 numeral 2 ibídem; 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, y, por técnica casacional, su análisis debe partir siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden aceptados por las partes.

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

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

CÓDIGO TRIBUTARIO.

> ªArt. 91.1.- Determinación en forma directa con base en catastros o registros.- El sujeto activo efectuará la determinación de la obligación tributaria de forma directa sobre la información que conste en sus catastros tributarios o registros, conformados por información y documentación entregada por el propio sujeto pasivo, por terceros u otros datos que posea la administración tributaria, con los que hubiere establecido los elementos constitutivos de la obligación tributaria. En la determinación se reconocerá de oficio, cuando la administración disponga de la información necesaria en sus bases de datos o por reporte de terceros, los beneficios fiscales a los que tenga derecho el sujeto pasivo. En los casos en los que la administración tributaria, dentro de los plazos de caducidad establecidos en el numeral 2 del artículo 94 de este Código y luego de la determinación efectuada de conformidad con lo previsto en los incisos anteriores, identifique modificaciones sobre la información de los rubros considerados para el establecimiento de la base imponible, cuantía del tributo y demás elementos

constitutivos de la obligación tributaria, realizará la determinación posterior en los registros o catastros, registrando en ellos los valores correspondientes. Esta determinación posterior podrá realizarse por una sola vez respecto de cada elemento, rubro o aspecto considerado para determinar la obligación o de varios de ellos, de así ser necesario.La administración tributaria hará constar en sus catastros o registros tributarios las determinaciones efectuadas, a fin de que el contribuyente tenga pleno conocimiento de las mismas y pueda ejercer los derechos que establece la ley.

La notificación a los sujetos pasivos con la que, se les haga conocer de la determinación de la obligación tributaria practicada y de la publicación de la información correspondiente en el catastro o registro tributario, deberá realizarse a través de los medios determinados en la normativa vigente. Estos actos de determinación gozan de las presunciones de legalidad y legitimidad, y sobre estos se podrán interponer los recursos administrativos y jurisdiccionales previstos en la ley. Los valores a pagar que resulten de los procesos de determinación señalados en el presente artículo serán exigibles y generarán los correspondientes intereses desde las fechas que establezca la respectiva norma tributaria. Las determinaciones previstas en este artículo, serán título ejecutivo suficiente para ejercerla acción de cobroº.

ª Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;

2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y,

3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actosº.

6.3. Como el vicio argumentado es el de errónea interpretación del art. 91.1 del Código Tributario es pertinente detallar la parte de la sentencia donde se aplica esta norma:

ª 7.3.- De la caducidad de la facultad determinadora de la administración descentralizada municipal, respecto del re cálculo del impuesto a los predios urbanos y adicionales del año 2020.-

El acto impugnado (de fojas 12 a 23) al referirse a los antecedentes y tiempos en los que ha ejercido su facultad de verificación, señala:

ª ¼ Mediante Oficio No. GADDMQ-STHV-DMC-2022-0113-0 de 20 de enero de 2022, la DMC notificó a la Dirección Metropolitana Tributaria con la Resolución No. GAD DMQ-STHV-DMC-2021-0383-R, manifestando en su parte pertinente:"[...] una vez cumplido con el plazo establecido por Ley para la interposición de reclamos por el avalúo de los predios actualizados", y solicitó: "[...] continuar con el proceso de redeterminaciones, además, comunicó que no se han tenido hasta la presente fecha reclamos sobre los avalúos notificados a la Dirección Metropolitana Tributaria con Resolución No. GADDMQ-STHV-DMC-2021-0383-R de 2 de diciembre de 2021". Del análisis a la información de la Resolución No, GADDMQ-STHV-DMC-2021-0383-R de fecha 02 de diciembre de 2021, de los Oficios No. GADDMQ-STHV-DMC-2022-01417-0, GADDMQ-STHV-DMC-2022-01443-0, GADDMQ- STHV-DMC-2022-01466-0 y GADDMQ-STHV-DMC-UEV-2022-0619-0 de fechas 30 de septiembre de 2022, 11 de octubre de 2022, 13 de octubre de 2022 y 14 de octubre de 2022 respectivamente, se desprende que al haberse verificado variaciones en el avalúo del año 2020 de 62.436 predios, la Autoridad Catastral procedió a actualizar dichos avalúos, lo cual a nivel tributario de conformidad al artículo 511 del COOTAD implica modificaciones en la base imponible del impuesto a los predios urbanos del año 2020 de los mencionados 62.436 predios, generándose por tanto diferencias en el valor del referido impuesto a favor de la Administración Metropolitana Tributaria. Al respecto, el Art. 91.1 del Código Tributario, establece: "[...] En los casos en los que la administración tributaria, dentro de los plazos de caducidad establecidos en el numeral 2 del artículo 94 de este Código y luego de la determinación efectuada de conformidad con lo previsto en los incisos anteriores, identifique modificaciones sobre la información de los rubros considerados para el establecimiento de la base imponible, cuantía del tributo y demás elementos constitutivos de la obligación tributaria, realizará la determinación posterior en los registros o catastros,

registrando en ellos los valores correspondientes. Esta determinación posterior podrá realizarse por una sola vez respecto de cada elemento, rubro o aspecto considerado para determinar la obligación o de varios de ellos, de así ser necesario. (Énfasis añadido). Al amparo de la normativa antes citada, mediante Memorando No. GADDMQ-DMT-2022-0416-M de fechas 20 de octubre de 2022, la Dirección Metropolitana Tributaria solicitó a la Dirección Metropolitana de Informática efectuar el cálculo masivo del Impuesto a los Predios Urbanos y sus adicionales de los predios que se encuentran en el Anexo (001_REP_archivo_predios_revisados_13Jul_2021.rar) de la Resolución No. GADDMQ-STHV-DMC-2021-0383-R emitida por la Dirección Metropolitana de Catastros, generándose el ANEXO No. 1 "Lista de Contribuyentes con Predios Urbanos y Tributos Adicionales". Sobre la base de los antecedentes antes mencionados, la Administración Metropolitana Tributaria en el procedimiento de verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, detectó diferencias en el Impuesto a los Predios Urbanos, Tasa por Seguridad Ciudadana y Contribución a favor del Cuerpo de Bomberos en el área Urbana, correspondiente al año 2020 de los predios detallados en el ANEXO No.1 "Lista de Contribuyentes con Predios Urbanos y Tributos Adicionales", mismos que se liquidan anualmente junto con el Impuesto a los Predios Rurales e Inmuebles no Edificados que se encuentran ubicados dentro del Área del Distrito Metropolitano de Quito, en aplicación de la Ordenanza Metropolitana No. 009 - 2019 sancionada el 23 de diciembre de 2019 y Ley de Defensa Contra Incendios. Con base en lo anterior, la Dirección Metropolitana Tributaria en uso de su facultad determinadora establecida en los artículos 65, 68 y 91.1 del Código Orgánico Tributario, y !o dispuesto en el numeral 4 del artículo 107, ibídem, y en concordancia con los artículos 1704,1705, 1707 y 1708 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, con fechas 10, 11 y 14 de noviembre de 2022 publicó y notificó en la Gaceta Tributaria Digital No. 0277-M de la página web oficial del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, la Comunicación Masiva de Diferencias No. OCD-DMT- JRM-2022-Q491-M, a los sujetos pasivos detallados en el ANEXO No.1 "Lista de Contribuyentes con Predios Urbanos y Tributos Adicionales" con la finalidad de dar a conocer las diferencias encontradas en el Impuesto a los Predios Urbanos, Tasa por Seguridad Ciudadana y Contribución a favor del Cuerpo de Bomberos, correspondiente al año 2020, en base a los fundamentos allí contenidos; Comunicación en la que se otorgó (10) días hábiles para que en ejercicio del derecho a la defensa, los contribuyentes presenten los justificativos y/o reparos

que consideren pertinentes. Con estos antecedentes, y cumplido el plazo señalado en la Comunicación Masiva de Diferencias OCD-DMT-JRM- 2022-0491-M, para que los contribuyentes en uso de su derecho a la defensa presenten las justificaciones que consideren pertinentes, y toda vez que los sujetos pasivos no ingresaron trámite o justificación alguna en atención a la referida Comunicación Masiva de Diferencias, la Administración Metropolitana Tributaria, en uso de sus facultades legales procede a emitir la presente Liquidación Masiva por Diferencias en los siguientes términos:º. (subrayado fuera de texto).

En relación a las normas sustantivas que rigen la facultad determinadora de las administraciones tributarias, incluyendo la de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, debe tomarse en cuenta las normas legales tributarias, que se encontraban vigentes para el periodo objeto de verificación y revisión, esto es para el año 2020, pues son las normas que constituyen la seguridad jurídica que le permite conocer al contribuyente, con certeza hasta dónde puede llegar el actuar de la administración tributaria, tal es así que para el año 2020, al que se refiere la re liquidación del impuesto a los predios urbanos y adicionales, se encontraban vigentes las siguientes normas:

Del Código Tributario:

ª Art. 68.- Facultad determinadora.- (¼).

ª Art. 91.1.- Determinación en forma directa con base en catastros o registros.- (Agregado por el Art. 46 de la Ley s/n, R.O. 111-S, 31-XII-2019).- ¼ º De acuerdo a lo establecido en el acto impugnado, las supuestas diferencias en el impuesto a los predios urbanos y tributos adicionales a los sujetos pasivos detallados en el Anexo 1 donde constan los predios de la compañía actora, obedecerían a una supuesta determinación posterior sobre la base de los registros o catastros municipales realizada, supuestamente, al amparo del Art. 91.1 del Código Tributario.

Sin embargo, esta norma a su vez nos remite a que dicha ª determinación posteriorº puede realizarse únicamente ª dentro de los plazos de caducidad establecidos en el numeral 2 del

artículo 94 de este Códigoº, artículo que para el 2020 disponía:

ª Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:...; 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte;...º. (Resaltado fuera de texto).

Ahora en relación al impuesto predial urbano el COOTAD indica:

"Art. 511.- Cobro de impuestos.- Las municipalidades y distritos metropolitanos, con base en todas las modificaciones operadas en los catastros hasta el 31 de diciembre de cada año, determinarán el impuesto para su cobro a partir del 1 de enero en el año siguiente".

"Art. 512.- Pago del Impuesto.- El impuesto deberá pagarse en el curso del respectivo año, sin necesidad de que la tesorería notifique esta obligación. Los pagos podrán efectuarse desde el primero de enero de cada año, aun cuando no se hubiere emitido el catastro.

En este caso, se realizará el pago en base al catastro del año anterior, y se entregará al contribuyente un recibo provisional. El vencimiento del pago será el 31 de diciembre de cada año.

Los pagos que se hagan en la primera quincena de los meses de enero a junio, inclusive, tendrán los siguientes descuentos: diez, ocho, seis, cuatro, tres y dos por ciento, respectivamente. Si el pago se efectúa en la segunda quincena de esos mismos meses, el descuento será de: nueve, siete, cinco, tres, dos y uno por ciento, respectivamente.

Los pagos que se realicen a partir del primero de julio, tendrán un recargo del diez por ciento del valor del impuesto a ser cancelado. Vencido el año fiscal, el impuesto, recargos e intereses de mora serán cobrados por la vía coactivaº.

De la transcripción que hemos hecho del acto impugnado, al decir del Municipio de Quito, el plazo de caducidad que se estaría aplicando para la re liquidación de impuestos, es el plazo de 6 años, plazo que de forma alguna puede ser aplicado para el caso de los impuestos a los predios urbanos y sus adicionales, considerando que de conformidad con lo previsto en los artículos 511 y 512 del COOTAD, este impuesto corresponde a la facultad determinadora exclusiva del Municipio correspondiente, pues no es el sujeto pasivo el encargado de presentar declaración alguna, es el Municipio el que con base en sus catastros, establece el impuesto a pagar de cada predio de su jurisdicción territorial.

Es entonces de aclarar que el numeral 2 del artículo 94 vigente para el año 2020, solamente puede ser aplicable para los tributos cuya determinación le corresponde al sujeto pasivo, y esto tiene su razón de ser, en tanto y en cuanto la administración tributaria justifique que los tributos declarados por el contribuyente, hayan sido declarados con graves omisiones en la cuantificación de los ingresos o con ocultamiento deliberado de los mismos, o sus declaraciones se hubieren sustentado con la aplicación de costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, situaciones que de forma alguna pueden ser aplicadas a los impuestos a los predios urbanos y sus adicionales.

Entonces para este Tribunal, la normativa aplicada por el Municipio, contraría a todas luces la seguridad jurídica de la compañía actora y su derecho al debido proceso, en cuanto la facultad determinadora está sujeta a un proceso reglado, que debe someterse a los plazos de caducidad determinados en la ley, y siendo que, en el presente caso, ª el acto de determinación practicado le corresponde únicamente al sujeto activoº, solamente puede resultarle aplicable el plazo de caducidad previsto en el numeral 3 del artículo 94 del Código Tributario, esto es en un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

Es así que, habiendo efectuado el Municipio de Quito la liquidación del impuesto predial del año 2020, de los predios de la actora, el 31 de diciembre de 2019, la Administración tributaria municipal tenía hasta el 31 de diciembre del año 2020 para realizar la verificación de sus propio actos de determinación del impuesto predial y adicionales correspondiente al ejercicio

fiscal 2020, y por tanto, al emitir la liquidación masiva de diferencias impugnada el 29 de diciembre de 2022, su facultad determinadora está caducada por casi dos años, y por tanto el acto impugnado es nulo.

Cabe aclarar que aun cuando la Contraloría General del Estado, hubiere recomendado al Municipio de Quito cobrar impuestos, luego de cualquier auditoría efectuada por dicho organismo contralor, aquello no implica que el Municipio pueda, con base en dichas recomendaciones, actuar en contraposición a las normas del ordenamiento jurídico, emitiendo actos contrarios a norma expresa en perjuicio de los contribuyentes.

El Art. 139 del Código Tributario dispone lo siguiente: ª Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos:1. Cuando provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente; y, 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamoº. De lo señalado se aprecia que en este caso concurren las dos circunstancias previstas en el artículo transcrito, ya que al no haberse cumplido los presupuestos legales para la aplicación del plazo de caducidad de un año para la verificación de un acto de determinación emanado del sujeto activo, la Dirección Metropolitana Tributaria del SRI efectuó la determinación objetada, fuera de su ámbito de competencia temporal, puesto que de acuerdo con los supuestos de hecho verificados dentro de la presente causa, la facultad determinadora debía ejecutarse dentro del plazo de un año y no seis, lo cual indefectiblemente acarrea la nulidad de la liquidación de pago por diferencias del impuesto predial urbano y tributos adicionales de año 2020.

7.4.- Sobre el pago indebido efectuado por la compañía actora.-

El segundo inciso del artículo 313 del COGEP señala: ª¼ En caso de que se admita la pretensión del administrado y se deje sin efecto el acto impugnado, se ordenará además que

se restituya el valor pagado indebidamente o en exceso y lo debidamente pagadoº; en este caso, la compañía actora ha señalado como parte de su pretensión, que se devuelva el valor pagado de todos los títulos que fueron emitidos a consecuencia de la liquidación masiva de pago por diferencias No. LDP-DMT-JRM-2022-0251-M por impuesto a los predios urbanos y tributos adicionales del año 2020, que tuvo que pagar para que se le extiendan los permisos municipales requeridos para el funcionamiento de su actividad económica.

Bajo tal pretensión ha alegado que ha pagado los siguientes títulos de crédito: No. 35150839, No. 3550842, No. 35159299, No. 35159300, No. 35170107, No. 35170113, No. 35170105, No. 35170111, No. 35170106, No. 3570112, No. 35170104, No. 35170110, No. 35170109, No. 35170115, No. 35170108, No. 35170114, No. 35182497, No. 35182495, No. 35209051, No. 35209053, No. 35209052, No. 35209196, No. 35209197, No. 35209200, No. 35209198, No 35209199, No. 35223758, No. 35223763, No. 35223757, No. 35223762, No. 35223759, No. 35223764, No. 35223756, No. 35223761, No. 35225454, No. 35225455, No. 35237051, No. 35237053, No. 35260678 y No. 35260679.

El artículo 122 del Código Tributario, señala lo que debe entenderse por pago indebido, y lo hace en el siguiente sentido: ª Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legalº. La jurisprudencia emitida por la Corte Nacional de Justicia, ha manifestado que en relación al pago indebido debe probarse el pago, y que aquel resulte indebido.

Conforme quedó indicado en el numeral precedente, este Tribunal ha dejado sin efecto legal alguno, la liquidación masiva de pago por diferencias No. LDP-DMT-JRM-2022-0251-M por impuesto a los predios urbanos y tributos adicionales del año 2020, por lo que, en lo que respecta a los predios de la compañía actora, no le es exigible el pago de la obligación que le ha sido determinada, es decir que queda corroborado que se le ha exigido una obligación de forma ilegal.

Ahora bien, en cuanto al hecho del pago, la autoridad demandada como parte de su prueba actuó las copias certificadas de los comprobantes de pago de los siguientes números de títulos: No. 35150839, No. 3550842, No. 35159299, No. 35159300, No. 35170107, No. 35170113, No. 35170105, No. 35170111, No. 35170106, No. 3570112, No. 35170104, No. 35170110, No. 35170109, No. 35170115, No. 35170108, No. 35170114, No. 35182497, No. 35182495, No. 35209051, No. 35209053, No. 35209052, No. 35209196, No. 35209197, No. 35209200, No. 35209198, No 35209199, No. 35223758, No. 35223763, No. 35223757, No. 35223762, No. 35223759, No. 35223764, No. 35223756, No. 35223761, No. 35225454, No. 35225455, No. 35237051, No. 35237053, No. 35260678 y No. 35260679, por un total de USD 6,530.04 realizados por la compañía actora el 13 de enero de 2023, por las obligaciones tributarias correspondiente a las diferencias del impuesto predial del año 2020. Esta prueba que corresponde a la verdad procesal del caso en cuestión, dan cuenta del pago efectuado, por un tributo exigido ilegalmente y que conforme lo prevé el artículo 313 del COGEP, debe ser devuelto a la compañía actoraº. (el subrayado es de esta Sala).

6.4 De lo expuesto constan como hechos probados y no controvertidos lo siguiente: i) Que la liquidación del Impuesto predial del año 2020, de los predios de la compañía actora, el Municipio de Quito, lo realizó el 31 de enero de 2019; ii) Que el Municipio de Quito emite la Liquidación masiva de diferencias impugnada, el 29 de diciembre de 2022; iii) Que la compañía actora ha cancelado un total de USD$ 6,530.04, el 13 de enero de 2023, por las obligaciones tributarias correspondiente a las diferencias del impuesto predial del año 2020.

6.5 Para continuar con el análisis, es necesario tener presente que, el procedimiento de determinación tributaria, es eminentemente reglado, lo que implica que ningún acto de determinación puede quedar a la mera discrecionalidad de la administración tributaria.

6.6 En lo que respecta al impuesto predial, el COOTAD, expresamente dispone en su artículo 511, que las municipalidades y distritos metropolitanos, con base en todas las modificaciones operadas en los catastros hasta el 31 de diciembre de cada año, determinarán el impuesto para su cobro a partir del 1 de enero en el año siguiente.

6.7 En virtud de lo expuesto, es claro, que la determinación del Impuesto predial, es practicada por el sujeto activo, es decir, por el Municipio de Quito en el caso puntual; asunto que no se observa que hubiere sido controvertido por las partes, sin embargo los jueces de instancia abordan este particular en su análisis.

6.8 En ese contexto, revisado el fallo recurrido, se observa que el Tribunal de instancia respecto al art. 91.1 del Código Tributario, establece lo siguiente:: ªDe la transcripción que hemos hecho del acto impugnado, a decir del Municipio de Quito, el plazo de caducidad que se estaría aplicando para la re liquidación de impuestos, es el plazo de 6 años, plazo que de forma alguna puede ser aplicado para el caso de los impuestos a los predios urbanos y sus adicionales, considerando que de conformidad con lo previsto en los artículos 511 y 512 del COOTAD, este impuesto corresponde a la facultad determinadora exclusiva del Municipio correspondiente, pues no es el sujeto pasivo el encargado de presentar declaración alguna, es el Municipio el que con base en sus catastros, establece el impuesto a pagar de cada predio de su jurisdicción territorial. Es entonces de aclarar que el numeral 2 del artículo 94 vigente para el año 2020, solamente puede ser aplicable para los tributos cuya determinación le corresponde al sujeto pasivo, y esto tiene su razón de ser, en tanto y en cuanto la administración tributaria justifique que los tributos declarados por el contribuyente, hayan sido declarados con graves omisiones en la cuantificación de los ingresos o con ocultamiento deliberado de los mismos, o sus declaraciones se hubieren sustentado con la aplicación de costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, situaciones que de forma alguna pueden ser aplicadas a los impuestos a los predios urbanos y sus adicionalesº.

6.9 De lo expuesto es necesario realizar las siguientes precisiones, que escapan al Tribunal A quo:

El art. 91.1 del Código Tributario no señala que tendrá que aplicarse el art. 94 numeral 2

ibídem, lo que se señala es que se aplicará el PLAZO determinado en dicho artículo, es decir, hace referencia exclusiva a los 6 años plazo contemplados en el numeral 2, lo que es muy distinto a lo comprendido por los jueces de instancia, resultando en que éstos han interpretado erróneamente la norma acusada de vicio, otorgándole un alcance que no tiene, y que no se deriva siquiera de su tenor literal.

El artículo en cuestión señala en su parte pertinente: ª En los casos en los que la administración tributaria, dentro de los plazos de caducidad establecidos en el numeral 2 del artículo 94 de este Código y luego de la determinación efectuada de conformidad con lo previsto en los incisos anteriores¼ realizará la determinación posterior en los registros o catastros, registrando en ellos los valores correspondientes¼º, siendo claro que esta disposición sólo se refiere al plazo contenido en el numeral 2 del art. 94 ibídem (temporalidad), y no a la forma prevista en dicho artículo, como erróneamente comprende el Tribunal A quo; y, por otro lado, el art. 91.1 acusado de vicio, también se refiere a la forma, es decir, señala que la determinación posterior, se realizará después de realizada la determinación efectuada en base a ªla información que conste en los catastros tributarios o registros¼º, por lo que nada tiene que ver el alcance del art. 91.1 del Código Tributario que ha sido dado por los jueces de instancia, con el contenido de la norma acusada de vicio, y, no cabía siquiera inobservar la forma contenida en el art. 91.1 reprochado para aplicar una forma contenida en otra norma, como si el propio art. 91.1 no regulara lo que corresponde.

El art. 91.1 referido, parte del supuesto de que la determinación con base en catastros o registros, es realizada por el sujeto activo, y de ello no cabe duda, pues esta norma regula exclusivamente las determinaciones que se realizan en base a catastros o registros, no otras, y esto es fundamental tomar en cuenta para el análisis.

> Si bien antes de la expedición de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad (R.O. S. 111 de 31 de diciembre de 2019) no existía el art. 91.1 del Código Tributario, éste ya se encuentra vigente y aplicable a partir del ejercicio fiscal 2020, como ocurre en este caso, siendo esa una norma específica para la determinación basada en catastros y registros.

6.10 En consecuencia, y en virtud del análisis realizado, se concluye que es errónea la interpretación que realiza el Tribunal de instancia sobre el art. 91.1 del Código Tributario, habiendo ya explicado esta Sala cómo debía entenderse dicha norma, y su sentido sólo se deriva del tenor literal de la misma.

Por lo que, en atención a los hechos probados citados precedentemente, se observa que la Liquidación de pago por diferencias No. LDP-DMT-JRM-2022-0251-M, respecto al accionante, ha sido notificada dentro del plazo de 6 años que prevé el art. 91.1 del Código Tributario.

6.11 Esta Sala se pronuncia exclusivamente sobre lo reprochado por el recurrente y no sobre otros aspectos del art. 91.1 del Código Tributario, por no ser parte del recurso de casación, que es técnico, formal y extraordinario, y que ha pasado el filtro del conjuez en los términos del auto de admisibilidad que obra del proceso.

6.12 Una vez analizado y resuelto el recurso de casación presentado, que es lo único que corresponde a esta Sala, se advierte que en instancia el objeto controvertido versaba sobre dos asuntos: caducidad y falta de motivación. El Tribunal A quo sólo se pronunció sobre la caducidad y por sus efectos, no abordó el segundo aspecto de la controversia; sin embargo al haberse casado el fallo recurrido respecto al análisis del recurso de casación, se evidencia que quedaría por resolverse en instancia la falta de motivación también alegada en la demanda.

Como en el caso 5 se parte de hechos probados, y sobre ellos se corrige el derecho, como ha ocurrido dentro de este fallo, al no contarse con hechos probados o no controvertidos respecto

a los demás puntos del objeto controvertido, no cabe abordar aquellos, pues no han sido reprochados pues no están contemplados en el fallo y por otro lado, dentro de esta sentencia de casación, que ha sido analizada en su totalidad conforme al yerro y vicios alegados, ya que en sede casacional no corresponde valorar pruebas ni emitir pronunciamientos sobre hechos que no han sido analizados en instancia; entonces, por justicia, corresponde remitir el proceso al mismo Tribunal de instancia frente al cual se practicaron las pruebas para que proceda a su valoración respecto a los demás puntos del objeto de la controversia y emita el fallo que corresponda, pues al no haber ocurrido la caducidad de la facultad determinadora en función del análisis realizado por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, debe continuarse con el análisis que queda pendiente y expedir la sentencia que corresponda en ese punto.

De esta forma se garantiza que las partes procesales, no pierdan su derecho de acceder a la tutela judicial efectiva en única instancia como corresponde y, posteriormente al recurso de casación sobre el análisis que se debe realizar en instancia como consecuencia de lo decidido en sede casacional, sobre el punto de la controversia pendiente.

7. Resolución

7.1. 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. Casar la sentencia de 6 de mayo del 2024, a las 14h08, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2023-00124 y, consecuentemente rechazar la demanda presentada por la compañía FARMACIAS Y COMISARIATOS DE MEDICINAS S.A. FARCOMED en contra de la Liquidación masiva de pago por diferencias No. LDP-DMT-JRM-2022-0251-M por Impuesto a los Predios Urbanos y Tributos adicionales del año 2020, de fecha 29 de diciembre de 2022, por no haber operado la caducidad de la facultad determinadora con base en catastros y registros.- Sin embargo, para no menoscabar el derecho que tienen las partes de una tutela judicial en instancia única como corresponde y de recurrir

del fallo de instancia -en el análisis que se encuentra pendiente-, por justicia y conforme la línea jurisprudencial sentada por esta Sala (Recurso No. 180-2006 de 20 de julio de 2006, R.O. No. 415 de 12 de diciembre de 2006), se dispone remitir al mismo Tribunal de instancia, para que resuelva sobre la falta de motivación contenida en el objeto controvertido, considerando la corrección de derecho que se ha hecho en sede casacional con este fallo.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el Gobierno Autónomo Descentralizado del Distrito Metropolitano de Quito, no existe caución rendida.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

Se casa el fallo recurrido, por existir errónea interpretación del art. 91 .1 del Código Tributario, bajo el caso 5 del art. 268 del COGEP, pues se le ha dado un alcance que no se deriva ni siquiera de su tenor literal, configurándose el error de derecho en el fallo recurrido, el mismo que ha sido trascendente, pues ha incidido en la decisión de la causa.

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

266704307-DFE

Juicio No. 09501-2019-00170 RESOLUCION 503-2025

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

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 15 de julio del 2025, las 16h42.

Lectura de fácil comprensión

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio sustentado en el caso segundo por falta de motivación de la sentencia, ha considerado que no se ha producido la deficiencia motivacional de insuficiencia, así como tampoco la falta de razonabilidad, lógica y comprensibilidad en el fallo, por lo que ha resuelto no casar el fallo impugnado.

VISTOS: El abogado Jimmy Ruiz Villacres, Procurador Judicial debidamente designado por la Directora General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpuso recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 05 de agosto de 2020, a las 10h43, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2019-00170. De ello, frente a la verdad procesal se tiene lo siguiente:

1.- COMPETENCIA.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador *(léase también solo Constitución o CRE)*; artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial *(léase también COFJ),* artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos *(en lo posterior COGEP)*. **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021[1], conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para 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 24 de febrero de 2025, a las 09h40 (fj. 30 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por 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

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 sujetos procesales a través de sus defensas técnicas, en la audiencia de casación llevada a cabo el día 14 de julio de 2025, a las 11h00.

3.- ANTECEDENTES PROCESALES.- 3.1.- El Tribunal de instancia, en audiencia preliminar conjuntamente con las partes procesales, fijaron el punto de controversia y objeto del debate, mismo que consta dentro de la sentencia, en los siguientes términos: *ª (...) ESTABLECER SI LA ADUANA DESCARTÓ EN LEGAL Y DEBIDA FORMA EL PRIMER MÉTODO DE VALORACIÓN DE LAS MERCADERÍAS Y PROCEDIÓ CORRECTAMENTE A LA APLICACIÓN DEL TERCER MÉTODO DE VALORACIÓN.- (...)º* (fjs. 407 vta. y 408 exp. de instancia, § 5.3)). **3.2.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en sentencia de 05 de agosto de 2020, a las 10h43, resolvió: *ª (...) declara con lugar la demanda presentada por el señor Marco Antonio Centeno Cruz, por sus propios derechos, por lo tanto se deja sin efecto jurídico la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0048-RE del 22 de febrero del 2019 suscrita por el Abg. Isidro Andrey Sellan Deleg, Director Jurídico Aduanero del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, y, notificada el 25 de febrero del 2019, mediante la cual se declara sin lugar el Reclamo Administrativo No. 162-2018 interpuesto a la Determinación de Control Posterior No. JRP2-2017-0939-D001, expedida el 29 de agosto del 2018 por el Lcdo. Alfonso Calero Escobar, Director Regional 2 de Intervención, Subrogante del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, y notificada el 30 de agosto del 2018.------ (...)º* [sic] (fj. 273 vta., § 8.-). **3.3.-** El Abg. Manuel Arturo Roca Layana, en su calidad de Procurador Fiscal del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador *(en adelante SENAE, autoridad o administración aduanera, o, entidad o institución demandada)* interpuso recurso horizontal de aclaración y ampliación, mediante escrito presentado el 11 de agosto de 2020, a las 14h23 (fjs. 416 y

417), por lo que, a través del auto de 13 de agosto de 2020, a las 10h45 (fj. 418), en atención a lo dispuesto en el artículo 255 del COGEP, se corrió traslado del recurso a la contraparte; ante lo cual, sin que conste pronunciamiento por parte de la misma, mediante auto interlocutorio de 23 de octubre de 2020, a las 09h54 (fj. 420), el Tribunal *A quo* negó el recurso de aclaración y ampliación, por cuanto consideró que la sentencia contiene un lenguaje claro y entendible, sin que se advierta oscuridad alguna que aclarar o ampliar. **3.4.-** La autoridad aduanera demandada interpuso recurso de casación (fjs. 422 a 431), con fundamento en los casos 2 y 5 del artículo 268 del COGEP, el cual fue calificado de oportuno por los jueces de instancia en auto de 15 de diciembre de 2020, a las 08h31 (fj. 432), quienes dispusieron que se remita el proceso a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para su tramitación correspondiente.

4.- SOBRE EL RECURSO DE CASACIÓN.- 4.1.- Calificación y admisión del recurso.- 4.1.1.- Mediante auto de 21 de noviembre de 2024, a las 10h46 (fjs. 6 a 8 exp. casacional), la Dra. Tania Jaramillo Luzuriaga, en su calidad de Conjueza Nacional Temporal de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, realizó el examen de admisibilidad del recurso y dispuso que sea aclarado y completado, solicitando a la parte recurrente que en cuanto al caso segundo, señale de manera clara y precisa la forma en la que se habría producido el vicio de falta de motivación, conforme los criterios vertidos en la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, mientras que respecto del caso quinto, la Conjueza observó que en el recurso se exponen dos yerros bajo la misma causal al acusarse la falta de aplicación así como la errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, cargos que resultan incompatibles y contradictorios entre sí, por lo cual dispuso que la entidad demandada aclare su recurso, debiendo especificar el cargo sobre el cual sustenta el caso invocado. **4.1.2.-** Por lo que, a través de escrito presentado el 28 de noviembre de 2024, a las 16h18 (fjs. 15 a 17 exp. casacional), la autoridad aduanera presentó su escrito de aclaración y complementación, presentando sus argumentos en torno al caso segundo, acorde a lo establecido en la sentencia constitucional antes referida, mientras que sobre el caso quinto, la casacionista desistió expresamente de fundamentar dicha causal, con lo cual dio fiel cumplimiento a lo dispuesto por la prenombrada Conjueza de esta Sala. **4.1.3.-** Consecuentemente, en auto de 03 de diciembre de 2024, a las 10h34 (fjs. 19 a 23), la Dra. Tania Jaramillo Luzuriaga, examinó la aclaración y complementación solicitadas, analizando su contenido y admitiendo el recurso de casación interpuesto, exclusivamente por el caso segundo del artículo 268 del COGEP, de manera que dispuso, se corra traslado a la contraparte para que emita su respectivo pronunciamiento y remita el proceso a los jueces de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para continuar con la sustanciación respectiva.

4.2.- Fundamentación del recurso.- 4.2.1.- Mediante escrito presentado el 07 de diciembre de 2020, el Abg. Jimmy Ruiz Villacres, en calidad de Procurador Judicial del SENAE, interpuso inicialmente el recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 05 de agosto de 2020, a las 10h43, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; no obstante, conforme se observa del escrito de aclaración a dicho recurso, comparece al proceso la Abg. Elena Milena López López, invocando la calidad de Procuradora Judicial del SENAE, conferida por la Abg. Adriana Vanessa León Suárez, Directora Nacional Jurídica Aduanera (E) del SENAE en aquel entonces, conforme se acredita de la documentación constante de foja 10 a 14 del expediente de casación, a fin de presentar la complementación dispuesta, fundamentando sus acusaciones únicamente respecto del caso segundo del artículo 268 del COGEP, por cuanto estima que la sentencia de instancia incurrió en una deficiencia motivacional por vicio de insuficiencia normativa. **4.2.2.-** Acorde a su complementación del recurso, comienza por expresar que la sentencia recurrida violenta los derechos constitucionales de la institución demandada, transgrediendo la debida motivación de la sentencia, la tutela judicial efectiva y la seguridad jurídica, en razón de que el fallo de instancia ±a su criterio± irrespeta las garantías básicas del debido proceso y más concretamente la garantía de la debida motivación, conforme lo determinado en los artículos 76 numeral 7 literal l) de la Constitución y 89 del COGEP; a continuación, procede a destacar los tipos de deficiencias motivacionales descritos en la Sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, y cita las normas de derecho que estima infringidas, ante lo cual explica que los jueces distritales incurrieron en la deficiencia motivacional de «insuficiencia», dado que su sentencia cuenta con una fundamentación normativa y fáctica, más una de ellas resultaría insuficiente por no cumplir con los estándares correspondientes. **4.2.3.-** A renglón seguido, refiere el objeto controvertido manifestando que en atención al mismo, los juzgadores no expusieron la norma legal que respalde su decisión, pues en el numeral 8.5 y subsecuentes del fallo, se evidenciaría que el Tribunal *A quo* ±según palabras de la recurrente± nunca tuvo la intención de analizar todas las consideraciones que fueron planteadas en la contestación a la demanda, conforme los alegatos esgrimidos durante el transcurso de la audiencia de juicio, de modo que, se habría indicado de manera muy sucinta que la administración aduanera no justificó la aplicación de los métodos secundarios de valoración de mercancías, sin que se haya emitido una explicación que goce de razonabilidad, lógica y comprensibilidad, por lo cual, acusa que en la sentencia se realizó un análisis parcial sobre el objeto de la controversia, resultando en que se configure una insuficiente motivación en la parte resolutiva que declaró la invalidez del acto impugnado. **4.2.4.-** Por otro lado, transcribe parte de las conclusiones de la sentencia, para señalar que como consecuencia del erróneo accionar de los jueces, no pudo cobrarse el valor establecido en la Determinación de Control Posterior No. JRP2-2017-0939-D001, por cuanto dicho acto fue declarado inválido, lo cual sostiene que no solo conlleva una falta de lógica, sino también una falta de

fundamentación de la base legal utilizada; en ese sentido, indica que el Tribunal Distrital basó su decisión considerando erradamente que el descarte del primer método de valoración fue incorrecto, sin haber expuesto normativa legal vigente que le asista para llegar a tal conclusión, por lo cual, alega que los juzgadores incurrieron en un evidente error al haber señalado que el importador presentó la factura de las mercancías objetadas, pero que supuestamente el SENAE no analizó la información consignada por el sujeto pasivo en la Declaración Andina de Valor (DAV), habiendo así concluido que no se justificó el accionar de la entidad demandada en la aplicación de un método secundario, mas sin embargo, acusa que los juzgadores inobservaron la falta de presentación de documentación suficiente y necesaria para desvirtuar las dudas generadas durante la etapa de control posterior por parte del importador, en virtud de lo cual considera que en la sentencia recurrida no existe confrontación del hecho alegado por las partes frente al hecho negado y que a su vez, éstos no fueron subsumidos a la norma pertinente, resultando en que el fallo no esté debidamente motivado conforme lo establecido en el artículo 89 del COGEP. **4.2.5.-** Concluye su recurso inicial con la siguiente petición: *ª(...) Por todos los fundamentos expuestos, por encontrarme dentro del término establecido en la ley, y de conformidad a lo establecido en el artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos, solicito se sirvan admitir a trámite el presente RECURSO DE CASACIÓN legal y debidamente interpuesto, disponiendo que el proceso pase a conocimiento y resolución de la Corte Nacional de Justicia; para que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia revise y case la sentencia dictada con fecha 05 de agosto de 2020 a las 10h43 dentro del juicio de impugnación No. 09501-2019-00170, ratificando la esencia y validez jurídica del acto administrativo contenido en la Rectificación de Tributos No. JRP2-2017-0939-D001, decisión ante la cual se interpuso el correspondiente recurso de aclaración y ampliación, el mismo que fue debidamente atendido en fecha 23 de octubre de 2020. (...)º* [sic] (fj. 431 exp. de instancia).

4.3.- Contestación al recurso.- 4.3.1.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 21 de enero de 2025, a las 11h22 (fjs. 25 y 26 exp. casacional), comparece la Abg. Malena Carla Gálvez Tigreros, en calidad de Procuradora Judicial del señor Marco Antonio Centeno Cruz *(en adelante solo importador, actor o parte actora)*, conforme se acredita de la escritura otorgada y que consta de foja 385 a 391 del expediente de instancia, para dar contestación al recurso interpuesto de la siguiente manera: **4.3.2.-** Para contrarrestar los argumentos de la institución demandada, inicia por señalar que tanto en el escrito inicial del recurso como en su complementación, se emiten yerros en sus aseveraciones, pues por un lado se reprocha una insuficiencia en la motivación, mientras que por otro, se señala que hay una errónea motivación y que a su vez, no existe motivación en la sentencia; en ese sentido, menciona que el Tribunal de instancia desarrolló un análisis de casi 5 hojas en el que habría citado correctamente normativa nacional y supranacional

relacionada con la valoración de mercancías, explicando de manera directa y eficaz cuándo son aplicables los métodos secundarios, centrándose principalmente en el tercer método ya que fue el utilizado por el SENAE en su acto de determinación; en suma, indica que los jueces analizaron la Resolución No. 846 de la Decisión 571, mediante la cual habrían explicado acertadamente los ajustes que deben realizarse por diferencias de nivel comercial por las cantidades importadas, habiéndose considerado al factor tiempo como un elemento importante para la aplicación de este método, en otras palabras, señala que los juzgadores, después de citar las normas pertinentes, las analizó y comparó con el accionar de la administración aduanera, a través de una explicación que gozaba de suficiente razonabilidad, lógica y comprensibilidad. **4.3.3.-** De lo antedicho, sostiene que la sentencia se encuentra debidamente motivada, pues a más de analizar los métodos de valoración, en ella se explicarían las razones fundamentadas del porqué debía aceptarse el método de transacción, mediante citas de los artículos pertinentes y al exponer un análisis de la documentación probatoria aportada en el proceso; asimismo, el actor sostiene que el Tribunal *A quo* realizó un recuento de normas y acuerdos internacionales, sin que de ello se verifique omisión de normativa legal alguna, y que en su lugar, la administración aduanera debía precisar la base legal indispensable de la que se creía asistida, misma que los juzgadores no citaron y que habría sido de vital importancia para que el caso se resuelva a su favor, más por el contrario, alega que si la casacionista no la menciona, sería porque simplemente no hubo ninguna norma ausente. **4.3.4.-** Respecto al argumento de la recurrente, acerca de que los juzgadores ignoraron el hecho de que el administrado no presentó documentación que desvirtúe las dudas de la administración aduanera en la etapa de control posterior, señala el importador que tales alegaciones no corresponden a la etapa de casación, dado que ésta no admite revisión de pruebas salvo determinadas excepciones de ley; no obstante, menciona que el Tribunal de instancia realizó un análisis de todas las pruebas que obran del proceso y que fueron presentadas en su totalidad de manera oportuna en la etapa de control, mientras que ±a su criterio± indica que si la autoridad aduanera consideraba que se presentó ªprueba nuevaº, habría sido el mismo SENAE, a través de su Dirección Nacional de Intervención y la Dirección Nacional Jurídica, la que inobservó las normas de la Comunidad Andina del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, vulnerando así el debido proceso en las garantías del derecho a la defensa y a la debida motivación, al haber descartado el primer método de valoración en base a criterios subjetivos y a documentación que ±según sus palabras± no fue solicitada originalmente en el proceso de control posterior. **4.3.5.-** Finalmente, concluye alegando que los valores declarados por parte de su representado cumplieron los requisitos para la aplicación del primer método de valoración, pues señala que el señor Marco Centeno presentó de manera completa la documentación exigida por parte de la administración aduanera en la fase de control posterior, conforme lo establecido en las leyes tributarias y en base a los principios de contabilidad, lo cual habría sido comprobado dentro del juicio a través de los documentos anexados en el proceso de

control posterior y en el reclamo administrativo de impugnación, constantes en autos de este proceso como elementos probatorios que fueron aceptados en la audiencia preliminar y que fueron exhibidos durante el desarrollo de la audiencia de juicio.

5.- DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO.- Frente a los argumentos esgrimidos por la autoridad aduanera y la contestación de la contraparte actora, corresponde determinar si en el fallo recurrido prospera el caso segundo del artículo 268 del COGEP, por infracción de los artículos 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República y 89 del COGEP, y verificar si la sentencia de instancia está incursa en la deficiencia motivacional de insuficiencia, conforme las acusaciones de la recurrente.

6.- ANÁLISIS.- Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, para resolver el problema jurídico planteado, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, admitido por la Conjueza Nacional Temporal, reflexiona lo siguiente:

6.1.- Determinación de causales.- El recurso de casación se fundamenta en el caso 2 del art. 268 del COGEP que dispone: *ª Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. (...)º* . Se tiene entonces que, el numeral segundo contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la garantía de motivación. En este caso, de configurarse el yerro jurídico en la sentencia, ésta debe ser corregida, teniendo en cuenta que existe la restricción de revisión probatoria[2].

6.2.- Conceptualización doctrinaria.- Muchos autores y estudiosos del tema se han pronunciado sobre el vicio alegado, por ejemplo, lo manifestado por el jurista ecuatoriano Luis Cueva Carrión en su obra ª La casación en materia civilº, manifiesta que consiste en: *ª (...) El error in iudicando tiene relación directa con el derecho sustantivo o de fondo; es el que se comete al violar las normas jurídicas de derecho sustantivo o material. Es el defecto en el juicio de derecho (...)º* [3]. Por otro lado, acerca de la motivación, Colemer Hernández establece que es una: *ª (¼) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles de ser incluidos en la*

2 Art. 270 inc. 4to del COGEP, que establece: *" Art. 270.- Admisibilidad del recurso. (Sustituido por el Art. 43 de la Ley s/n, R.O. 517-S, 26-VI-2019).- (...) No procede el recurso de casación cuando de manera evidente lo que se pretende es la revisión de la prueba. (...)"*
3 Cueva Carrión, Luis (2011). La casación en materia civil, Ediciones Cueva Carrión, Quito, Ecuador, pág. 226.

redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica. (...)º [4]; mientras que por su parte, Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como *ª(¼) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión. (...).º* [5].

6.3.- Normas aplicables al caso.- Las normas de derecho que la entidad recurrente estima infringidas en la presente causa son las siguientes: **6.3.1.-** Constitución de la República: *ª Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados. (...)º* . **6.3.2.-** 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* .

6.4.- Estudio del caso en cuestión.- En relación al recurso de casación planteado por la administración aduanera por el caso señalado, se considera lo siguiente:

6.4.1.- Analizados que han sido todos y cada uno de los argumentos de la institución casacionista, resulta relevante tener presente el objeto de controversia señalado en la sentencia y fijado por los juzgadores con anuencia de las partes en la audiencia preliminar, mismo que se encuentra transcrito textualmente en el numeral 3.1.- de la presente sentencia. En la especie, conforme lo descrito a lo largo del considerando 4.2.- de este fallo, se tiene que el SENAE acusa que la sentencia de instancia incurre en una falta de motivación, por cuanto estima que las conclusiones a las que arribaron los juzgadores distritales, no se encontrarían debidamente respaldadas por las normas legales que

4 Colemer Hernández, Ignacio (2003). La motivación de las Sentencias: sus exigencias constitucionales y legales, Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, pág. 46.
5 De la Rúa, Fernando (1980). Proceso y Justicia, Buenos Aires: Editores Asociados, pág. 82.

soporten su decisión, esto es, que no existe justificación normativa de la decisión adoptada de haber dejado sin efecto los actos administrativos impugnados en el proceso; a su vez, presenta reproches acerca de que los juzgadores habrían omitido afrontar los argumentos planteados por parte de la entidad demandada, en su contestación a la demanda y durante su intervención en el transcurso de la audiencia de juzgamiento, así como que tampoco consideraron la falta de soporte de documentación que desvirtúe las y dudas presunciones en la etapa de control posterior por parte del importador, en virtud de lo cual, la autoridad aduanera considera que hubo una falta de razonabilidad, lógica y comprensibilidad.

6.4.2.- De ello, es menester recalcar los criterios motivacionales emitidos por la Corte Constitucional dentro de su Sentencia No. 1158-17-EP/21, correspondientes al vicio alegado por parte de la empresa casacionista, en esa consideración, tenemos conforme sus repudios, existe paralelamente la deficiencia de una motivación «aparente» misma que puede derivarse en 3 subcategorías, la incoherencia, la inatinencia y la incongruencia, siendo que esta última se produce cuando: *ª(...) 85. Una argumentación jurídica puede lucir suficiente, pero alguna de sus partes podría estar viciada por ser incongruente con el debate judicial y, por tanto, la suficiencia motivacional podría ser solo aparente, pues las respuestas incongruentes a los problemas jurídicos del caso no sirven para fundamentar una decisión. 86. Hay incongruencia cuando en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica, o bien,* ***no se ha contestado algún argumento relevante de las partes procesales (incongruencia frente a las partes)****, o bien,* ***no se ha contestado alguna cuestión que el sistema jurídico ±ley o la jurisprudencia± impone abordar en la resolución de los problemas jurídicos*** *conectados con cierto tipo de decisiones ±véanse, párrs. 104ss.±, generalmente, con miras a tutelar de manera reforzada un derecho fundamental* ***(incongruencia frente al Derecho)****. 87. La incongruencia frente a las partes no surge cuando se deja de contestar cualquier argumento de las partes, sino solo los relevantes, es decir, aquellos argumentos que inciden significativamente en la resolución del correspondiente problema jurídico. Para evaluar si la incidencia es o no significativa, es preciso atender al contexto del debate judicial y al estándar de suficiencia aplicable al caso concreto (véase, párr. 64 supra). Los argumentos de las partes son especialmente relevantes cuando apuntan a resolver el problema jurídico en sentido opuesto a la respuesta dada por el juzgador. (...) 89. La incongruencia frente a las partes puede darse por omisión, si no se contesta en absoluto a los argumentos relevantes de la parte, o por acción, si el juzgador contesta a los argumentos relevantes de las partes mediante tergiversaciones, de tal manera que efectivamente no los contesta. (...)º* [6] (lo remarcado le corresponde a este Tribunal).

6 Sentencia No. 1158-17-EP/21 dictada el 20 de octubre de 2021 por el Pleno de la Corte Constitucional, págs. 28, 29 y 31.

6.4.3.- Ahora bien, en el caso *sub lite* resulta imperativo precisar que, acorde a las alegaciones expuestas en el recurso de casación interpuesto por la autoridad aduanera, corresponde considerar lo siguiente : *ª (...) 100. Esta Corte considera importante aclarar que, cuando una parte procesal acusa la vulneración de la garantía de la motivación en una determinada decisión judicial, no es indispensable que identifique uno de los tipos de deficiencia motivacional o de vicio motivacional descritos en esta sentencia.* ***Lo que sí se requiere es que la parte procesal formule con aceptable claridad y precisión las razones por las que se habría vulnerado la garantía de la motivación****. Es decir, no basta con realizar afirmaciones genéricas del tipo: ª La sentencia no motiva adecuadamente la decisiónº o ª La motivación de la sentencia no reúne los requisitos del artículo 76.7.l de la Constituciónº ,* ***sino que debe especificarse en qué consiste el supuesto defecto en la motivación****. La carga de la argumentación la tiene quien afirma que la garantía de la motivación ha sido transgredida, toda vez que la suficiencia de la motivación se presume, como ocurre con toda condición de validez de los actos del poder público. Sin embargo, no se debe perder de vista que, en contextos específicos, como en garantías jurisdiccionales, las pautas de la motivación tienen ciertas particularidades y variaciones, como se lo detallará en la siguiente sección (ver párrs. 102ss. infra). (...)º* [7] (lo resaltado es añadido); frente a aquello, resulta evidente anotar que la casacionista, pese a que se le dispuso que aclare y complete su recurso de casación respecto de la forma en la que se habría configurado la supuesta falta de motivación, habiendo superado el filtro de admisibilidad, incumple los parámetros fijados por la Corte Constitucional en torno a la garantía de la motivación, pues formula vagas acusaciones que más que sustentar una deficiencia motivacional, en el fondo, atacan las deliberaciones efectuadas por parte del Tribunal *A quo*, acusando que las mismas son erradas, que omiten argumentos expuestos por la parte demandada, y que en ellas se ignoró la falta de probanza del administrado en la fase de control correspondiente, reproches que no guardan relación alguna con la fundamentación adecuada del vicio de falta de motivación, sino que corresponden a acusaciones orientadas a que se efectúe una nueva valoración de los medios de prueba como si se tratase de una instancia más, lo cual expresamente se encuentra vedado por la ley en esta sede casacional, pues el recurso de casación únicamente afronta posibles vicios jurídicos que puedan derivarse de los fallos emitidos por las distintas salas provinciales y tribunales distritales en todo el territorio nacional, sin que sea procedente la revaloración de pruebas conforme fue advertido con antelación *(ver § 6.1.-)*.

6.4.4.- No obstante, se verifica que los jueces distritales han desarrollado su análisis tanto fáctico como jurídico en la parte medular que atendió el objeto controvertido fijado en la causa, a saber, la

7 Sentencia No. 1158-17-EP/21 dictada el 20 de octubre de 2021 por el Pleno de la Corte Constitucional, págs. 33 y 34.

parte del fallo en que se verifica si la autoridad aduanera descartó en legal y debida forma el primer método de valoración de mercancías para aplicar supletoriamente el tercer método, de lo cual se aprecian las siguientes consideraciones del Tribunal Distrital: *ª(...) Revisada minuciosamente la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0048-RE, acto administrativo que ratificó la legalidad y validez de la Determinación de Control Posterior No. JRP2-2017-0939-D001,* ***este Tribunal observa que la administración aduanera al realizar la Determinación de Control Posterior, aplicando el tercer método en el presente caso, no cumple con lo dispuesto en la Normativa Supranacional transcrita, al realizar el ajuste aplicando este tercer método*** *solo se indica el ajuste de valor por diferencias establecidas por un valor total a pagar de US$13,882.02 dólares de los Estados Unidos de América a favor del sujeto activo,* ***sin justificar cuál es la mercancía similar que le sirvió de referencia para haber establecido ese ajuste en el valor de las mercancías. Tampoco se justifica que se haya determinado este aumento de valor con mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y en las mismas cantidades importadas con las mercancías objeto del aumento de valor, tampoco se justifica que se haya realizado la comparación con otras mercancías que hayan sido exportadas dentro del plazo máximo de establecido en esta norma****, lo cual vuelve a este valor en apreciaciones subjetivas en la elaboración de esta determinación de control posterior, que ocasionan que el tercer método de valoración y los ajustes realizados al valor de las mercancías,* ***carezcan de motivación****. (...) Este Tribunal, considera prudente manifestar que las disposiciones enunciadas anteriormente debieron haber servido de base para que la Administración Tributaria Aduanera ejerza su facultad determinadora, respetando su contenido y aplicándolo objetivamente respecto al caso que estamos tratando. (...)º* (fjs. 411 anverso y reverso y 412 exp. de instancia, § 7.5) y 7.6), lo remarcado es agregado), procediendo a desarrollar su análisis probatorio en el considerando 8.- del fallo recurrido, esencialmente conforme lo señalado en los numerales 8.1.- y 8.2.- de este mismo apartado, luego de los cuales, los juzgadores precisaron que: *ª(...)* ***ni en la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0048-RE que es materia de la impugnación****, mediante la cual se declara sin lugar el Reclamo Administrativo No. 162-2018 interpuesto a la Determinación de Control Posterior No. JRP2-2017-0939-D001, expedida por el Director Regional 2 de Intervención, Subrogante del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador,* ***la administración aduanera ha efectuado la identificación de las importaciones que se tomaron como referente de mercancías similares****, puesto que el artículo 3 de las normas de valoración en aduana (Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994), que es anexo de la Decisión 571 y por tanto parte integrante de la misma, se indica que en ese método, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades, y que cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de*

mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles a nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquellos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento o disminución del valor.- En todos los casos que son motivo de reclamaciones administrativas, ***el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, debe motivar la aplicación de los métodos de valoración que la Administración está habilitada a realizar****, en mira a la ejecución de los procedimientos de control posterior para la rectificación de tributos; sobre todo* ***identificando en un informe motivado de manera clara la configuración de cada una de las variables que conforman cada método de valoración, para que sea de conocimiento del importador la manera cómo se determinó la obligación tributaria****, el adoptar este procedimiento no quiere decir que se revele información propia o de alguna compañía o importador como persona natural, tomando en cuenta las disposiciones legales que se encuentran incorporadas al sistema jurídico nacional y a los Convenios Internacionales que sobre comercio exterior otorgan, al tratamiento de la información de las bases de datos de la Administración Aduanera, sin desmerecer el debido proceso y la seguridad jurídica, por lo que la Administración Aduanera, en sus procesos de determinación debe procurar entregar información sobre la forma cómo determina, su metodología, variables generales; lo cual de ninguna manera implica entregar información personal de los contribuyentes, la misma que es reservada y confidencial. (...)º* (fjs. 412 vta. y 413, § 8.4.-, el énfasis es nuestro), arribando a la siguiente conclusión: *ª (...) Conforme consta en esta sentencia, el Tribunal luego de la observación efectuada a las pruebas que presentara la parte accionante, se establece que el importador presentó la factura de las mercancías de la Declaración Aduanera de Importación DAI No. 028-2016-10-00418958, conforme consta en el cuaderno procesal; y,* ***no se analizó la información consignada por el importador en la Declaración Andina de Valor (DAV)****, razón más que suficiente, para establecer este Tribunal, que* ***no se encuentra justificado el accionar de la Administración de Aduana, al aplicar un método secundario para establecer una determinación complementaria****, lo cual no procedió conforme a las normas de valoración que se encuentran debidamente explicados en los documentos supranacionales.--- (...)º* (fj. 413 anverso y reverso, § 8.5.-, lo resaltado nos corresponde).

6.4.5.- De lo expuesto, se verifica que los juzgadores ±en uso de su ejercicio cognitivo± expusieron los razonamientos por los cuales consideraron que el acto administrativo impugnado carecía de motivación y en consecuencia, lo dejaron sin efecto, pues se aprecian todas las consideraciones fácticas, así como una fundamentación jurídica con un amplio margen de normas transcritas, consideradas y aplicadas en los acápites sexto y séptimo del fallo, concernientes a *ª 6 NORMAS*

CONSTITUCIONALES Y LEGALESº y *ª7.- MOTIVACIÓN.-º*, de manera que se observa que los jueces distritales afrontaron el asunto controvertido, destacando especialmente que al arrancar su argumentación, refirieron que era deber del Tribunal ejercer el control de legalidad[8] sobre el acto administrativo impugnado, sin que el SENAE se encuentre exento de dicho control conforme lo establecido en el artículo 173 de la Constitución de la República; asimismo, se observa que el Tribunal de instancia cita al artículo 76 de la Constitución de la República (estimado como infringido) así como la Sentencia No. 136-14-SEP-CC de la Corte Constitucional y ciertos criterios doctrinarios, que lo llevó a determinar que la autoridad aduanera no justificó motivadamente, el por qué era aplicable el tercer método de valoración de mercancías en lugar del primero, justamente sobre la base de los preceptos normativos referentes a la garantía de la motivación que ±a criterio del Tribunal± incumplió el SENAE; en ese sentido, se evidencia la fundamentación fáctica y normativa aplicada para haber arribado a las conclusiones expuestas en el fallo objetado, redactada de una manera clara y concisa en su desarrollo, con un lenguaje entendible más que técnico, de lo cual es preciso también recalcar que la sentencia a más de ser suficientemente comprensible, debe ser apreciada y entendida en su integralidad[9], con todas sus partes que la componen y conforman un todo, pues solo de ese modo se puede apreciar la motivación desarrollada por los jueces distritales en su decisión para una mejor comprensión de la misma.

6.4.6.- En esa línea, en cuanto a las alegaciones de la institución demandada contenidas en el numeral 4.2.5.- que antecede en este fallo, acerca de que la sentencia de instancia carece de los requisitos de razonabilidad, lógica y comprensibilidad, es necesario remontarnos a la esfera constitucional, la cual nos permite determinar con mayor amplitud y entendimiento, si una resolución se encuentra debidamente motivada; para ello y conforme lo dicho por el SRI, es menester señalar la siguiente conceptualización de la Corte Constitucional: *ª(...) Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el Derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados.* ***Una decisión razonable es aquella fundada en los principios***

8 Art. 313 del COGEP, que establece: *"Art. 313.- Contenido de la sentencia. Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten* ***control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados****, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos. En caso de que se admita la pretensión del administrado y se deje sin efecto el acto impugnado, se ordenará además que se restituya el valor pagado indebidamente o en exceso y lo debidamente pagado."* (lo remarcado es agregado).

9 Segundo inciso del artículo 101 del COGEP, que señala: *"Art. 101.- Sentencia ejecutoriada. (...) Para apreciar el alcance de la sentencia, se tendrá en cuenta no solo la parte resolutiva, sino también la motivación de la misma."*.

constitucionales. ***La decisión lógica***, *por su lado,* ***implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre ésta y la decisión***. ***Una decisión comprensible***, *por último,* ***debe gozar de claridad en el lenguaje***, *con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto. (...).º* [10](lo resaltado es añadido). Frente a esta consideración, esta Sala verifica que no se configura la falta de alguno de los elementos motivacionales en referencia, puesto que el pronunciamiento judicial cuenta con una suficiente carga argumentativa y jurídica, así como con una redacción clara, concreta, inteligible, asequible y sintética, contiene una deliberación razonada, lógica y comprensible de los hechos fácticos y jurídicos materia de litigio, además de ser en sí misma clara, precisa y congruente; asimismo, no se observa ninguna clase de insuficiencia en el fallo ni ningún tipo de incongruencia frente al derecho o frente a las partes, pues al contrario, los juzgadores han contestado con suficiente motivación, todos los argumentos de las partes procesales, sin que se advierta ninguna omisión de pronunciamiento respecto a los objetos controvertidos, o alguna clase de tergiversación de tales argumentos, -lo cual en cualquier caso no sería objeto de reproche bajo el caso 2, pues existen otros cargos para el efecto dentro de un recurso de casación- de modo que han cumplido a cabalidad los estándares fijados en la referida Sentencia No. 1158-17-EP/21, motivo por el cual los cargos sustentados en este punto, al no tener asidero jurídico, son rechazados.

6.4.7.- De lo analizado con anterioridad, se advierte que más que una alegación sobre una falta de motivación en la sentencia, existiría una inconformidad por parte del recurrente en dicha parte de la sentencia, respecto al análisis efectuado por los jueces de instancia, así como a las conclusiones que arribaron, y para ello, es imprescindible tomar en cuenta los siguientes enunciados contenidos en la tan mencionada Sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, que establecen que: *ª (...) 28. La garantía de la motivación entonces, exige que la motivación sea suficiente, independientemente de si también es correcta, o sea, al margen de si es la mejor argumentación posible conforme al Derecho y conforme a los hechos. Es decir, la mencionada garantía exige que la motivación contenga: (i) una fundamentación normativa suficiente, sea o no correcta conforme al Derecho; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente, sea o no correcta conforme a los hechos. Como esta Corte ha señalado, ª [l]a garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judicialesº . 29. Si una motivación, a pesar de ser suficiente, es incorrecta, la garantía de motivación no se vulnera. Sin embargo, como se ha expuesto, esto no significa que dicha incorrección no tenga consecuencias jurídicas. Por ejemplo, algunas incorrecciones conforme al Derecho constituyen desaciertos en la interpretación y aplicación de normas sobre derechos o garantías fundamentales distintos a la garantía de la motivación; para*

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

enmendarlas, está disponible todo un sistema de garantías jurisdiccionales, además de las garantías procesales ordinarias. (...)º [11], lo que implica que, aún en el caso de que habría sido errado el entendimiento y valoración de los medios probatorios por parte de los jueces distritales, no conlleva al hecho de que la sentencia recurrida no se encuentre motivada, toda vez que de ser el caso y si la parte recurrente considera que se ha incurrido en este tipo de vicio, existen otros mecanismos impugnatorios que pueden solventarlo, vía casación invocando asertivamente el caso contenido dentro del artículo 268 del COGEP que se estime adecuado en función de una carga argumentativa conexa a su pretensión, puesto que no le corresponde a esta Sala suplir dicho deber procesal, dada la naturaleza técnica, dispositiva y extraordinaria del recurso de casación.

6.4.8.- En base a las reflexiones que anteceden, este Tribunal Casacional determina que en la sentencia recurrida no ha operado el vicio motivacional de insuficiencia ni incongruencia en el desarrollo de su motivación, pues los jueces distritales fundamentaron plenamente su decisión con suficientes elementos fácticos y normativos, habiendo sido confrontados entre sí en uso de su potestad valorativa de los hechos puestos a su conocimiento, siendo que desde la perspectiva del análisis en cuanto al cargo incoado, el fallo de instancia resulta claro, preciso y congruente[12], por lo cual se rechaza el cargo de falta de motivación, contenido en el caso segundo del artículo 268 del COGEP.

7.- DECISIÓN.- Por los fundamentos que anteceden, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia *ª ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICAº* , **RESUELVE**:

7.1.- NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 05 de agosto de 2020, a las 10h43, en el proceso judicial No. 09501-2019-00170.

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

11 Sentencia No. 1158-17-EP/21 dictada el 20 de octubre de 2021 por el Pleno de la Corte Constitucional, págs. 9 y 10.

12 Art. 92 del COGEP, que establece: *"Art. 92.- Congruencia de las sentencias. Las sentencias deberán ser claras, precisas y congruentes con los puntos materia del proceso. Resolverán sobre las peticiones realizadas por las partes y decidirán sobre los puntos litigiosos del proceso."*

7.3.- Sin costas ni honorarios que regular.

7.4.- Notifíquese, publíquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

266710276-DFE

Juicio No. 09501-2019-00237 RESOLUCION 504-2025

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

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 15 de julio del 2025, las 16h56.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los vicios sustentados en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que no se ha producido una indebida aplicación del artículo 94 numeral 2 del Código Tributario en concordancia con la disposición interpretativa contenida en el artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, de tal forma que tampoco prospera una falta de aplicación del artículo 94 numeral 1 del Código Tributario, habiéndose determinado que no ha operado la caducidad de la facultad determinadora. Por lo que, ha resuelto no casar el fallo impugnado.

VISTOS: El señor Nelson Javier Moreira Sotomayor, en calidad de Gerente General y como tal, representante legal de la compañía PACISTAR S.A., junto a su abogado patrocinador, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 31 de octubre de 2019, las 11h57, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2019-00237.

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

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 ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

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

siguientes del Código Orgánico General de Procesos (léase también COGEP). **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 24 de febrero de 2025, a las 09h50 (fj. 63 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 conocer y 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 14 de julio 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: *"Establecer si se ha verificado la causal insinuada por el actor en el recurso de revisión, esto es, la caducidad de la facultad determinadora al no haberse ocultado ingresos en la declaración."*. (fs 188 vuelta expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió que: *"declara SIN LUGAR LA DEMANDA. En aplicación de lo establecido en el artículo 324 del COGEP, se dispone que el valor caucionado sea cobrado por la parte demandada, para cuyo efecto una vez ejecutoriada esta sentencia, se entregará a cualquiera de los procuradores judiciales de la parte demandada el documento que obra a foja 38, mismo que deberá ser desglosado, dejándose copia certificada en el expediente."*. (fs. 189 vuelta expediente de instancia). **3.3.- Recurso de casación.-**

Mediante escrito de fecha 16 de diciembre de 2019, 13h06, el Gerente General y representante legal de la compañía PACISTAR S.A., interpone el recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en las causales: segunda del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de motivación; por la causal cuarta, por la que acusa al fallo del vicio de falta de aplicación de los artículos 89 y 162 del COGEP y del artículo 76 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador; y, por el caso quinto, por el cargo de errónea interpretación de la disposición interpretativa 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversión, Generación de Empleos, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal que interpreta el artículo 94 del Código Tributario, por el vicio de aplicación indebida del numeral 23 del artículo 7 del Código Civil y de los artículos 300 y 301 de la Constitución de la República del Ecuador. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 3 de enero de 2020, a las 14h56, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP. En tanto que en auto de fecha 21 de enero del 2020, a las 12h35, dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **3.5.- Admisión**.- En auto 22 de noviembre de 2024, a las 11h36, la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, en su calidad de Conjueza de la Sala, dispuso a la parte recurrente que aclare y complete su recurso en un término de cinco días. (fs. 37 - 40 vuelta expediente de casación). Posteriormente, mediante escrito de 28 de noviembre del 2024, 10h57, el recurrente presenta la aclaración solicitada. (fs. 42 - 44 expediente de casación). Finalmente, en auto de martes 10 de diciembre de 2024, las 10h58, la referida Conjueza de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *ª Tercero. Decisión. En base a lo señalado, y de conformidad con lo establecido en el inciso segundo del artículo 270 del COGEP, se ADMITE el recurso de casación planteado por PACISTAR, en cuanto al yerro activado bajo la causal quinta del artículo 268 ibídem, dejando constancia que desistió de las otras causales -segunda y cuarta-; (...).º*. (fs. 24 - 26 expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- La compañía casacionista para fundamentar su recurso respecto del caso quinto del artículo 268 del COGEP que ha sido admitido, señala que el Tribunal incurre en una errónea interpretación de la disposición interpretativa contenida en el artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversión, Generación de Empleos, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal que interpreta el artículo 94 del Código Tributario. Dicha errónea interpretación se encuentra en el numeral 7.5 de la sentencia recurrida. Así mismo, indica que el Tribunal busca aplicar el numeral 23 del artículo 7 del Código Civil para interpretar el artículo 94 del Código Orgánico Tributario con efectos retroactivos. Afirma que como primera consideración, se debe tomar en cuenta que el artículo citado no hace referencia expresa del momento en el cual se debe

entender incorporada la ley interpretativa a la ley interpretada. También acota que se debe tomar en consideración la distinción entre ley auténticamente interpretativa, de una ley con nombre de disposición interpretativa. Adicionalmente, indica que la jurisprudencia de la Sala Especializada de lo Fiscal del 17 de mayo del 2006 expande el articulado del Código Civil al establecer criterios temporales de la incorporación de la ley interpretativa a la ley interpretada. (fs. 198 vuelta y 199 expediente de instancia). **4.2.-** A su vez, indica que la Constitución de la República del Ecuador consagra en sus artículos 300 y 301 los principios de aplicación del régimen tributario. Entre estos, destaca el principio de irretroactividad de la norma. Por ende, menciona que para romper el mandato constitucional aplicando disposiciones interpretativas con efecto retroactivo, el Tribunal debe analizar el contenido de la ley misma para establecer su verdadera naturaleza. Indica que esto se debe a que no basta que el legislador califique a una disposición de interpretativa, pues las instituciones jurídicas no se conocen por su nombre sino por sus efectos. (fs. 199 expediente de instancia). **4.3.-** Menciona que para dilucidar si se está frente a una ley auténticamente interpretativa, el Tribunal debe determinar si la ley se limita a aclarar el sentido de la ley anterior donde se puede encontrar oscuridad en la norma. Hace énfasis en que la ley interpretativa debe, del universo de interpretaciones posibles, abstraer del articulado en mención en ejercicio del análisis crítico, indicar qué sentidos posibles deben ser proscritos pues en ese sentido, la ley interpretativa se limita a develar el verdadero sentido de la norma. Este tipo de normas, conocidas como meramente declarativas, no pueden darle a la ley un sentido que originalmente carecía. Si en cambio, indica que lo que realiza la disposición interpretativa es dotar de nuevo contenido a la ley interpretada, incluyendo una interpretación que no era previsible de la lectura del articulado original en lugar de interpretarlo o aclarando su sentido, nos hallamos frente a una aplicación retroactiva, proscrita por nuestro ordenamiento. Hace referencia a que cuando una disposición legal varía el sentido original de una ley, otorgándole un nuevo contenido, se está frente a una ley innovativa y no frente a una ley interpretativa meramente declarativa. Mencionando que esta clase de normas se autoproclaman leyes interpretativas para retrotraer sus efectos al pasado de manera ilegal, cuando esta actividad pertenece a las leyes auténticamente interpretativa. (fs. 199 vuelta expediente de instancia). **4.4.-** La compañía recurrente menciona que en el caso en cuestión, en el considerando 7.4 de la sentencia recurrida el Tribunal no solo llegó a una conclusión contradictoria, sino que utiliza erróneamente para su decisión la disposición interpretativa del artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversión, Generación de Empleos, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal sobre declaraciones de impuesto a la renta del año 2012. Hace referencia a que para la consideración de retroactividad de dicha disposición interpretativa, se debe analizar la claridad del artículo 94 del Código Tributario, cotejando la supuesta interpretación realizada por el artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversión, Generación de Empleos, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, publicada en el suplemento 309 del Registro Oficial Suplemento con

fecha 21 de agosto del 2018, mucho después de realizada la declaración de impuesto a la renta observada. (fs. 200 expediente de instancia). **4.5.-** La compañía recurrente expresa que el artículo 94, bajo ninguna lectura del numeral segundo, hubiese sido razonablemente previsible la disposición interpretativa del artículo 61 de la Ley Orgánica Para El Fomento Productivo, Atracción De Inversiones, Generación De Empleo, Y Estabilidad Y Equilibrio Fiscal. Menciona que para poder interpretar una norma en sentido declarativo, la ley interpretativa debe limitarse a develar el sentido que se encuentra inmerso dentro de la ley interpretada. El contribuyente nunca hubiera podido llegar a la misma conclusión de lo que pretende establecer el artículo 61 de la Ley Orgánica Para el Fomento Productivo, por las disposiciones expansivas de ésta, especialmente cuando la expedición de esta disposición interpretativa se realizó habiendo ya iniciado el proceso de determinación por parte de la Administración Tributaria. Por ende, indica que el aplicar dichas disposiciones de manera retroactiva atentan contra la seguridad jurídica establecida en el artículo 82 de la Constitución y vulnera el principio de irretroactividad de las leyes establecido como uno de los principios fundamentales del derecho tributario en el artículo 300 de la Carta Magna. (fs. 200 vuelta expediente de instancia). **4.6.-** La compañía recurrente hace referencia a que el caso de leyes auténticamente interpretativas, el contenido interpretado se encontraba desde siempre presente en la ley interpretada, al punto que haciendo uso de los procedimientos de interpretación usualmente conocidos, podía llegarse a la misma conclusión. En el presente caso, menciona que la retroactividad de la ley precisamente atribuye consecuencias no previstas en el momento en que los hechos ocurrieron, exigiendo aquello que en el momento era imprevisible, pues es imposible conocer la futura voluntad del legislador. Indica que al aplicar de manera retroactiva dicha disposición no sólo se atenta contra la seguridad jurídica al darle un sentido nuevo al numeral segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, sino que ignora el hecho de que copiosa jurisprudencia de la Corte Nacional de Justicia ha realizado con anterioridad el ejercicio de interpretación de dicho artículo, develando el auténtico sentido de la norma para su aplicación antes de la expedición de la Ley Orgánica Para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal. (fs. 200 vuelta y 201 expediente de instancia). **4.7.-** La compañía recurrente menciona que al no existir oscuridad en la aplicación del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, la disposición interpretativa del artículo 61 de la Ley Orgánica Para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal busca extender el alcance retroactivo de esta disposición al momento de dictada la ley interpretada, siendo ésta el Código Orgánico Tributario simulando ser una auténtica ley interpretativa. Hace referencia en que al tratarse de una ley propiamente dicha con efectos que modifican sustancialmente el alcance de la normativa afectada, su contenido y aplicación, disfrazada bajo el nombre de disposición interpretativa, el Tribunal no debía aplicar lo prescrito por ella con efecto retroactivo. Indica que al ser inconstitucional la aplicación con efecto retroactivo de la mal

llamada disposición interpretativa del artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación De Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, la ley aplicable para el caso sobre caducidad es la contenida en el numeral primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario que prescribe la caducidad de la facultad determinadora de la Administración Tributaria en tres años. (fs. 201 vuelta expediente de instancia). **4.8.-** La compañía recurrente menciona que al ser declarados todos los tipos de ingresos por parte del contribuyente, tal y como se verifica de la jurisprudencia, no se puede verificar ocultamiento de ingresos por parte del contribuyente. Al declararse todos los tipos de ingresos, la caducidad de la facultad determinadora de la Administración es de tres años que deben ser contados desde la fecha en la cual la obligación es exigible. La Administración, para ampliar su tiempo de determinación, manifestó que PACISTAR S. A. mantuvo relaciones comerciales con empresas calificadas como "inexistentes o supuestas". Menciona que este hecho lo sostuvo utilizando su facultad de investigación, mas no se probó en audiencia al haber considerado el Tribunal que el asunto podía ventilarse como de mero derecho. (sic). Esta severa alegación debe estar respaldada mediante un acto administrativo emitido dentro del tiempo de vigencia de la facultad determinadora que tiene la Administración Tributaria para realizar sus observaciones y debe ser probada; caso contrario se estaría ante la situación, absurda, de que la facultad de determinación de la Administración siempre sería la de seis años. (fs. 201 vuelta expediente de instancia). **4.9.-** Continúa el recurso mencionando que la razón de ser de esta caducidad es, precisamente, que existe para impulsar a la Administración Tributaria a realizar una gestión correcta, determinando dentro del plazo señalado cualquier observación. Indica que dentro de este plazo también se debe incluir la determinación, mediante acto administrativo, de la calidad de ©inexistentes, fantasmas o supuestas© de empresas, para de esta forma ampliar su facultad determinadora. Hace énfasis en que bajo ningún concepto esta determinación puede hacerse fuera del plazo de caducidad para proceder a ampliar de manera retroactiva dicho plazo a seis años alegando ocultamiento. Por lo expuesto, expresa que es evidente el incumplimiento de los preceptos jurídicos aplicables como son: la seguridad jurídica consagrada en el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador, el principio de irretroactividad de la norma en materia tributaria incluido en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, las garantías del proceso, presunción de inocencia y la imposibilidad de ser juzgado por actuaciones que no eran consideradas como infracción al momento de ser cometidas, consagrados en el artículo 76 numerales 1, 2 y 3 de la Constitución de la República del Ecuador. (fs. 202 expediente de instancia). **4.10.-** Concluye el recurso mencionando que dicho incumplimiento lleva a la inaplicación de la caducidad de la facultad determinadora de la Administración Tributaria como se desprende de los artículos 68 y 94 del Código Orgánico Tributario, al aplicar de manera retroactiva la mal llamada disposición interpretativa del artículo 61 de Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad

y Equilibrio Fiscal amparados en una fácil interpretación del artículo 7 numeral 23 del Código Civil, al tratar a la precitada disposición interpretativa por su nombre y no por sus efectos. **4.11.-** En cuanto a la aclaración solicitada por la Conjueza, se advierte que la compañía recurrente solicitó se desestime las causales 2 y 4 del artículo 268 del COGEP y únicamente se de trámite los vicios acusados en la causal quinta del artículo 268 del COGEP. No obstante menciona que el yerro constituye que la Sala de instancia, en el numeral 7.4 de la sentencia, aplicó el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario porque a su parecer debía considerarse el plazo de seis años para que opere la caducidad de la facultad determinadora de la administración, basando su criterio en una sentencia de la Corte Suprema de Justicia dictada dentro de la causa 134-2004, la cual no constituye un precedente jurisprudencial obligatorio, al no haberse emitido resolución del Pleno del máximo organismo de justicia para declararlo como tal; así también, se aplicó el artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo y el artículo 7 numeral 23 del Código Civil. Menciona que esta aplicación normativa, indiscutiblemente influyó en la decisión de la causa, ocasionando un perjuicio al contribuyente, pues si el Tribunal A quo hubiera aplicado las normas denunciadas como infringidas, la sentencia debía declarar con lugar la demanda y la caducidad de la facultad determinadora, ya que de lo analizado en el escrito inicial del recurso de casación, el artículo 300 de la Constitución referente al principio de irretroactividad en materia tributaria debió ser aplicado en el fallo ya que la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal fue promulgada con posterioridad al proceso de control tributario y determinativo de obligaciones. Así como también el numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario, pues la determinación de la obligación por parte del Servicio de Rentas Internas, fue realizada fuera del plazo contenido en esta norma sustantiva. (fs. 42 y 43 expediente de casación). **4.12.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 27 de enero de 2025, a las 16h14, la abogada María Cristina Villacreses, en representación del señor Damián Alberto Larco Guamán, Director General del Servicio de Rentas Internas, da contestación al recurso interpuesto y señala que el Tribunal verificó que sobre la inclusión de gastos inexistentes no había sido cuestionado por el actor en la insinuación del recurso de revisión. Así también indica que el presupuesto de hecho, inclusión de gastos inexistentes, se encuentra contemplado en el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario. Por lo que, menciona que el recurrente alega que el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, debió ser aplicado en el fallo recurrido, ya que en dicho artículo se contempla el ª principio de irretroactividad en materia tributariaº. Por lo que, se trata de una interpretación realizada por el creador de la norma jurídica -Legislador- y por tanto, la interpretación debe ser considerada como incorporada en la norma jurídica interpretada, tal como lo establece el numeral 23 del artículo 7 del Código Civil. (fs. 56 expediente de casación). **4.13.-** Finaliza la contestación mencionando que la Corte Constitucional mediante la sentencia No. 009-13-SIN-CC,

Caso N° 0008-12-IN, respecto a lo que debe considerarse en cuanto a una interpretación normativa realizada por el Legislador, aclaró que una norma interpretativa expedida por el Legislador no es nueva disposición jurídica, teniendo un efecto aclaratorio la interpretación realizada, debiendo adicionarse a lo indicado por la CCE que lo realiza con el propósito de que se entienda la norma en su sentido genuino, afirmando la CCE que por ello la ley interpretativa se entiende vigente desde el momento de la promulgación de la ley interpretada. Por lo que, menciona que se rechaza la alegación del recurrente referente a que en la sentencia del Tribunal A quo ha existido una falta de aplicación de normas de derecho sustantivo, ya que el Tribunal aplicó la norma jurídica -Art. 94 numeral 2 del Código Tributario- que regulaba el caso al verificarse que se trataba de inclusión de gastos inexistentes, lo cual no fue cuestionado en la insinuación del recurso de revisión por el recurrente. (fs. 56 vuelta y 57 expediente de casación).

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la compañía recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en la causal quinta del artículo 268 del COGEP por el vicio de indebida aplicación de los artículos 94 numeral 2 del Código Tributario, de la disposición interpretativa contenida en el artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal y del artículo 7 numeral 23 del Código Civil; o, por el vicio de falta de aplicación de los artículos 94 numeral 1 del Codigo Tributario, 76 numeral 1, 82 y 300 de la Constitución de la República del Ecuador.

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 la Conjueza de la Sala, 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*. **6.2.1.-** La **aplicación indebida** se presenta *ª (¼) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.º*. En tanto que, para Calamandrei, el vicio de aplicación indebida

puede llegarse *ª (¼) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.º* [1]. **6.2.2.-** Las normas señaladas como infringidas son.- **a) Artículo 94 numeral 2 del Codigo Tributario.-** *ª Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: (...); 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte.*°. **b) Artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal.-** *ª Disposición interpretativa del artículo 94 del Código Tributario.- Interprétese el artículo 94 del Código Tributario en el sentido de que en los casos en que los contribuyentes hayan sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, se entenderá que se ha dejado de declarar en parte el tributo, y por lo tanto se aplicará la caducidad de 6 años respecto de la facultad determinadora de la Administración Tributaria.º*. **c) Artículo 7 numeral 23 del Codigo Civil.-** *ª Art. 7.- La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo; y en conflicto de una ley posterior con otra anterior, se observarán las reglas siguientes: (...) 23a.- Las leyes que se limiten a declarar el sentido de otras leyes se entenderán incorporadas en éstas; pero no alterarán en manera alguna los efectos de las sentencias judiciales ejecutoriadas en el tiempo intermedio.º*. **6.2.3.-** La recurrente para fundamentar su recurso alega que la aplicación normativa referida (considerando 6.2.2), indiscutiblemente influyó en la decisión de la causa, ocasionando un perjuicio al contribuyente, pues si el Tribunal A quo hubiera aplicado las normas denunciadas como infringidas, la sentencia debía declarar con lugar la demanda y la caducidad de la facultad determinadora, ya que el artículo 300 de la Constitución referente al principio de irretroactividad en materia tributaria, que debió ser aplicado en el fallo ya que la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal fue promulgada con posterioridad al proceso de control tributario y determinativo de obligaciones. Afirma que cuando una disposición legal varía el sentido original de una ley, otorgándole un nuevo contenido, se está frente a una ley innovativa y no frente a una ley interpretativa meramente declarativa, de tal forma que al aplicar la ley interpretativa se ha dado un sentido nuevo al segundo numeral del artículo 94 del Código Tributario, sin considerar que la norma ibídem no es obscura, extendiendo indebidamente el alcance retroactivo de la disposición al momento de dictada la ley interpretada. Siendo por tanto inconstitucional la aplicación con efecto retroactivo de la mal

1Humberto Murcia Ballén, *"Recurso de casación civil"*, (Bogotá: Ediciones Jurídica Gustavo Ibáñez, 2015), 318.

llamada disposición interpretativa contenida en el artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo y, por tanto, aplicando indebidamente el artículo 94 numeral 2 del Código Tributario. **6.2.4.-** Esta Sala especializada ha señalado de manera reiterada que el recurso de casación es extraordinario, excepcional, de alta técnica jurídica, que cuestiona de manera concreta el vicio o los vicios en los que incurre el juzgador de instancia en su decisión, de manera que es obligación del recurrente fundamentar de manera adecuada y suficiente su recurso. Así desde la técnica casacional, se advierte las siguientes deficiencias no advertidas por el Conjuez a saber: a).- En la fundamentación del recurso presentado el 16 de diciembre de 2019, se refiere de forma clara y precisa que en relación al caso 5 del art. 268 del COGEP se alega como vicio, la ERRÓNEA interpretación de la disposición interpretativa contenida en el artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversión, Generación de Empleos, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, en tanto que en la aclaración del recurso, de forma injustificada y sin sustento jurídico, el recurrente a título de ªaclaraciónº de forma impropia procede a reformar el recurso y altera el vicio de errónea interpretación originalmente planteado, por el de aplicación indebida, deficiencia no permitida por el ordenamiento jurídico que corresponde advertirlo. b).- A ello se suma que, respecto de las otras normas acusadas, el vicio de indebida aplicación recién se incorpora en el escrito de aclaración, siendo necesario resaltar y reiterar que la línea argumentativa del recurso se fundamenta en el vicio de errónea interpretación, argumento que no ha variado en la aclaración del recurso. Así pues, conforme lo ha sostenido esta Sala en sus múltiples fallos, al acusar una norma de erróneamente interpretada se considera que es la norma que gobierna la causa, pero que se le ha dado un alcance que no tiene, lo cual riñe con el vicio de indebida aplicación, en cuyo caso se considera que la norma no gobierna la causa, siendo ambigua en este escenario, la estructura de la proposición jurídica planteada por el recurrente. Estas deficiencias e incompatibilidades en la construcción del recurso de casación, serían razones suficientes para desechar el recurso, sin embargo esta Sala especializada procederá con el análisis de los artículos alegados, en atención a los vicios por los cuales se ha concedido la admisión del recurso de casación. **6.2.5.-** En observancia del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, error in judicando, inicia el análisis a partir de los hechos no controvertidos en instancia. Hay que precisar que en el considerando 6.3 del fallo se establece que la causa se tramitará como una de puro derecho, por lo que no existen hechos probados que se deban detallar. Así las cosas, los hechos no controvertidos son: **i.** La declaración de impuesto a la renta se debía presentar el 14 de abril de 2013. **ii.** La declaración se presentó el 30 de mayo de 2013. **iii.** La comunicación de diferencias se notificó el 7 de diciembre de 2016 y la Resolución de Aplicación de Diferencias el 19 de noviembre de 2017. **iv.** Mediante escrito presentado el 26 de noviembre de 2018 ante el SRI, el actor insinuó recurso de revisión en contra de la Resolución No. 109012018RREC134199 que acepta parcialmente el Reclamo Administrativo a la Resolución de Aplicación de Diferencias No. DZ8-GPNRAIV17-00000014-M por

diferencias en la declaración de impuesto a la renta del año 2012. **v.** La inclusión de gastos inexistentes no había sido cuestionado por el actor en la insinuación del recurso de revisión **6.2.6.-** Corresponde volver a mencionar el objeto de la controversia determinado en la audiencia preliminar: *ª Establecer si se ha verificado la causal insinuada por el actor en el recurso de revisión, esto es, la caducidad de la facultad determinadora al no haberse ocultado ingresos en la declaración.º* . Así las cosas, el Tribunal distrital en el considerando 6.3 de su fallo determinó que: *ª ... toca exclusivamente establecer si el hecho de no haber omitido ingresos en la declaración, implica que habría caducado la facultad determinadora conforme al numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario, al haber la administración iniciado o concluido los actos de determinación con posterioridad a los 3 años de presentada la declaración;º ,* siendo que, en el considerando 7.3 precisa que es necesario determinar: *ª ... si es indiferente o irrelevante* ***el hecho de que el actor haya incluido costos y gastos que la administración consideró como inexistentes desde el inicio de la determinación****, como reseña la resolución impugnada.º* . (El resaltado nos corresponde). Establecido aquello en el fallo, los juzgadores de instancia, en lo que se refiere a la disposición interpretativa contenida en el artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal en los considerandos 7.4 y 7.5 de su fallo consideran que: *ª 7.4) El artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversión, Generación de Empleos, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, que interpreta el artículo 94 del Código Tributario en el sentido que los contribuyentes que hayan incluido como egresos, costos o gastos inexistentes y/o generados en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, obliga al Tribunal a considerar como aplicable al caso el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, esto es, la caducidad en 6 años. La norma interpretativa no se limita a transacciones con empresas fantasmas, sino también a casos de gastos inexistentes; 7.5) Las normas interpretativas se consideran vigentes a la ley interpretada, esto es, se consideran vigentes desde la propia expedición del Código Tributario en el año 1975, de acuerdo al numeral 23 del artículo 7 del Código Civil¼ºª* .; de tal forma que los juzgadores de instancia advierten que la inclusión de costos y gastos inexistentes, no fue objeto del cuestionamiento en la insinuación del recurso de revisión, de modo que no ha operado la caducidad de la facultad determinadora puesto que desde la fecha en que se debía presentar la declaración o desde la fecha en que efectivamente se presentó, hasta la fecha en que se notificó la Resolución de Aplicación de Diferencias, no transcurrieron más de los 6 años previstos en el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario. **6.2.7.-** En este orden de ideas, esta Sala especializada observa que los juzgadores de instancia entienden la norma, artículo 94 numeral 2 del Código Tributario, en el correcto alcance de la misma, esto es, conforme su interpretación auténtica, a saber, la proferida por el órgano legislativo creador de la norma, estableciendo que opera la caducidad extendida a 6 años también respecto de costos y gastos ya bien: 1) respecto de costos o gastos inexistentes y/o 2) en facturas emitidas por

empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, es decir conforme ha sido interpretada según el Art. 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, tanto más que, conforme se desprende del fallo impugnado se tiene como hecho no controvertido, que la inclusión de gastos inexistentes no fue objeto del cuestionamiento en la insinuación del recurso de revisión, es decir que no se está considerando que la norma interpretativa se refiere también a los casos de costos y gastos inexistentes, -siendo que la administración tributaria determinó costos y gastos inexistentes en el inicio de la determinación-. Es de anotar que el recurrente en el fondo lo que cuestiona es el carácter interpretativo que el legislador ha dado a la norma y lo encubre con un desarrollo argumentativo de repudios en cuanto a la errónea y luego indebida aplicación de la norma acusada por parte parte de los jueces de instancia, siendo notorio que sus reproches incluyen alegaciones que atañen a supuestas institucionalidades de la norma, lo cual a todas luces rebasa la atención de la justicia ordinaria por existir los mecanismos idóneos de impugnación constitucional propios para dicho efecto. De lo expuesto, al tenor de lo dispuesto en el artículo 94 numeral 2 del Código Tributario en concordancia con la disposición interpretativa contenida en el artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, se concluye que la interpretación judicial dada por los jueces de instancia es la interpretación auténtica dada por el legislador, pues la norma en su integral interpretación abarca claramente también a los costos y gastos inexistentes, de lo cual, los juzgadores de instancia establecen que no ha caducado la facultad determinadora de la administración tributaria, siendo por tanto correcta al caso concreto, la aplicación de las normas en análisis. En tal virtud, no advierte una indebida aplicación de la disposición interpretativa contenida en el artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal (léase LOFPAIGEEEF), ni de los artículos 94 numeral 2 del Código Tributario o 7 numeral 23 del Código Civil, y se rechaza el vicio intentado.

Es necesario señalar que no cabe hacer una distinción entre el art. 94.2 y el art. 61 de la LOFPAIGEEEF, como si fueran dos normas distintas y ajenas entre ellas, pues constituyen una sola norma, dada la calidad de interpetativa que se le dió.

6.3.- 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.[2] **6.3.1.-** Las normas señaladas como infringidas son: **a) Artículo 94 numeral 1 del Codigo Tributario.-** *ª Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89; (...)º*. **b) Artículo 76 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador.-** *ª En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes. (...).º*. **c) Artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador.-** ª El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.º. **d) Artículo 300 de la Constitución de la República.-** *ª 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 responsables.º*. **6.3.2.-** La casacionista para fundamentar su recurso respecto del vicio de falta de aplicación, señala de manera general e imprecisa, que se ha incumplido con el precepto de la seguridad jurídica consagrado en el artículo 82 de la Constitución, así como el principio de irretroactividad de la norma en materia tributaria previsto en el artículo 300 de la norma Suprema. Afirma que si el Tribunal A quo hubiera aplicado las normas denunciadas como infringidas bajo este vicio, la sentencia debía declarar con lugar la demanda y la caducidad de la facultad determinadora, ya que de lo analizado en el escrito inicial del recurso de casación, el artículo 300 de la Constitución referente al principio de irretroactividad en materia tributaria debió ser aplicado en el fallo, ya que la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal fue promulgada con posterioridad al proceso de control tributario y determinativo de obligaciones. Señala que debió aplicarse el numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario, pues la determinación de la obligación por parte del Servicio de Rentas Internas fue realizada fuera del plazo contenido en esta norma sustantiva. **6.3.3.-** Esta Sala especializada advierte que la fundamentación del recurrente, en lo que se refiere al vicio de falta de aplicación, es muy general y está vinculada a la argumentación del vicio de indebida aplicación, de tal forma que, habiéndose determinado que no se ha producido una indebida aplicación del artículo 94 numeral 2 del Código Tributario en concordancia con la disposición interpretativa contenida en el artículo 61 de la

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

Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, se puede concluir que tampoco prospera el vicio de falta de aplicación de las normas alegadas con sustento en esta causa. Por lo expuesto, se rechaza el recurso interpuesto.

7.- Decisión

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

7.2.- NO CASAR el fallo dictado el 31 de octubre de 2019, las 11h57, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2019-00237.

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

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

7.5.- Sin costas.

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

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

VOTO SALVADO DEL JUEZ NACIONAL, SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 15 de julio del 2025, las 16h56. Emito el siguiente VOTO CONCURRENTE por cuanto:

UNO.- A pesar de que llego a la misma conclusión al que llega el voto de mayoría, es decir no CASAR la sentencia, me aparto del criterio vertido, pues considero que el recurso de casación, es un recurso extraordinario, de alta técnica jurídica y esencialmente dispositivo; revisado exhaustivamente el recurso, llego a la conclusión de que no reúne los requisitos formales para que sea procedente y que permita casar la sentencia y aceptar la demanda, tal cual lo propone el recurrente, por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de **indebida aplicación** de los artículos 94 numeral 2 del Código Tributario, de la disposición interpretativa contenida en el artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio

Fiscal y del artículo 7 numeral 23 del Código Civil; y por el vicio de **falta de aplicación** de los artículos 94 numeral 1 del Código Tributario, 76 numeral 1, 82 y 300 de la Constitución de la República del Ecuador.

DOS.- Se advierte que la recurrente fundamenta, en su escrito de aclaración del recurso, el vicio de **errónea interpretación** de la disposición interpretativa contemplada en el art. 61 de la Ley de Fomento Productivo, sin embargo, no existe una adecuada fundamentación en lo que se refiere a la acusación del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario ni del artículo 7 numeral 23 del Código Civil, pues ni siquiera precisa en su recurso el vicio del que se acusa a dichas normas, vicio que recién se aprecia en escrito de aclaración del recurso dispuesto por el señor Conjuez de la Sala, pero sin contener la fundamentación necesaria para el análisis al efecto.

TRES.- En este orden de ideas, esta Sala especializada observa que los juzgadores de instancia entienden la norma, artículo 94 numeral 2 del Código Tributario, en el sentido de que opera la caducidad extendida a 6 años también respecto de costos y gastos ya bien: 1) respecto de costos o gastos inexistentes y/o 2) en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas. Sin embargo, conforme ha sido identificado por esta Sala especializada, la fundamentación del recurso está orientada a sustentar la errónea interpretación de la disposición interpretativa contenida en el artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, siendo que el vicio admitido para su análisis en esta instancia de casación es de indebida aplicación; por lo que no es posible revisar la aplicación indebida o no de la norma, en atención al argumento de errónea interpretación, dada la formalidad del recurso extraordinario de casación.

CUATRO.- Adicionalmente, se advierte que la fundamentación del recurrente también se refiere al vicio de **falta de aplicación** del numeral 1 del art 94 CT acusación que resulta muy general y más bien está vinculada a la argumentación del vicio de **indebida aplicación**, pero la fundamentación corresponde en realidad al vicio de errónea interpretación, por lo que este vicio, tampoco puede prosperar y se lo rechaza.

En resumen, es la deficiente proposición jurídica del recurso lo que me decanta por rechazar el recurso de casación propuesto por la empresa PACISTAR SA sin que ello signifique que esté o no de acuerdo con lo decidido por el Tribunal de instancia.

Decisión

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, se **RESUELVE:**

NO CASAR el fallo dictado el 31 de octubre de 2019, las 11h57, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2019-00237.

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



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

JL/FA

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.