

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**

AÑO 2022:

**J17508-2014-0088, J17751-2012-0166,
J17751-2012-0169, J09501-2020-00114,
J17751-2012-0646.**



181082243-DFE

Juicio No. 17508-2014-0088

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 14 de julio del 2022, las 16h14. **VISTOS:** Tanto el abogado Ricardo David Sánchez Matamoros, procurador judicial de la Dirección Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, como la abogada María Alejandra Muñoz Seminario, en calidad de Directora General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, presentan sendos recursos de casación dentro del juicio de impugnación Nro. 17508-2014-0088, en contra de la sentencia de mayoría dictada el 31 de octubre de 2018, las 10h29, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, que acepta la demanda propuesta por el señor Pablo Sebastián Guijarro Núñez, en calidad de representante legal de Boehringer Ingelheim del Ecuador Cía. Ltda. y deja sin efecto la Resolución Nro. SENAE-DDG-2014-0457-RE de 16 de junio de 2014.

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

SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.- En virtud del sorteo de la causa, realizado el jueves, 19 de noviembre de 2020, a las 19h40, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Fernando Antonio Cohn Zurita, José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela. Actualmente la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, está integrada por los doctores José Dionicio Suing Nagua (juez titular), Gilda Rosana Morales Ordóñez (jueza titular) y Gustavo Adolfo Durango Vela (juez encargado y ponente de esta causa). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
JOSE DIONICIO
SUIING NAGUA
C=EC
L=QUITO
CI
1706860440

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDONEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640

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

TERCERO: PRESENTACIÓN DE LOS RECURSOS.- Los demandados por medio de sus procuradores judiciales, con escritos de 15 de noviembre de 2018, las 16h39 y 22 de noviembre de 2018, las 16h32, respectivamente, presentan recursos extraordinarios de casación, los cuales son calificados por el Tribunal de instancia de oportunos, que cumplen los requisitos de ley y dispone subir los autos al superior en autos de 21 y 30 de noviembre del 2018, en su orden, y conforme a lo señalado en los artículos 6, 7 y 11 de la Ley de Casación remite el proceso a la Corte Nacional de Justicia para resolver los recursos propuestos.

CUARTO: ERRORES ALEGADOS.- Mediante auto de 12 de agosto de 2020, las 08h15 dictado por el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, admite únicamente el causal **5** del artículo 3 de la Ley de Casación del recurso interpuesto por el Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, por cuanto la sentencia incumple el requisito de **motivación** contemplado en los artículos 76, numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República del Ecuador. Admite en su integridad el recurso planteado por la Directora General del SENA, esto es por la causal **1** del artículo 3 de la Ley de Casación, en lo referente a la falta de aplicación de la Resolución No. 5-2013 de la Corte Nacional de Justicia y del art. 79 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera.

QUINTO: VALIDEZ PROCESAL. - De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que pueda afectar el proceso, por lo que declara la plena validez del mismo.

Mediante auto de 29 de abril de 2022, las 14h58, el Juez ponente de la causa, ha solicitado pasen los autos en relación para dictar sentencia.

SEXTO: ARGUMENTOS DE LOS RECURRENTES POR LOS VICIOS ADMITIDOS.- La defensa técnica del Director Distrital de Guayaquil del SENA, en el escrito de casación (fs. 564 a 571 de los autos), respecto del cargo admitido por el Conjuerz Nacional, alegó y manifestó:

6.1. La sentencia incurre en el vicio de falta de motivación conforme a la causal 5ta. del artículo 3 de la Ley de Casación, pues ha determinado la clasificación arancelaria sin aplicar las normas competentes, deja a un lado documentos detallados en el aforo físico que deciden las características de la mercadería, incurriendo no sólo en falta de lógica sino además en falta de base legal. Se conoce que debe hacerse una correcta interpretación del silogismo jurídico para que una sentencia sea motivada, pero pese a que el Tribunal deja en claro que no se discute la competencia del SENA para realizar una clasificación arancelaria, establece argumentos que lo desdican, para lo cual transcribe el considerando Séptimo de la sentencia acerca del CERTIFICADO DE REGISTRO SANITARIO: ^a 6.1.º (sic), señala que por tener Registro Sanitario el producto ^a PHARMATON KIDDY JARABE^o como medicamento por el Ministerio de Salud está gravado con tarifa 0%. El Tribunal de Instancia para realizar una correcta motivación debió analizar los componentes de la mercadería, los informes que contaban en el proceso administrativo y judicial; es decir reduce todo su análisis a la aceptación del Registro Sanitario por el MSP, pese a que reconoce como una facultad exclusiva de la aduana. El deber de motivar incluye establecer las causas en que se fundamenta su decisión sobre la validez del certificado sanitario que en nada influye la correcta clasificación de aduana, cual no ha ocurrido en la sentencia, infringiéndose la letra l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República que establece que las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas, incompatibles. Pide sea casada la sentencia con fundamento en el caso 2 del artículo 268 del COGEP.

6.2. Por su parte la Directora General del SENA, (fs. 576 a 584 de los autos) fundamenta su recurso en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación señala que, existe falta de aplicación de la Resolución No. 5-2013 de la Corte Nacional de Justicia, de la cual se argumenta que: *“ (1/4) no analizaron un precedente jurisprudencial obligatorio, ni lo mencionan en la sentencia, ya que se trata del cambio de partida arancelaria, PHARMATON KIDDI JARABE; PHARMATON KIDDI TABLETAS MASTICABLES; PHARMATON VITALITY CAPSULAS; PHARMATON EFERVECENTE COMPRIMIDOS; Y PHARMATON 50+ CAPSULAS; sin implicar un desconocimiento de la clasificación (no clasificación) dada por el Ministerio de Salud Pública. En adición a esto, hay que tomar en cuenta que lo que cambia en la clasificación es el tributo al comercio exterior por importación o advalorem del 5% al 20%, más no el IVA que a la final por ser considerado medicamento, no paga el 0% del IVA.º* sostiene que, este fallo de triple reiteración, resuelve el problema jurídico materia de la litis, y establece que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

puede cambiar de partida arancelaria dentro de la esfera de sus competencias, sin que ello contravenga el debido proceso. Por otra parte, y en concordancia con lo anterior, dice que el Tribunal NO aplica los Arts. 79 y 93 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera expone que: *“ (1/4) no aplicaron la norma jurídica, base para la clasificación arancelaria, como es la contenida en el artículo 79 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera, en concordancia con lo establecido en la Resolución 59 del COMEX que contiene el Arancel de importaciones y Decisión 766 de la Comunidad Andina de Naciones (Actualización de la nomenclatura Común NANDINA), que contienen las reglas generales interpretativas del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías (1/4)°* En base a lo cual solicita se case la sentencia y se ratifique la determinación efectuada por el SENA E.

SÉPTIMO: CONTESTACIÓN A LOS RECURSOS DE CASACIÓN.± Dentro del término concedido al efecto, el abogado Marcelo Dotti Ratii, en representación de BOEHRINGER INGELHEIM DEL ECUADOR CIA. LTDA., da contestación a los recursos de casación propuestos por las autoridades demandadas, sin especificar los argumentos para cada uno de ellos; sin embargo se colige fácilmente que sobre la *“ falta de motivación”* lo que pretende el Director Distrital de Guayaquil del SENA E, es una revalorización de la prueba, contiene simples enunciados sin sustentación idónea y no reúne los requisitos mínimos de un recurso técnico como es el de casación y debe ser rechazado. Sobre el recurso de la Directora General del SENA E, insiste en la calidad del medicamento del producto *“ PHARMATON KIDDI JARABE”* otorgada por el Ministerio de Salud y en aplicación del principio de coordinación institucional, se remite a la interpretación vinculante emitida por la Corte Constitucional en la sentencia 035-14-SEP-CC (ratificada en las 229-16-SEP-CC, 296-16-SEP-CC y 358-16-SEP-CC), en la cual se admite la Acción extraordinaria de protección en contra de la sentencia 102-2011 de la Sala Especializada de lo Tributario de la Corte Nacional, propuesta por la empresa Wyeth Consumer Healthcare Ltda, en un caso exactamente igual al presente, y por las cuales se obliga a los operadores de justicia ajustar su actuación a la coherencia y unidad en la interpretación del ordenamiento jurídico con primacía de las normas constitucionales. Solicita se rechacen los recursos planteados y se ratifique la sentencia de mayoría de 31 de octubre de 2018.

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

8.1. PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO. - El recurso de casación se fundamenta en las causales 1 y 5 del artículo 3 de la Ley de Casación respectivamente, que establecen:

“ Art. 3.- Causales.- El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales: Ira. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de

normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva. (1/4) 5ta. Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles.º

No solamente por el orden cronológico de presentación sino, y fundamentalmente, por las consecuencias de nulidad que acarrearía la aceptación de decisión contradictoria o incompatible (falta de motivación), empezaremos por el análisis de la causal 5ta, para luego, de ser el caso, adentrarnos a la casual 1ra.

8.2. RECURSO PROPUESTO POR EL DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SENAE.- Corresponde a esta Sala de Casación resolver sobre la alegada falta de motivación y la decisión de incompatibilidad denunciadas por el recurrente y admitida por el Conjuez, los cuales de configurarse, como se ha dicho, tiene el efecto de producir la nulidad del fallo, al tenor de lo ordenado en la normativa relativa al planteamiento del problema jurídico y que a continuación transcribimos:

Constitución de la República del Ecuador

“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (1/4) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (1/4) 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación sin en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionadosº.

Art. 89 del Código Orgánico General de Procesos:

Ni siquiera se lo considera por cuanto de conformidad a la Disposición Transitoria Primera del mismo COGEP, este trámite se inició antes de su vigencia y se rige por las normas de la Ley de Casación, no así la norma constitucional que también ha sido invocada.

8.2.1.- Alcance doctrinario del error al amparo de la causal quinta.- La causal quinta se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la

que podría configurarse de tres formas: 1) por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto, 2) por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles; y, 3) cuando la sentencia no cumpla con el requisito constitucional y legal de la debida motivación.

8.2.2.- En lo que respecta al vicio sobre motivación, muchos y diversos autores se han referido a este principio procesal, en tal sentido, la autora Gladis E. de Midón, en su obra ^aLa Casación Control del Juicio de Hecho^o, (Rubinzal Culzoni Editores, Buenos Aires -Argentina, 2001, p. 20), manifiesta que:

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

El Dr. Santiago Andrade Ubidia, en el libro ^aLa Casación Civil en el Ecuador^o, Andrade & Asociados Editorial, Quito, 2005, p. 138, considera que:

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

Para Oswaldo Alfredo Gozaini, en su obra ^aEl Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso^o, Rubinzal - Culzoni Editores, Buenos Aires-Argentina, 2004, p. 428; la motivación, que no es otra cosa que:

^a 1/4 la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política

propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido proceso°.

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

8.2.3.- La pretensión de la administración tributaria recurrente es que se case la sentencia de mayoría emitida por el Tribunal a quo por ser contraria a la lógica y la coherencia; sin embargo, se debe advertir que entre los fundamentos para esta aseveración, hace constar que: *“para el tribunal es suficiente un registro Sanitario, es decir esos argumentos presentados por el actor jamás fueron expuestos dentro del control concurrente ni en el reclamo administrativo, mas bien y como así queda sentado en el proceso y en la sentencia el actor nunca entregó la ficha técnica del producto otorgado por el fabricante para precisamente analizar la naturaleza del producto y sobre ese punto no existe ningún pronunciamiento del tribunal, si bien es cierto cita ciertos artículos, más no los analiza, ni el COPCI con su REGLAMENTO, ni realiza el correcto análisis de las Notas Explicativas del Sistema Armonizado para la designación y codificación de mercancías, la Constitución, desconoce la Ley Orgánica el Ministerio de Salud.”* (subrayado fuera de texto), de lo transcrito se advierten varios vicios que, a decir del recurrente, han provocado un fallo inmotivado, unos por indebida valoración de medios probatorios, otras por mínima petita y otros por errónea interpretación de normas de derecho (sin especificar cuáles), fundamentos que difieren sustancialmente del vicio alegado de falta de motivación (causal 5) admitido a conocimiento de esta Sala. Suficiente motivo para desechar el recurso planteado, puesto que es el recurso de casación de alta técnica jurídica y de especialización, en el que el recurrente señala con claridad en qué parte de la sentencia se produjo el vicio, lo cual en el caso no se produce, pues la intención del recurrente es que la Sala Especializada desentrañe en donde se produjo la ^a falta de motivación°, lo cual le está vedado.

8.2.4.- Sin embargo de lo expuesto, para llegar a una conclusión acerca de si la sentencia de mayoría (existe voto concurrente de la Dra. Mónica Heredia) se encuentra debidamente motivada, es necesario hacer una relación completa de ella: **a)** La sentencia del 31 de octubre de 2018, dictada por el Tribunal Distrital Contencioso Tributario de Quito, empieza con las generales de ley como fecha, competencia, partes procesales, la validez del proceso y el objeto de la *litis* en: ^a El Resolver la Legalidad y Validez de la Resolución No. SENAE-DDG-2014-0457-RE, de 16 de junio de 2014, que declara sin lugar el

reclamo administrativo de pago indebido No. 180-2014, por la importación del producto ^aPHARMATON KIDDI, JARABE^o; **b)** En el considerando SEXTO, menciona las normas constitucionales y legales que considera aplicables al caso; en el SÉPTIMO revisa el Certificado de Registro Sanitario y todos sus antecedentes, para concluir que con la documentación y prueba aportada se ha probado que ^oPharmaton Kiddi^o es un medicamento y por tanto aplicable la partida Nro. 3004.501000 y no la subpartida arancelaria No. 2106.90.73.00, motivo por el cual el actor debe pagar únicamente el 5% del AD-VALOREM de conformidad a lo que consta en el cuadro de la Resolución No. SENAE-DDG-2014-0457-RE, por tanto se acepta la demanda.

8.2.5.- En definitiva, y de la relación de la causa, se desprende que la decisión del Tribunal de instancia si se encuentra motivada, contiene la relación de los hechos apreciados y la subsunción de éstos a las normas de derecho que a su criterio debieron ser aplicadas en el caso concreto, y sólo después de este análisis llega a una conclusión. En este contexto debe observarse que la actual Corte Constitucional del Ecuador ha señalado que existe una argumentación jurídica suficiente, si la estructura mínimamente está integrada por: i) Una fundamentación normativa suficiente; y ii) Una fundamentación fáctica suficiente. (Sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021). Como si no fuera suficiente de forma más amplia y clara ha dicho: *^a Como ha establecido la jurisprudencia de esta Corte, para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban ser explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto*" (sentencia No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numeral 20). Más contundente incluso cuando afirma: *"24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada" (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021).*

8.2.6.- No porque el razonamiento jurídico del fallo sea contrario a los intereses de la autoridad tributaria significa que exista ^afalta de motivación^o, cuando evidentemente lo que pretende es que se corrija la argumentación jurídica que ha servido al Tribunal de instancia para adoptar su decisión; razones por las que se rechaza el recurso al amparo de la causal quinta del Art. 3 de la Ley de Casación.

8.3. RECURSO PROPUESTO POR LA DIRECTORA GENERAL DEL SENA: Corresponde a esta Sala de Casación resolver sobre la alegación de la recurrente respecto de que el Tribunal de instancia, no aplicó la Resolución No. 5-2013 de la Corte Nacional de Justicia, precedente jurisprudencial obligatorio, y ni siquiera lo mencionan, en que se resuelve sobre el cambio de partida arancelarias, cambio en la clasificación de un tributo al comercio exterior por importación (advalorem del 5% al 20%), como competencia privativa del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador sin que ello contravenga el debido proceso. Por otra parte, y en concordancia con lo anterior, dice que el Tribunal NO aplica los Arts. 79 y 93 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera expone que, base para la clasificación arancelaria, en concordancia con lo establecido en la Resolución 59 del COMEX que contiene el Arancel de importaciones y Decisión 766 de la CAN, sobre las reglas generales interpretativas del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías.

8.3.1. Alcance doctrinario del error al amparo de la causal primera.-

Según ^aTeoría y Técnica de la Casación^o del profesor Tolosa Villalona, la falta de aplicación de un precepto jurídico de una norma sustantiva:

El autor Luis Armando Tolosa Villabona, al respecto en su obra ^aTeoría y Técnica de la Casación^o, 2008 Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359 y 361, sostiene que:

*^a Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la **falta de aplicación** cuando se deja de aplicar un precepto legal al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y que, de haberlo hecho, habrían determinado que las decisiones adoptadas en sentencia fuesen diferentes de las acogidas ^a ocurre cuando el sentenciador niega en su fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso discutido. Es error contra ius, es rebeldía y desacato de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta de la sentencia.^o*

Según Murcia Ballén:

^a El concepto de violación a la norma sustancial también llamado aplicación o inaplicación se presenta cuando al dictar la sentencia el juez no la aplica debiendo haberla aplicado en ella y como tal omisión implica el desconocimiento del derecho que claramente consagra el precepto legal, dicho texto resulta entonces vulnerado.^o

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

RESOLUCIÓN 05-2013, expedida el 10 de julio de 2013 y publicada en el Registro Oficial No. 057 de 13 de agosto de 2013

ª Artículo 1: Confirmar el criterio expuesto por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia y aprobar el Informe elaborado por dicha Sala, y en consecuencia, declarar la existencia del siguiente precedente jurisprudencial obligatorio, por la triple reiteración de fallos sobre un mismo punto de derecho: **PRIMERO:** El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (ex CAE) en el ejercicio de su facultad determinadora puede realizar el cambio de partida arancelaria, lo que no implica que contravenga las competencias atribuidas a otras autoridades°.

Reglamento al Título de Facilitación Aduanera

ª Art. 79.- Normas de Aforo.- Para el acto de aforo dispuesto en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, se tendrán en cuenta las normas siguientes: a) La naturaleza de las mercancías se establecerá verificando la materia constitutiva, grado de elaboración y más características que permitan identificar plenamente al producto; b) La clasificación arancelaria se efectuará con la aplicación de las reglas generales interpretativas del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías, notas explicativas del Sistema Armonizado de la OMA, notas complementarias nacionales, las normas internas que para el efecto dicte el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y la aplicación de consultas de clasificación arancelaria vigentes, absueltas en virtud de lo contemplado en el presente reglamento; y, c) El valor en Aduana de las mercancías importadas será determinado según las normas del Acuerdo sobre valoración de la Organización Mundial de Comercio (OMC), y las disposiciones de carácter nacional y supranacional que rijan la valoración aduanera. (¼)°

8.3.3.- CASO SUB JUDICE A RESOLVER.- La Resolución No. 05-2013, que según el recurrente se ha omitido aplicar en la sentencia conduciendo a un error grave en la decisión final; de ahí que resulte importante revisar la parte pertinente de la decisión expuesta por el Tribunal: ^ª (¼) *En la especie, indiscutiblemente el ª tema probandum" radica en establecer si el producto "PHARMATON*

KIDDY JARABE", importado al país mediante Refrendo Nro. 028-2014-10-00189363, es un medicamento, como sostiene la actora, o un suplemento alimenticio, como considera la Administración Aduanera, a efectos de establecer su debida clasificación arancelaria. (1/4) se desconoció una actuación efectuada por el contribuyente en consecuencia de una norma vigente, cual es el Decreto Ejecutivo No. 1151, y de un instrumento público otorgado por autoridad competente. (1/4) Bajo este escenario y, con una apreciación integral de la prueba actuada en el presente proceso, el tribunal considera que (1/4), con lo cual llega a la conclusión de que "efectivamente se ha probado que el producto "PHARMATON KIDDI JARABE" con refrendo Nro. 028-2014-10-00189363 es un medicamento, el mismo que debió haber sido considerado por la Administración Aduanera para la aplicación del respectivo arancel, esto es que le debió haberse aplicado la partida Nro. 3004501000, y no la subpartida arancelaria Nro. 2106.90.73.00. Es decir que habiéndose probado que el producto "PHARMATON KIDDI JARABE" es un medicamento efectivamente, el actor debe pagar únicamente el 5% del AD-VALOREM (1/4)", Está claro entonces que, el efectivamente el Tribunal en su decisión ni siquiera menciona la Resolución 05-2013 de la Corte Nacional, cuyo texto fue previamente transcrito y que reafirma que el SENAE en el ejercicio de su facultad determinadora puede realizar el cambio de una partida arancelaria en mercadería importada, sin que ello implique contravenir las competencias atribuidas a otras autoridades, y que a criterio del recurrente, se ha inobservado al efectuar una correcta clasificación arancelaria del producto PHARMATON KIDDI JARABE, resulta entonces trascendente para el caso, el análisis de dicho Precedente.

8.3.4. Es necesario señalar que el 16 de diciembre de 2020, la Corte Constitucional del Ecuador en sentencias Nos. 2971-18-EP/20 y 1797-18-EP/20, ha declarado que tal Resolución de carácter general emitida por la Corte Nacional de Justicia dejó de existir por disposición de la sentencia de la Corte Constitucional Nro. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014, pues una de la sentencia (Nro.102-2011) que sirvió de fundamento para adoptar el precedente jurisprudencial por triple fallo reiterativo, fue declarada inconstitucional, acarreando la pérdida de la condición de triple reiteración, por lo que la Resolución 05-2013 está en la mesa de discusión del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, para ser derogada, en cumplimiento de la *Decisión* (numeral 4.) de ambas sentencias y del Art. 184 de la Constitución de la República, que disponen que se verifique la vigencia de los fallos que conforman el precedente de triple reiteración. El **problema jurídico fijado por la Corte Constitucional** en la sentencia número **035-14-SEP-CC**, fue que declaró la vulneración del derecho al debido proceso en las garantías del cumplimiento de las normas y los derechos de las partes y a la motivación, así como los derechos a la tutela judicial efectiva y seguridad jurídica, en cuyo efecto considera: "Existe (1/4) contradicción entre la institución aduanera que califica al producto importado como *Suplemento alimenticio* y el Ministerio de Salud Pública que califica a dicho producto como *Medicamento*" (1/4)

que el conflicto presentado ante los señores jueces dentro del recurso de casación, no debía pasar únicamente por el hecho de validar un proceso de determinación fiscal en reconocimiento a las competencias y facultades legales con las que goza la institución aduanera, sino también el de encontrar una solución a una evidente contradicción presentada por el accionante en relación a un mismo punto: la determinación del tipo de producto del que se trata. Se ha evidenciado por parte de la Sala un criterio contradictorio entre dos instituciones públicas, que provoca efectos diversos, dependiendo de la posición que se adopte -el que el producto en cuestión sea considerado o no un medicamento-. Esta circunstancia a pesar de haber sido plenamente identificada dentro de la sentencia recurrida y la sentencia de casación fue desconocida por los señores jueces. Si bien es cierto, como lo señala la Sala, no existe una regla legislativa que expresamente haya obligado a la Corporación Aduanera Ecuatoriana [a] acatar las decisiones de la autoridad sanitaria, ni viceversa, sí existe, como se mostrará, un principio constitucional que permite la aplicación de una solución razonable al conflicto planteado. Bajo estas consideraciones, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en su deber de administrar justicia con sujeción a lo previsto en la Constitución, según lo señala el artículo 172 de la Carta Suprema, debió considerar dentro de su fallo el principio de coordinación que debe regir entre las instituciones que conforman la administración pública, el cual debe interpretarse, según lo señala el artículo 226 de la Constitución, como el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución; de esa manera, dar una solución real y efectiva al vacío jurídico en el que se encuentra la empresa por una evidente y reprochable contradicción de criterios entre dos instituciones públicas como es el caso de la Corporación Aduanera del Ecuador y el Ministerio de Salud Pública, la cual desemboca en un resultado contrario a la corrección del razonamiento práctico, pues a la vez se afirma que el producto es un medicamento (1/4)° (subrayado es de esta Sala).

8.3.5. Esta Sala de Casación ha considerado en este y en otros casos análogos (juicio 17510-2016-00093, 17510-2019-00162) que no es que la Corte Constitucional disponga que la Administración tributaria aduanera, debe ^a respetar^o la clasificación arancelaria como ^a medicamento^o en la partida señalada por el importador, por haber recibido el registro sanitario, sino que debe haber una coordinación institucional para no dejar un vacío jurídico por la contradicción ente dos entidades públicas, sin embargo, por ser esa una decisión vinculante en el sentido de dejar sin efecto la Resolución # 05-2013 del Pleno de la CNJ, no puede esta Sala, aunque no comparta el criterio de la Corte Constitucional, admitir como causal de casación la ^a falta de aplicación^o de la Resolución 05-2013, porque implicaría contravenir tal decisión al insistir en su vigencia. En conclusión, se rechaza el cargo interpuesto por el SRI.

8.4. Ha sido también motivo de casación al amparo de la causal 1 del Art. 3 de la Ley de Casación, la **falta de aplicación del artículo 79 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera** que se refiere a la normativa que regula el Acto de Aforo, que se encuentra dentro de la facultad determinadora del SENAE y que abarca también la clasificación arancelaria de la mercadería importada (Art. 140 del COPCI) en el control concurrente, en cuya base el Tribunal de instancia estableció que: *“ el producto "PHARMATON KIDDI JARABE" con refrendo Nro. 028-2014-10-00189363 es un medicamento, el mismo que debió haber sido considerado por la Administración Aduanera para la aplicación del respectivo arancel, esto es que le debió haberse aplicado la partida Nro. 3004501000, y no la subpartida arancelaria Nro. 2106.90.73.00¼; de ello se desprende que el Tribunal a pesar de reconocer que la administración aduanera efectuó el aforo en función de las normas legales que le facultan la reclasificación, concluye que, en base del informe pericial debe ser considerado como medicamento; lo que obliga a esta Sala de Casación a analizar si tal argumento tiene fundamento legal, así tenemos:*

i) Clasificación arancelaria: Conforme al Decreto No. 1337 del 16 de septiembre de 2008, publicado en el Registro Oficial No. 433 del 23 de septiembre de ese año, Ecuador se adhirió a la ^a Convención Internacional del Sistema Armonizado de Designación y de Codificación de Mercancías de la Organización Mundial de Aduanas^o, estando en consecuencia sujeto a sus normas, y por tanto a utilizar todas las partidas y subpartidas del Sistema Armonizado y a aplicar las ^a Reglas Generales para la interpretación del Sistema Armonizado^o así como todas las Notas de las secciones, capítulos y subpartidas; contemplándose además en el Convenio la creación del Comité del Sistema Armonizado, que tiene como una de sus atribuciones la redacción de notas explicativas, criterios de clasificación y otros criterios para la interpretación del Sistema Armonizado.

ii) Mediante Decisión de la Comunidad Andina No. 812, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 2793 del 2 de septiembre de 2016, vigente desde el 1 de enero de 2017 según su artículo 3 (que rige desde esa fecha para los países de la Comunidad Andina, de acuerdo al artículo 3 del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia de la Comunidad Andina, Registro Oficial No. 363 del 18 de enero de 2000), se aprobó la Nomenclatura Común de Designación y Codificación de Mercancías de los Países Miembros de la Comunidad Andina, que tiene como antecedente el Convenio Internacional sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías. Por ello, en la Decisión 812 se detalla una clasificación arancelaria y reglas generales para interpretación de nomenclatura arancelaria, similares a las definidas por la Organización Mundial de Aduanas, siendo denominada como NANDINA la nomenclatura andina a la que está sujeta nuestro país.

iii) La norma interna ha reconocido esa sujeción a las normas supranacionales, en el artículo 83 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, que dispone que *“para la aplicación de medidas arancelarias y no arancelarias a la importación y exportación de mercancías, así como para las estadísticas de comercio exterior, se utilizará la nomenclatura que defina el órgano rector en materia de comercio exterior, de conformidad con el Convenio sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (1/4)º*, así como en el literal b del artículo 79 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro v del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones que es justamente el alegado como NO aplicado y cuya transcripción se hizo ut supra.

iv) Para la determinación de la clasificación arancelaria de los productos importados, el Ecuador está sujeto a normas supranacionales, que tienen un rango jerárquico superior a las normas internas, de acuerdo al artículo 425 de la Constitución, sin que le sea permitido al país asignar a una mercancía importada una subpartida arancelaria de acuerdo a criterios ajenos a los establecidos en las nomenclaturas arancelarias armonizadas y las Reglas Generales para la interpretación del Sistema Armonizado, así como todas las Notas de las secciones, capítulos y subpartidas, y las notas explicativas del sistema armonizado. En cambio, la determinación de las tarifas que se aplican a las correspondientes subpartidas arancelarias, se derivan de normas internas, en función de lo establecido en los artículos 305 de la Constitución y 71 y 72 -literal c- del COPCI.

v) La Resolución 020-2017, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 63 del 23 de agosto de 2017, ha adoptado las normas supranacionales en cuanto a la estructura arancelaria, las Reglas Generales para la interpretación del Sistema Armonizado, así como todas las Notas de las secciones, capítulos y subpartidas (conforme a lo establecido por la Organización Mundial de Aduana, en el texto recogido en la Decisión de la Comunidad Andina No. 812), y dicha dependencia ha fijado en forma autónoma la tarifa aplicable para cada subpartida arancelaria.

vi) **Naturaleza de la clasificación arancelaria:** La clasificación arancelaria armonizada o estandarizada, cubre la totalidad de los productos comerciales y al año 2007 era ^a utilizada por más de 190 países, lo que supone el 98% del comercio internacional^o (Nomenclatura Andina, Comunidad Andina, Unión Europea, Secretaria General de la Comunidad Andina, Proyecto de Cooperación Unión Europea, Comunidad Andina, Lima, 2007, http://www.comunidadandina.org/StaticFiles/201164225440libro_atrc_nomenclatura.pdf, página 50). La nomenclatura arancelaria se divide en secciones (en números romanos), capítulos (de dos dígitos), partidas (de 4 dígitos) y subpartidas (de 6 o más dígitos); y la regla No. 1 general para la

interpretación de la nomenclatura arancelaria (a la que está sujeta el país), establece que los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos, solo tienen valor indicativo. Por esa razón, no se puede establecer que por el hecho de que una mercancía tenga una denominación coloquial, u otorgada por una entidad estatal, que sea similar a la de un título de una sección o capítulo del sistema arancelario, deba pertenecer a una de las partidas y subpartidas de ese capítulo o sección.

vii) Las mercancías para su clasificación en una subpartida arancelaria, deben cumplir la descripción de la misma, que rara vez es genérica, ya que por lo general hace referencias específicas a su composición y funciones. Así, por ejemplo, no basta que un producto sea identificado como auto, prenda de vestir, medicamento, etc, pues no existen partidas ni subpartidas previstas para descripciones tan genéricas. Una demostración práctica y actual de dicho aserto, es el análisis que ha efectuado la Organización Mundial de Aduana en relación a productos cuya importación se ha iniciado o incrementado con ocasión de la pandemia. Así, se señala que, por ejemplo, un test de prueba Covid podría pertenecer a diferentes partidas y subpartidas, dependiendo del referente en el que está basado: si es respecto de la reacción en cadena de polimerasa se encasillará en la subpartida partida 3822.00, y si está basado en reacciones inmunológicas se encasillará en la subpartida 3002.15. Asimismo, una mascarilla de protección de contagio, se clasifica en la subpartida 4818.90 si está elaborada con celulosa o papel, en la 6307.90 si es textil sin filtro, y en la 9020.00 si está elaborada con partes mecánicas o filtros reemplazables. Los guantes se clasifican en la subpartida 3926.20 si son de plástico, en la 4015.11 si son quirúrgicos, en la 6116.10 si son de punto o de ganchillo, que han sido impregnados, cubiertos de plástico o caucho (Referencia para la clasificación en el Sistema Armonizado de los suministros médicos para la COVID-19, Edición 3.1, Organización Mundial de Aduana, 2 de junio de 2020, http://www.wcoomd.org/media/wco/public/es/pdf/topics/nomenclature/covid_19/hs-classification-reference_edition-3_es.pdf?la=en). Para la clasificación arancelaria, la administración aduanera deberá verificar si el producto cumple con todas y cada una de las condiciones descritas para la correspondiente subpartida, honrando el compromiso internacional que ha asumido el Ecuador.

viii) Calificación de un producto como medicamento por parte de los organismos sanitarios: La Ley Orgánica de Salud, en relación al registro sanitario para la comercialización, establece lo siguiente: *“Art. 137.- Están sujetos a la obtención de notificación sanitaria previamente a su comercialización, los alimentos procesados, aditivos alimentarios, cosméticos, productos higiénicos, productos nutracéuticos, productos homeopáticos, plaguicidas para uso doméstico e industrial, y otros productos de uso y consumo humano definidos por la Autoridad Sanitaria Nacional, fabricados en el territorio nacional o en el exterior, para su importación, comercialización y expendio. Están*

sujetos a la obtención de registro sanitario los medicamentos en general en la forma prevista en esta Ley, productos biológicos, productos naturales procesados de uso medicinal, productos dentales, dispositivos médicos y reactivos bioquímicos de diagnóstico, fabricados en el territorio nacional o en el exterior, para su importación, comercialización, dispensación y expendio. Las donaciones de productos señalados en los incisos anteriores, se someterán a los requisitos establecidos en el reglamento que para el efecto dicte la autoridad competente°. Que la misma ley define los medicamentos de la siguiente forma: Art. 259.- Para efectos de esta Ley, se entiende por (1/4) Medicamento.- Es toda preparación o forma farmacéutica, cuya fórmula de composición expresada en unidades del sistema internacional, está constituida por una sustancia o mezcla de sustancias, con peso, volumen y porcentajes constantes, elaborada en laboratorios farmacéuticos legalmente establecidos, envasada o etiquetada para ser distribuida y comercializada como eficaz para diagnóstico, tratamiento, mitigación y profilaxis de una enfermedad, anomalía física o síntoma, o el restablecimiento, corrección o modificación del equilibrio de las funciones orgánicas de los seres humanos y de los animales. Por extensión esta definición se aplica a la asociación de sustancias de valor dietético, con indicaciones terapéuticas o alimentos especialmente preparados, que reemplacen regímenes alimenticios especiales.

ix) Como se puede apreciar, la Ley Orgánica de la Salud no da una descripción estandarizada para todos los productos que califica como medicamentos, ni el hecho de otorgar registro como medicamento implica que el mismo sirve para diagnosticar, tratar o prevenir una enfermedad, pues distingue tres tipos de productos: **1)** la sustancia o mezcla de sustancias, eficaz para diagnóstico, tratamiento, mitigación y profilaxis de una enfermedad, anomalía física o síntoma, o restablecimiento de las funciones orgánicas de seres humanos o animales; **2)** por extensión, las sustancias de valor dietético, con indicaciones terapéuticas (esto es, para tratamiento de enfermedades); **3)** también por extensión, los alimentos especialmente preparados, que reemplacen regímenes alimenticios especiales, sin que se exija en este caso propiedades terapéuticas, esto es, para el diagnóstico, tratamiento, mitigación o profilaxis de una enfermedad específica.

x) Los productos a los que las autoridades de salud le den la calidad de "medicamentos" para la concesión de registro sanitario, en caso de importaciones se encasillarán en la subpartida arancelaria que le corresponda por su composición, funcionalidad y otras condiciones previstas en las notas de capítulo, partida, subpartida, reglas de clasificación arancelaria y notas explicativas del arancel, dependiendo de si sirven o no para tratar, mitigar o prevenir una enfermedad específica (y de serlo, si está acondicionado o no para ventas al por menor; si contiene o no antibióticos, hormonas o alcaloides, y de qué tipo), si constituyen productos para régimen especial de alimentación, si son

vacunas (y de qué tipo: antiofídica, antidiftérica, antitetánica, o de otro tipo), si se trata de parches para reducir ansiedad de fumar, si se trata de aceites medicinales, si son jabones con adición de sustancias medicamentosas, si es una sustancia para tratar enfermedades que además tienen vitaminas, si está constituido solo por vitaminas sin estar indicado para tratar una enfermedad específica, etc; por solo citar unos pocos casos del sinnúmero de productos asociados a la salud que no solo no pertenecen a una misma subpartida arancelaria, sino que pertenecen a distintos capítulos y secciones del arancel.

xi) Las Notas Explicativas del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (al que está sujeto el país, en sujeción de normas supranacionales), en referencia a la partida arancelaria 3004, referente a medicamentos constituidos por productos mezclados o sin mezclar, preparados para usos terapéuticos o profilácticos, dosificados o acondicionados para la venta al por menor, señala que *^a (1/4) esta partida no comprende los complementos alimenticios que contengan vitaminas o sales minerales, que se destinen a conservar el organismo en buen estado de salud, pero que no tengan indicaciones relativas a la prevención o al tratamiento de una enfermedad. Estos productos, que se presentan comúnmente en forma de líquidos, pero que pueden presentarse también en polvo o en comprimidos, se clasifican generalmente en la partida 21.06 o en el Capítulo 22°.* Una vez establecida la subpartida de la mercancía importada, se le aplica la tarifa fijada por el Comité de Comercio Exterior.

xii) Distintas atribuciones de los organismos del estado: La administración aduanera y las autoridades sanitarias no tienen injerencia en el diseño de la nomenclatura arancelaria, de las Reglas Generales para la interpretación del Sistema Armonizado, de las Notas de las secciones, capítulos y subpartidas y de las notas explicativas del sistema de clasificación arancelaria, que determinan qué subpartida corresponde al producto importado. En ellas ha tenido participación la Organización Mundial de Aduana y el Comité del Sistema Armonizado, cuyas regulaciones han sido adoptadas en la NANDINA (Decisión 812) y en el arancel ecuatoriano mediante Resolución del Comité de Comercio Exterior.

xiii) La administración aduanera y las autoridades sanitarias no tienen injerencia en la tarifa aplicable a la subpartida arancelaria del producto importado, pues aquella es fijada por el Comité de Comercio Exterior. Las autoridades sanitarias no tienen injerencia en la determinación del tipo de productos al que se les debe otorgar registro sanitario como ^a medicamento^o, pues la definición de este ha sido dispuesta por el legislador, en el artículo 259 de la Ley Orgánica de Salud.

xiv) No cabe que el SENA y las autoridades de salud acuerden que el producto al que se le otorgue

registro sanitario como medicamento (por cumplir la condición a la que el artículo 259 de la Ley Orgánica de Salud le confiere dicho calificativo, aunque sea por extensión), se le asigne una clasificación arancelaria distinta a la que le corresponda por la nomenclatura arancelaria, las Reglas Generales para la interpretación del Sistema Armonizado, las Notas de las secciones, capítulos y subpartidas y las notas explicativas del sistema de clasificación arancelaria.

xv) Tampoco sería admisible que una mercancía consistente en preparado para un régimen alimenticio especial, que de acuerdo a las normas de clasificación arancelaria, el SENA E le asigna una subpartida arancelaria que se encuentra dentro del Capítulo 21 de preparaciones alimenticias diversas, se le niegue un registro sanitario como medicamento, que le corresponde ^apor extensión^o, de acuerdo al artículo 259 de la Ley Orgánica de Salud. No cabe una coordinación interinstitucional entre el SENA E y el Ministerio de Salud para que se le dé a las mercancías un tratamiento unificado (arancelario/registral sanitario), por las siguientes razones: 1) dichas entidades no diseñaron las normas a las que se sujeta la clasificación arancelaria (para fines impositivos), o el otorgamiento de registro sanitario como medicamento (para fines de comercialización del producto), estando limitados a su aplicación; 2) no existe una subpartida arancelaria para ^amedicamento^o; y por ello, las diversas clases de mercancías que están relacionadas a la salud, están ubicadas en distintas subpartidas, distintas partidas, distintos capítulos e incluso distintas secciones del arancel; 3) los importadores están sujetos, a nivel mundial, a normas estandarizadas de clasificación arancelaria de las mercancías, independientemente del calificativo que tengan los productos en el lenguaje coloquial o de la calificación genérica que le asignen los organismos estatales de cada nación, con propósitos distintos al arancelario.

xvi) El principio de coordinación, referido en el artículo 226 de la Constitución, entre el SENA E y las autoridades de salud, respecto de la persona natural o jurídica que ha obtenido registro sanitario, como medicamento, de una mercancía que está importando, se concreta en el reconocimiento que el SENA E debe darle a las certificaciones o acreditaciones que las autoridades de salud realicen respecto del producto registrado, en cuanto a una o varias de las condiciones de composición, naturaleza o funcionalidad, u otros elementos que estén previstos en la correspondiente subpartida arancelaria, sin que quepa que el SENA E exija demostración de lo que ya ha sido acreditado por la autoridad de salud correspondiente, pues solo podría hacerlo respecto de aquellos elementos, requisitos o condiciones que correspondan a la subpartida, que no estén certificados por la autoridad de salud. Así por ejemplo, si la autoridad de salud acredita que el producto al que se le concede registro sanitario como medicamento, consiste en productos mezclados preparados para tratamiento de una enfermedad específica, la administración aduanera no requerirá prueba de dicha condición, pero sí podrá verificar

si está o no acondicionado para la venta al por menor, y si tiene o no antibióticos, hormonas, alcaloide, y de qué tipo, para poderle asignar la correspondiente subpartida arancelaria.

xvii) Si se requiriera una coordinación interinstitucional, a fin de mitigar el impacto tributario en relación a productos asociados a la salud que requieren especial atención, ella debería darse entre las autoridades de salud y el Comité de Comercio Exterior que fija la tarifa arancelaria para cada subpartida, pero no entre las autoridades de salud y el SENAË para forzar una clasificación arancelaria ajena a la establecida en las normas de Clasificación Arancelaria.

xviii) Como bien lo sostiene el Voto Salvado de la sentencia 1797-18-EP/20, no cabe en casos como éste, judicializar la ^a falta de coordinación^o que reclama la sentencia de mayoría, pues cada vez que ello ocurra (entre la Policía y Fiscalía para prevenir la delincuencia o entre la Cancillería y el Ministerio de Salud por la provisión de vacunas para COVID) y encontrar en ello una inconstitucionalidad haría de las acciones extraordinarias de protección entrar en análisis de competencias legales, lo cual no es función de control constitucional ni tampoco legal como en el caso presente.

8.5.- Por todo lo expuesto, esta Sala de Casación advierte que en la sentencia recurrida, el Tribunal *a quo* ha incurrido en el vicio de falta de aplicación del artículo 79 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del COPCI, pues al efectuar su análisis, si bien se refiere al control posterior del SENAË, desconoce la facultad de poder cambiar la partida arancelaria de un producto importado como lo ha hecho en el acto de aforo la administración aduanera en relación al producto ^a PHARMATON KIDDI JARABE^o, en el que determinó que no le correspondía la partida arancelaria 3004.50.10.00 sino la subpartida arancelaria de suplementos alimenticios 2106.90.73.00. En consecuencia, se declara la legalidad y validez de la Resolución No. SENAË-DDG-2014-0457-RE, de 16 de junio de 2014, que declara sin lugar el reclamo administrativo de pago indebido No. 180-2014, pues el pago fue debido y oportuno, en los términos del Art. 122 del Código Tributario.

NOVENO: DECISIÓN.-

9.1 Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE CASAR** la sentencia de mayoría dictada el 31 de octubre de 2018 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17508-2014-0088, en los términos fijados en el Considerando Octavo de esta sentencia.

9.2 Sin costas.

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

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

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

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

VOTO SALVADO DEL JUEZA NACIONAL, SALA ESPECIALIZADA DE LO

CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 14 de julio del 2022, las 16h14. **VISTOS.-**

Me aparto del fallo de mayoría a partir del numeral 8.3.4, en el siguiente sentido:

8.3.4. Es necesario señalar que el 16 de diciembre de 2020, la Corte Constitucional del Ecuador en sentencias Nos. 2971-18-EP/20 y 1797-18-EP/20, ha declarado que tal Resolución de carácter general emitida por la Corte Nacional de Justicia **dejó de existir** por disposición de la sentencia de la Corte Constitucional Nro. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014, pues una de las sentencias (Nro.102-2011) que sirvió de fundamento para adoptar el precedente jurisprudencial por triple fallo reiterativo, **fue declarada inconstitucional, acarreado la pérdida de la condición de triple reiteración**, por lo que la Resolución 05-2013 está en la mesa de discusión del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, para ser derogada, en cumplimiento de la *Decisión* (numeral 4.) de ambas sentencias y del Art. 184 de la Constitución de la República, que disponen que se verifique la vigencia de los fallos que conforman el precedente de triple reiteración por ser esa una decisión vinculante en el sentido de dejar sin efecto la Resolución # 05-2013 del Pleno de la CNJ, consecuentemente no existiendo por tales motivos precedente jurisprudencial, no puede esta Sala, admitir como causal de casación la ^a falta de aplicación^o de la Resolución 05-2013, porque implicaría contravenir tal decisión al insistir en su vigencia, por lo que no procede el vicio alegado dentro de la causal 1 del art. 3 de la Ley de Casación. En conclusión, se rechaza el cargo interpuesto por el SRI.

8.4. Ha sido también motivo de casación al amparo de la causal 1 del Art. 3 de la Ley de Casación, la falta de aplicación del artículo 79 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera que se refiere a la normativa que regula el Acto de Aforo, que se encuentra dentro de la facultad determinadora del SENAE y que abarca también la clasificación arancelaria de la mercadería importada (Art. 140 del COPCI) en el control concurrente.

Para el análisis pertinente se debe tener presente cuál fue el objeto controvertido sobre el cual analizó el tribunal de instancia, así se observa el siguiente objeto: ^a *Establecer la procedencia o no del pago indebido número 180-2014 realizada mediante refrendo Nro. 028-2014-10-00189363 y notificada el 18 de junio del 2014, alegado por la actora y que fue negado con resolución No. SENAE-DDG-2014-0457-RE de 16 de junio de 2014, atendiendo a lo previsto en el Art. 122 del Código*

Tributario; por la clasificación arancelaria asignada a la importación del producto, "Pharmaton Kiddi Jarabe" y más adelante en el fallo recurrido los juzgadores A quo señalan: ^a En la especie, indiscutiblemente el thema probandum" radica en establecer si el producto "PHARMATON KIDDY JARABE", importado al país mediante Refrendo Nro. 028-2014-10-00189363, es un medicamento, como sostiene la actora, o un suplemento alimenticio, como considera la Administración Aduanera^{1/4}

^o En base a aquello y en consideración a las pruebas aportadas, el Tribunal de instancia estableció como hecho probado que: **"el producto "PHARMATON KIDDY JARABE" con refrendo Nro. 028-2014-10-00189363 es un medicamento, el mismo que debió haber sido considerado por la Administración Aduanera para la aplicación del respectivo arancel, esto es que le debió haberse aplicado la partida Nro. 3004501000, y no la subpartida arancelaria Nro. 2106.90.73.00^{1/4}.**

Para el análisis de esta causal, se parte siempre de los hechos probados en instancia, hechos que no pueden ser alterados ni por las partes ni por esta Sala, pues se los entiende aceptados y por tanto no cabe revalorarlos, por lo tanto y bajo esa realidad, se desprende que el Tribunal reconoce que la administración aduanera efectuó el aforo en función de las normas legales que le faculta la reclasificación, así también analiza y valora la prueba que le sirvió para llegar a una conclusión, entre ésta, el Informe Técnico Nro. DTRSNSOYA-MED-2016-0024, el registro sanitario, el informe pericial (fjs. 340-345) y, concluye que el producto en discusión debe ser considerado como medicamento. Hecho probado, admitido por las partes, y por tanto, resulta inoficioso haber presentado un recurso de casación intentando desvirtuar este hecho probado bajo la causal primera, pues ello desnaturaliza completamente el sentido de los errores in iudicando, por técnica casacional.

Bajo la causal 1 cabe alegar los vicios previstos en la misma, siempre y cuando se respeten los hechos probados, es decir, partiendo de ellos, pues no pueden ser modificados como pretende el recurrente dentro de este proceso, al intentar que esta Sala cambie el hecho probado de que el producto PHARMATON KIDDY JARABE es un medicamento, y lo considere un suplemento alimenticio, situación que no cabe discutir en sede casacional bajo dicha causal. Tal vez, podría estudiarse la posibilidad de hacerlo bajo alguna otra causal que permita revisar el análisis probatorio realizado en instancia.

Sin perjuicio de lo establecido, esta Sala deja constancia que del contenido del art. 79 del Reglamento ibídem, se verifican dos literales que guardan relación con las normas a tener en cuenta al realizar el Aforo, sin embargo, es preciso considerar que el acto administrativo que ha sido impugnado en instancia es la resolución de un reclamo administrativo y no el Aforo como tal, de forma que los jueces de instancia no se hubieren visto abocados a aplicar esta norma en el fallo cuya casación se

persigue. Por otro lado, esta Sala no observa que este vicio incida en la decisión del fallo, ya que en la sentencia no es asunto controvertido y por tanto no se está desconociendo, la competencia privativa del SENAE de establecer la clasificación arancelaria o las normas de aforo que disponen los artículos mencionados. Finalmente, y en el supuesto no consentido de que esta norma hubiese tenido que aplicarse, resulta necesario considerar que en el fallo de instancia sí se considera la materia constitutiva y más características de la mercancía que permitan identificarla, -esto como hecho probado- situaciones éstas contempladas en el art. 79 singularizado, por lo que si bien no se observa que dicha norma hubiere sido citada, sí se han considerado los elementos contenidos en esta, por lo que, en nada hubiere variado la decisión adoptada en el fallo emitido por el Tribunal A quo. Por todas las consideraciones realizadas precedentemente, incluso esta última contemplada en este párrafo, se desecha el vicio acusado.

NOVENO: DECISIÓN.-

9.1 Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve **NO CASAR** la sentencia de mayoría dictada el 31 de octubre de 2018 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17508-2014-0088, en los términos fijados en el Considerando Octavo de esta sentencia.

9.2 Sin costas.

9.3 Comuníquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL



182147340-DFE

Juicio No. 17508-2014-0088

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 28 de julio del 2022, las 16h14. **PRIMERO:** Mediante decreto de 20 de julio de 2022 se corrió traslado por 48 horas con el

escrito de aclaración presentado por el señor Marcelo Dotti, representante legal de la compañía BOHERINGER INGELHEIM DEL ECUADOR CÍA. LTDA., a la procuradora judicial del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. Con escrito de 22 de julio de 2022, la abogada Dayana Estefanía Urdánigo Palma, procuradora fiscal de la autoridad demandada quien da contestación a la solicitud de aclaración señalando en lo principal que: *“ que no existe nada que aclarar, SOLICITO que el recurso sea RECHAZADO”* Por el estado de la causa, esta Sala procede a pronunciarse al respecto sobre la solicitud en los siguientes términos:

SEGUNDO: En el recurso horizontal de aclaración, la empresa actora administración tributaria señala en su parte pertinente que: *“ 3.1. Con base a lo señalado y considerando la comparación y hechos antes mencionados, solicito respetuosamente se sirva aclarar la sentencia notificada físicamente el 14 de julio de 2022, tomando en cuenta que las normas de aforo establecidos en el Art. 79 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera se evidencian estar aplicados debidamente en el apartado séptimo de la sentencia de Tribunal el 31 de octubre de 2018. 3.2. Adicional, considerando la naturaleza del recurso de casación (estrictamente formal y de alta técnica jurídica), solicito respetuosamente se sirva aclara la sentencia notificada físicamente el 14 de julio de 2022, pronunciando cómo se garantizó el ejercicio pleno del derecho a la defensa de mi representada si el contenido del Art. 79 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera únicamente señalaba los presupuestos del Acto o desvirtuaba el objeto de la Litis que era acto administrativo impugnado.”*

TERCERO: Resolución.- El Código de Procedimiento Civil, norma aplicable a este caso, en el artículo 282, establece que: *“La aclaración tendrá lugar si la sentencia fuere oscura; y la ampliación, cuando no se hubiere resuelto alguno de los puntos controvertidos, o se hubiere omitido decidir sobre frutos, intereses o costas. La negativa será debidamente fundamentada.”* Bajo este precepto normativo, y considerando que no se trata de un recurso que permita refutar, cuestionar o controvertir nuevamente los aspectos ya resueltos en la sentencia u otros ajenos a la Litis, revisado el fallo de mayoría emitido el 14 de julio de 2022, las 16h14, se verifica que la misma contiene los argumentos y fundamentos con los que se resolvió, se han expuesto de manera clara y sencilla sin que se observe alguna deficiencia o error que deba ser subsanado en los puntos en los que se solicita aclaración, pues **su redacción no es ininteligible o existe vaguedad en su alcance que permita interpretaciones equivocadas de lo decidido. Con lo expuesto, al no existir** oscuridad alguna que

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
JOSE DIONICIO
SUIÑIG NAGUA
C=EC
L=QUITO
CI
1706860440

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

aclarar, se rechaza el pedido efectuado por la compañía actora.- Notifíquese y Devuélvase.-

Voto Salvado doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez.

En la resolución del recurso de aclaración solicitado por el señor Marcelo Dotti, representante legal de la compañía BOHERINGER INGELHEIM DEL ECUADOR CÍA. LTDA., en virtud de que en la sentencia emitida el 14 de julio de 2022, las 16h14 me aparte del criterio de la mayoría, no me corresponde pronunciarme sobre el referido recurso horizontal. Notifíquese y Devuélvase.-

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

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL



181141908-DFE

Juicio No. 17751-2012-0166

**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, viernes 15 de julio del 2022,
las 11h59. **VISTOS.-**

A S U N T O

Resolución del recurso de casación interpuesto por el doctor Benjamin Cevallos Solórzano, en contra del Auto de Archivo de 12 de diciembre 2011, a las 09h43, expedido por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, con sede en la ciudad de Quito; dentro del juicio de excepciones a la coactiva No. 2005-23076 (17751-2012-0166-MG), accionado por el mencionado contribuyente, en contra del procedimiento de ejecución No. 420125470, con el que el Juzgado de Coactivas del Distrito Metropolitano de Quito, pretende el cobro de USD 27,97, correspondientes a impuesto predial y los adicionales del año 2004.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido del Auto impugnado con relación al objeto del presente recurso de casación.-

En el Auto de archivo recurrido se señala que el actor ha propuesto excepciones al procedimiento de ejecución No. 420125470, y, que no ha consignado valor alguno con el que cubra el monto de la obligación tributaria, intereses y costas, como lo dispone el artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con lo previsto en la Décima Disposición Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre de 2011; en virtud de dicha transitoria se declara que ha concluido el proceso, disponiéndose su archivo definitivo.

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

1.2.1 Mediante auto de 23 de febrero de 2022, a las 11h58, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en su calidad de Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, admitió a trámite el recurso de hecho fundamentado en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por el vicio de falta de aplicación de los arts. 300 de la Constitución y 3 del Código Tributario.

1.2.3 Consulta de constitucionalidad de norma.- Con fecha 24 de mayo del 2012 las 10h00, el Tribunal de Conjuces de la Sala Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en auto de consulta de constitucionalidad de las Disposiciones Novena y Décima, de las ^a Disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado^o, constantes en el Decreto Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicado en el Registro Oficial No. 583 del 24 de noviembre del 2011, consulta de norma que fue acumulada a los casos No. 0060-11-CN y otros, en la Corte Constitucional del Ecuador y que ha sido resuelta mediante sentencia No. 60-11-CN//20 de 06 de febrero del 2020. En cumplimiento a lo dispuesto por los jueces constitucionales, el expediente ha sido devuelto a la Corte Nacional de Justicia mediante oficio No. 1506-CCE-SG-NOT-2020 de 04 de marzo del 2020 para la prosecución del recurso.

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

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

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

2.3 Auto recurrido.- En el Auto recurrido se establece que: *“ VISTOS: Atenta la razón sentada por el Secretario de la Sala, fs. 30, del proceso se desprende que el excepcionante el Dr. Benjamín Cevallos Solórzano, quien ha propuesto excepciones al procedimiento de ejecución No. 420125470, con el que, el Juzgado de Coactivas del Distrito Metropolitano de Quito, pretende el cobro de USD 27,97, no ha consignado valor alguno con el que cubra el monto de la obligación tributaria, sus intereses y costas, como dispone el artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con lo previsto en la Décima Disposición Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre de 2011; ¼ **TERCERO.- La Décima Disposición Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre de 2011, establece lo siguiente:** *“ Décima: Agréguese al Código de Procedimiento Civil la siguiente Disposición Transitoria: **“ Disposición Transitoria: De conformidad con lo establecido en el Art. 968 inciso tercero del Código de Procedimiento Civil, en aquellas demandas o juicios de excepciones presentados con anterioridad a la vigencia de esta reforma, se da un plazo improrrogable e inmediato de 10 días para que los deudores, sus herederos, fiadores o más obligados, cumplan en consignar el dinero que hace referencia el Art. 968 inciso tercero del Código de Procedimiento Civil, sin que en ningún caso esta disposición sea motivo para declarar nulidad procesal, presentar recurso o acción alguna. Cumplido el plazo establecido en la Disposición Transitoria anterior, se les otorga a los Juzgadores o Juzgadoras de primera o segunda instancia, Tribunales Contencioso Administrativos o de casación, el término de veinte y cuatro horas improrrogables, para ordenar la conclusión, que se oficie al Juzgado de Coactiva y se disponga el archivo del proceso; y, en el mismo término de veinte y cuatro horas las Secretarías y Secretarios, para notificar lo resuelto al funcionario competente de la institución de origen (Juzgado de Coactiva) y archivar el proceso. Los Juzgadores o Juzgadoras de los distintos niveles, Secretarías y Secretarios, que no cumplan con las obligaciones contenidas en esta disposición serán inmediatamente destituidos de sus funciones por el Consejo Nacional de la Judicatura. Esta Reforma al Código de Procedimiento Civil, será aplicable para todas las leyes que contienen normativa en materia de coactiva e incluso en los procesos que se encuentran en la Corte Nacional de Justicia y que no medie sentencia ejecutoriada.”; por lo tanto en cumplimiento de lo dispuesto en la citada disposición transitoria de la mencionada Ley, LA TERCERA SALA DEL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL NO. 1, declara que ha concluido el proceso, disponiéndose su archivo definitivo, debiéndose oficiar al Funcionario Ejecutor del Distrito Metropolitano de Quito, para los fines pertinentes”;*** (El subrayado es de esta Sala Especializada).*

2.4 Fundamentación del recurso.- En el recurso de casación se señala que el art. 300 de la Constitución dice con toda claridad que en materia tributaria se rige por el principio de irretroactividad, criterio que está respaldado por el art. 3 del Código Tributario. Que se ha dejado de aplicar dicha norma constitucional y de derecho. Que es obligación de los señores jueces, tal como está consagrado en la Disposición Transitoria Décima de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, otorgarle al recurrente un plazo de 10 días para que consigne el supuesto valor adeudado conjuntamente con los intereses y costas procesales, dejando al peticionario en indefensión. Que esta omisión genera la nulidad de la resolución dictada ya que influye en la decisión de la causa.

2.5 Contestación al recurso de casación.- La Administración Tributaria no ha presentado contestación alguna al recurso interpuesto.

2.6 Problema jurídico planteado.- Causal primera: falta de aplicación de los arts. 300 de la Constitución y 3 del Código Tributario.

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto por la Autoridad Tributaria se fundamenta en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación que establece: ^aArt. 3.- CAUSALES.- *El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales: Ira. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositiva^o.*

Este caso se refiere a la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida; la causal primera tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia.

3.2 Sobre la falta de aplicación, Luis Tolosa señala que: ^a*Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ^ala infracción directa típica^o, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto^{1/4} ^o* (Tolosa Villabona, Luis Armando,. 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359).

3.3 Como se detalló precedentemente en el auto de archivo recurrido se dispone el archivo del proceso por no haberse consignado el valor que cubra el monto de la obligación tributaria, sus intereses y costas, como lo disponía el artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con lo previsto en la DÉCIMA DISPOSICIÓN TRANSITORIA de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. En virtud de lo cual esta Sala de Casación observa que efectivamente los juzgadores ampliaron el espectro que regula la norma en mención al ámbito tributario de manera equivocada, pues siendo una norma supletoria no cabía referirse a aquella pues la materia tributaria tiene sus propias normas que regula el proceso coactivo.

3.4 Las alegaciones de la parte actora en su recurso de casación de que el auto de archivo vulnera el principio constitucional de irretroactividad, lo cual está ligado con los principios de tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica, tienen sustento.

3.5 Respecto a la Décima Disposición Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, la Corte Constitucional en sentencia No. 60-11-CN/20, de 06 de febrero de 2020 dio respuesta al problema jurídico referente a dicha disposición, resolviendo que: ^a **98.** Inclusive, esta Corte Constitucional evidencia que los efectos que prescribe tal disposición acarrearán como consecuencia la transgresión de la tutela judicial efectiva, ya que se prevé que los procesos judiciales serán archivados ante el incumplimiento de una exigencia económica que fue incorporada con posterioridad al inicio del proceso judicial. Aquello significa que quienes accedieron al sistema de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, podrían quedar en indefensión por incumplir un requerimiento exigido luego de iniciado el proceso judicial. **99.** En consecuencia, la disposición décima de las disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, que determina la aplicación retroactiva de un requerimiento económico para la continuación de la sustanciación de un proceso judicial previamente iniciado, es contraria a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica y, por lo tanto, transgrede los artículos 75 y 82 de la Constitución°. (El subrayado es de esta Sala Especializada).

3.6 Igualmente la Corte Constitucional mediante sentencia No. 161-12-EP/20, de 22 de julio de 2020, en un caso similar al proceso en análisis en este fallo de casación, señaló que: ^a **40.** En el caso que nos ocupa, la aplicación de nuevos requisitos regulados por la Disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la LFA y OIE del año 2011, afectó la certidumbre de las reglas que se aplicaron en el juicio de excepciones a la coactiva, iniciado con las reglas aplicables en el año 1994, afectando dos de los elementos de la seguridad jurídica que son la previsibilidad y certeza de las normas, por lo que no existe ninguna justificación jurídica razonable para que la Disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la LFA y OIE sea aplicable de forma

retroactiva en los procesos judiciales ya iniciados con otras reglas jurídicas 41. Al respecto, se identifica que este caso se encuentra en las mismas circunstancias que casos semejantes, por lo que en congruencia con la sentencia No. 60-11-CN/20, esta Corte encuentra que el auto de 23 de diciembre del 2011, emitido por la Segunda Sala del Tribunal Fiscal No. 1 vulneró el derecho a la seguridad jurídica°. (El subrayado es nuestro).

3.7 Por lo expuesto se determina con claridad absoluta que el auto de archivo en análisis, fundamentó su decisión en la Décima Disposición Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado y, de conformidad a lo resuelto por la Corte Constitucional, al aplicarla se violentaron los principios de tutela judicial efectiva y seguridad jurídica, ya que ordena el cumplimiento de una exigencia económica que fue incorporada con posterioridad al inicio del proceso judicial; por lo que, como consecuencia del archivo ordenado, el Tribunal A quo impidió que se continúe con el proceso y se resuelva en derecho sobre el fondo de las excepciones a la coactiva planteadas por el actor, vulnerando el derecho a la defensa, al debido proceso y a la seguridad jurídica.

3.8 En virtud del análisis que antecede se determina que en el presente caso se configura la falta de aplicación de los arts. 300 de la Constitución de la República y 3 del Código Tributario, que garantizan el principio constitucional de irretroactividad, ya que lo dispuesto por la norma transitoria antes detallada no estaba en vigencia cuando se inició la acción de excepciones a la coactiva (11 de abril 2005, fojas 4 a 5 del expediente). Consecuentemente las excepciones a la coactiva deben ser resueltas por la autoridad competente siguiendo el debido proceso, sin vulnerar el acceso a la justicia, la tutela judicial efectiva y la seguridad jurídica.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ^aADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA°, acepta el recurso de casación interpuesto por el doctor Benjamín Cevallos Solórzano, y se deja sin efecto el Auto de Archivo de 12 de diciembre 2011, a las 09h43, expedido por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, con sede en la ciudad de Quito; dentro del juicio de excepciones No. 2005-23076- (17751-2012-0166) al procedimiento de ejecución No. 420125470; y, se ordena remitir dentro del término de cinco días el proceso al Tribunal de origen, a fin de que el mismo ponente -de permanecer en funciones-, o, la misma Sala en caso de existir, u otra Sala designada por sorteo -a falta de los primeros- conozca la causa, sustanciándola con arreglo a derecho.

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

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, Publíquese y Devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL



181148668-DFE

Juicio No. 17751-2012-0169

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

AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 15 de julio del 2022, las 12h40.

VISTOS: Los doctores Emilio Lara Dillon y Gabriel Varela Ordóñez en calidad de procuradores judiciales de Eliseo Sarmiento Valero, vicepresidente ejecutivo de Constitución C.A. Compañía de Seguros, interpusieron recurso de casación en contra del auto de archivo emitido por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, el 18 de enero de 2012, las 12h56, dentro del juicio de impugnación No. 2007-25383TB.

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

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- La Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, en su auto de mayoría resolvió declarar que ha concluido el proceso disponiéndose su archivo definitivo, debiéndose oficiar al Juzgado de Coactivas de la Dirección de Asesoría Jurídica de la Gerencia Distrito Quito para los fines pertinentes y que la Secretaria Relatora (E) de la Sala, notifique el auto el mismo día, conforme lo dispone la referida disposición transitoria.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 25 de enero de 2012, 12h50, los doctores Emilio Lara Dillon y Gabriel Varela Ordóñez en calidad de procuradores judiciales de Eliseo Sarmiento Valero, vicepresidente ejecutivo de Constitución C.A. Compañía de Seguros, interpuso recurso de casación en contra del auto de archivo de 18 de enero de 2012, las 12h56.

CUARTO: CONSULTA DE CONSTITUCIONALIDAD DE NORMA.- Con fecha 28 de mayo de 2012, las 16h50, la Sala de Conjuces de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dispuso suspender la tramitación de la causa y elevar en consulta el expediente a la Corte Constitucional, consulta de norma que fue acumulada a los casos No. 0060-11-CN y otros, en la Corte Constitucional del Ecuador y que ha sido resuelta mediante sentencia No. 0060-11-CN/ 20 de 06 de febrero de 2020. En cumplimiento a lo dispuesto por los jueces constitucionales, el expediente ha sido devuelto a la Corte Nacional de Justicia mediante oficio No. 1502-CCE-SG-NOT-2020 de 4 de marzo de 2020 para la prosecución del recurso.

QUINTO: ADMISIÓN.- Mediante auto de admisión de 24 de febrero de 2022, las 09h22, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita en su calidad de Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación, señalando que lo admite de conformidad a lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley de Casación en concordancia con los artículos 8, 7, 6 de la misma ley, siendo que el recurso de casación se fundamenta en la causal primera, del artículo 3 de la Ley de Casación, por el vicio de errónea interpretación de los artículos 968,971, 978 del Código de Procedimiento Civil así como la Disposición Transitoria agregada a la Codificación del Procedimiento Civil por la Disposición Décima de las Disposiciones para el Cobro Eficiente de las Acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre de 2011. Y por el vicio de falta de aplicación de las disposiciones contenidas en los artículos 300, 424, 425, 426, 428 y 11 numeral 4 de la Constitución de la República del Ecuador, y, artículos 3 y 5 de la Codificación del Código Tributario.

SEXTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- La Administración Aduanera no dio contestación al recurso de casación.

SÉPTIMO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa realizado el 5 de mayo de 2022, las 10h38, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E); y, José Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en la presente causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y

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

OCTAVO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no adolece de nulidad, por lo que se declara el proceso válido.

NOVENO: AUTOS PARA RESOLVER.- Con fecha 7 de junio de 2022, el Tribunal de Casación emitió autos para resolver la presente causa.

DÉCIMO: ERROR ALEGADO.- El recurrente considera que el auto de archivo incurre en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, por el vicio de errónea interpretación de los artículos 968, 971, 978 del Código de Procedimiento Civil así como la Disposición Transitoria agregada a la Codificación del Procedimiento Civil por la Disposición Décima de las Disposiciones para el Cobro Eficiente de las Acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre de 2011. Y por el vicio de falta de aplicación de las disposiciones contenidas en los artículos 300, 424, 425, 426, 428 y 11 numeral 4 de la Constitución de la República del Ecuador, y, artículos 3 y 5 de la Codificación del Código Tributario.

DÉCIMO PRIMERO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que el recurrente refiere como infringidas son: **a) Constitución de la República del Ecuador: Art.11.-** *“El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: (¼) 4. Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales.”* **Art. 300.-** *“El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.”* **Art. 424:** *“La Constitución es la norma suprema y prevalece*

sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica. La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.º **Art. 425:** “El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos. En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior. La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.º **Art. 426:** “Todas las personas, autoridades e instituciones están sujetas a la Constitución. Las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, aplicarán directamente las normas constitucionales y las previstas en los instrumentos internacionales de derechos humanos siempre que sean más favorables a las establecidas en la Constitución, aunque las partes no las invoquen expresamente. Los derechos consagrados en la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de inmediato cumplimiento y aplicación. No podrá alegarse falta de ley o desconocimiento de las normas para justificar la vulneración de los derechos y garantías establecidos en la Constitución, para desechar la acción interpuesta en su defensa, ni para negar el reconocimiento de tales derechos.º **Art. 428:** “Cuando una jueza o juez, de oficio o a petición de parte, considere que una norma jurídica es contraria a la Constitución o a los instrumentos internacionales de derechos humanos que establezcan derechos más favorables que los reconocidos en la Constitución, suspenderá la tramitación de la causa y remitirá en consulta el expediente a la Corte Constitucional, que en un plazo no mayor a cuarenta y cinco días, resolverá sobre la constitucionalidad de la norma. Si transcurrido el plazo previsto la Corte no se pronuncia, el perjudicado podrá interponer la acción correspondiente.º **b) Código de Procedimiento Civil: Art. 968:** “Serán admisibles las excepciones que se deduzcan en juicio coactivo. La consignación no significa pago. Para que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva, será necesaria la consignación de la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, aún en el caso de que dichas excepciones propuestas versaren sobre falsificación de documentos o sobre prescripción de la acción.º **Art. 971:** “Si el deudor no acompaña a su escrito de excepciones la prueba de consignación, no se suspenderá el procedimiento coactivo y el juicio de excepciones seguirá de esa forma.º **Art. 978:** “Si el juicio en que se discuten las excepciones, se suspendiere por treinta días hábiles o el actor

no presenta ningún escrito o petición durante este plazo, antes de la sentencia de primera o segunda instancia, de tribunales contenciosos administrativos o de casación, el juicio quedará terminado a favor de la institución acreedora o de quien sus derechos represente.° **c) Disposición Transitoria agregada a la Disposición Décima de las Disposición para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado:** *“ Esta reforma al Código de Procedimiento Civil, será aplicable para todas las leyes que contienen normativa en materia de coactiva e incluso en los procesos que se encuentren en la Corte Nacional de Justicia y que no mediante sentencia ejecutoriada.”* **d) Código Tributario.- Art. 3:** *“ Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrá establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.”* **Art. 5.-** *“ Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”*°

DÉCIMO SEGUNDO: CONTENIDO DE LA CAUSAL PRIMERA DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY DE CASACIÓN.- La causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación se configura por: *“ Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva.”*°¹

DÉCIMO TERCERO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR LOS VICIOS ACUSADOS.- El casacionista para fundamentar su recurso respecto de la acusación de errónea interpretación de las normas de derecho, señala que en virtud de que en el auto que declara el archivo de la causa, los jueces de la Sala equivocadamente interpretan la disposición décima de las disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado constante en el Decreto Ley publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre del 2011, es decir que los jueces dan un sentido o alcance diverso al señalado en la disposición citada ya que la presente acción es de excepciones a la coactiva regulada por el Código Tributario. Señala que al interpretarse erróneamente las normas de derecho se modifica su efecto jurídico, se entendió equivocadamente y así se le dio un alcance que no le corresponde con el único objeto de declarar el archivo. Respecto de la

¹ Ecuador, *Codificación de la Ley de Casación*, Registro Oficial 299, Suplemento, 24 marzo de 2004, art. 3, causal 1ra.

falta de aplicación de las normas del derecho, la recurrente señala que estando en un procedimiento de excepciones a la coactiva, estrictamente reglado por el Código Tributario, la Sala al aplicar las normas contenidas en las disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, del Decreto Ley mencionado, no ha observado y respetado los principios constitucionales de inalienabilidad, irrenunciabilidad, indivisibilidad, interdependencia, jerarquización que tienen los administrados en el ejercicio de sus derechos; ha ignorado los principios que amparan al régimen orgánico tributario, la jerarquización para la aplicación de las normas y su prevalencia sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público, el debido proceso como garantía básica para precautelar los derechos del administrado, el respeto a la Constitución y la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes como fundamento del elemental derecho a la seguridad jurídica, el principio de independencia que ampara a la administración de justicia, así como la facultad de suspender la tramitación de una causa por la promulgación de leyes contrarias a la Constitución que además violen el principio de irretroactividad de la ley. Por lo que la Corte Nacional de Justicia deberá tener en cuenta lo establecido en el artículo 139 del Código Orgánico de la Función Judicial. Finalmente, señala que en la parte dispositiva del auto recurrido se adopta una decisión contradictoria, en virtud de que el archivo de la causa por los motivos expuestos por la Sala no están contemplados en el Código Tributario que regula específicamente el procedimiento coactivo, así como los juicios de excepciones a la coactiva en materia tributaria.

DÉCIMO CUARTO: ANÁLISIS DE LOS VICIOS ALEGADOS.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al auto de archivo de instancia, con fundamento en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, procederá a resolver con sustento en los siguientes argumentos: **i.** La falta de aplicación: *“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.”*² **ii.** La recurrente cuestiona el auto de mayoría porque considera que el procedimiento de excepciones a la coactiva estaba estrictamente reglado por el Código Tributario y que por tanto la Sala al aplicar las normas contenidas en las disposiciones referidas no ha observado ni respetado los principios constitucionales. **iii.** La errónea interpretación *“Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra*

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

*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.*³ **iv.** El recurrente cuestiona el auto de archivo impugnado porque considera que los jueces de instancia le dan a la disposición transitoria del Decreto que pone en vigencia la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado un sentido o alcance diverso al señalado en la disposición referida, ya que la presente acción es de excepciones a la coactiva regulada por el Código Tributario, y que por tanto, se le dio un alcance que no le corresponde con el único objeto de declarar el archivo de la causa. **v.** En el auto cuestionado se dispone el archivo de la causa, porque a criterio de los jueces autores del mismo, el coactivado debió dar cumplimiento a la antedicha disposición transitoria décima del Decreto Ley que disponía que el coactivado debía consignar el valor del 100% de la obligación objeto del procedimiento de ejecución coactiva, que en el presente caso no ocurrió; **vi.** La referida disposición establece que la reforma al Código de Procedimiento Civil sería aplicable a todas las leyes que contienen normativa en materia coactiva, incluso en los procesos que se encuentren en la Corte Nacional; **vii.** Analizado el auto en cuestión y el expediente de la causa, la Sala advierte la sentencia No. 60-11-CN/20, expedida por la Corte Constitucional, de la cual se desprende que resolvió: *“2. Declarar que el monto de la consignación para la suspensión coactiva establecido en la disposición cuarta para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, contenida en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, es contrario a la tutela judicial efectiva prevista en el artículo 75 de la Constitución; 3. Declarar que la disposición décima de las disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, es contraria a la tutela judicial efectiva y seguridad jurídica, previstos en los artículos 75 y 82 de la Constitución.”*, y que ordena además a los operadores de justicia observar la declaratoria de inconstitucionalidad declarada; razón suficiente para concluir que resulta, a la fecha, inaplicable la referida disposición transitoria que fuera el fundamento para la expedición del auto cuestionado y el archivo de la causa; **viii.** Esta Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ya se ha pronunciado en igual sentido, en la resolución expedida dentro del recurso de casación No. 17751-2012-0103, entre otros. Por estas razones, se acepta la impugnación al auto de mayoría referido, por lo que el proceso debe volver al Tribunal de instancia para que resuelva la causa en lo principal.

DÉCIMO QUINTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN**

³Tolosa Villabona, L.A.; *Teoría y Técnica de Casación ibídem.*, pp. 361.

NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **CASAR** el auto impugnado y se dispone que el proceso regrese al Tribunal de instancia para que, con la misma integración de cuando se emitió el auto impugnado, o la que exista en la actualidad en el que forme parte el ponente, o mediante sorteo, si lo previamente señalado no fuera posible, para que a la mayor brevedad, resuelva lo que en derecho corresponda.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL



181149475-DFE

Juicio No. 09501-2020-00114

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

AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 15 de julio del 2022, las 12h48. **VISTOS:** El abogado Alfonso Andrés Ríos Robalino en calidad de procurador judicial de IMPVET ± Importadora Veterinaria CIA. LTDA, así como, la abogada Keeli Hoyos Calle en calidad de procuradora fiscal de la economista GABRIELA Germania Orellana Rosero en calidad de Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas del Servicio de Rentas Internas, interponen sendos recursos de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 28 de enero del 2021, las 14h38, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2020-00114.

PRIMERO: COMPETENCIA.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículos 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 28 de enero del 2021, las 14h38, declara con lugar la demanda presentada por la compañía IMPVET IMPORTADORA VETERINARIA CÍA. LTDA. en contra de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas y en consecuencia se deja sin efecto la Resolución Impugnada No. 109012019RREC566128, disponiendo la devolución del valor \$ 94.035,57 con los intereses legales.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- El abogado Alfonso Andrés Ríos Robalino en calidad de procurador judicial de IMPVET ± Importadora Veterinaria CIA. LTDA, presenta recurso de casación el 15 de marzo del 2021, las 14h35. La abogada Keeli Hoyos Calle en calidad de procuradora fiscal de la economista Gabriela Germania Orellana Rosero en calidad de Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas interpone recurso de casación el 15 de marzo del 2021, las 16h27, calificados en auto de 13 de abril del 2021, las 15h34, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 del Código Orgánico General de Procesos, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo

Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

CUARTO: ADMISIÓN.- En auto de 11 de noviembre del 2021, las 11h47, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de esta Sala, dispuso que el recurso de casación de la parte actora sea aclarado en el término de 5 días, dado cumplimiento a lo requerido la IMPVET IMPORTADORA VETERINARIA CÍA. LTDA., en escrito de 18 de noviembre del 2021, las 14h20. Consecuentemente, se emitió auto de 23 de noviembre del 2021, las 15h14 en el que se inadmitió el recurso interpuesto por la parte actora y se admite el recurso de la Administración Tributaria aceptando el **caso quinto** del artículo 268 del COGEP por el yerro de **errónea interpretación** del segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, el primer artículo innumerado agregado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto de Salida de Divisas y los artículos 22 y 123 del Código Tributario. Por el yerro de **falta de aplicación** de la circular No. NAC-DGERCGC18-00000006 emitida por el Servicio de Rentas Internas y publicado en el Registro Oficial No. 374 del 23 de noviembre del 2018.

QUINTO: CONTESTACIÓN DEL RECURSO.- En escrito del 19 de enero del 2022, las 17h55, suscrito por el abogado Alfonso Ríos Robalino en calidad de procurador judicial de IMPVET IMPORTADORA VETERINARIA S.A. en el que solicita que se consideren sus argumentos para desechar el recurso de casación interpuesto por la Administración Tributaria y que no se case la sentencia recurrida.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa realizado el 20 de junio del 2022, las 12h19, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Dr. Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional y Dr. José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor

Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y no adolece de nulidad alguna, por lo que se declara el proceso válido.

OCTAVO: AUDIENCIA.- Mediante providencia del 30 junio del 2022, las 11h50, se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día miércoles 13 de julio del 2022, las 15h00, diligencia en la que participaron: la abogada Keeli Hoyos Calle en calidad de procuradora fiscal de la economista Gabriela Germania Orellana Rosero en calidad de Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas y el abogado Alfonso Ríos Robalino en calidad de procurador judicial de IMPVET IMPORTADORA VETERINARIA S.A., que confiere procuración a favor del abogado Alfredo Sierra de Janón, quienes intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus representados en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso; suspendida la audiencia, se reanuda el 15 de julio de 2022, a las 09h30, para dar a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

NOVENO: ERRORES ALEGADOS.- La Administración Tributaria considera que el fallo impugnado incurre en el **caso quinto** del artículo 268 del COGEP por el yerro de **errónea interpretación** del segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, el primer artículo innumerado agregado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto de Salida de Divisas y los artículos 22 y 123 del Código Tributario. Por el yerro de **falta de aplicación** de la circular No. NAC-DGERCGC18-00000006 emitida por el Servicio de Rentas Internas y publicado en el Registro Oficial No. 374 del 23 de noviembre del 2018.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que la casacionista considera infringida son: **a) Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador:** *“Art. (1/4) Los pagos por Impuesto a la Salida de Divisas, susceptibles de ser considerados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo anterior, que no haya sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo. Esta solicitud se receptará una vez que el contribuyente haya presentado la correspondiente declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en que se efectuaron dichos pagos de ISD. El Servicio de Rentas Internas, de ser procedente, dispondrá la devolución del impuesto pagado, ordenando la emisión de una nota de crédito, la cual será*

libremente negociable en cualquier tiempo y será utilizada para pagar el impuesto a la renta dentro del plazo previsto en el inciso anterior. Esta devolución no procederá respecto de los valores de ISD considerados como gasto deducibles, en la respectiva declaración de Impuesto a la Renta.^a b) Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas: ^a Art. (1/4) Cuando el Impuesto a la Salida de Divisas susceptible de ser considerado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo establecido en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no haya sido utilizado como tal, en todo o en parte, en la respectiva declaración del ejercicio económico corriente, el contribuyente de dicho impuesto podrá elegir entre una de las siguientes opciones: 1. Considerar dichos valores como gastos deducibles únicamente en la declaración de Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio económico en el que se generaron los respectivos pagos de ISD; 2. Utilizar dichos valores como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo establecido en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el ejercicio fiscal en que se generaron o en los siguientes cuatro años; o, 3. Solicitar la devolución de dichos valores al Servicio de Rentas Internas, dentro del siguiente ejercicio fiscal respecto del cual el pago fue realizado o dentro de los cuatro ejercicios posteriores, en la forma y cumpliendo los requisitos que establezca la Administración Tributaria.^o b) **Código Tributario: Art. 22:** ^a Los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, generarán el interés equivalente a la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, señalado en el artículo anterior desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo por pago indebido.^o **Art. 123:** ^a **Pago en exceso.-** Se considerará pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la ley sobre la respectiva base imponible. La administración tributaria, previa solicitud del contribuyente, procederá a la devolución de los saldos en favor de éste, que aparezcan como tales en sus registros, en los plazos y en las condiciones que la ley y el reglamento determinen, siempre y cuando el beneficiario de la devolución no haya manifestado su voluntad de compensar dichos saldos con similares obligaciones tributarias pendientes o futuras a su cargo. Si el contribuyente no recibe la devolución dentro del plazo máximo de seis meses de presentada la solicitud o si considera que lo recibido no es la cantidad correcta, tendrá derecho a presentar en cualquier momento un reclamo formal para la devolución, en los mismos términos previstos en este Código para el caso de pago indebido.^o c) **Resolución circular No. NAC-DGERCGC18-00000006:** ^a A LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS QUE UTILICEN EL IMPUESTO PAGADO COMO CRÉDITO TRIBUTARIO O GASTO DEDUCIBLE DEL IMPUESTO A LA RENTA; O, QUE PRETENDAN SU DEVOLUCIÓN El artículo 226 de la Constitución de la República del Ecuador señala que las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras Primer Suplemento Registro Oficial No. 374, del 23 de noviembre de 2018 -2- o servidores

públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal, ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. El artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador establece que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. De acuerdo a lo manifestado por el artículo 7 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, es facultad de la Dirección General expedir las resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias. El primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas establece los escenarios normativos cuando el Impuesto a la Salida de Divisas susceptible de ser considerado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo no haya sido utilizado como tal, en todo o en parte, en la respectiva declaración del ejercicio económico corriente. La Administración Tributaria tiene el deber de dictar los actos normativos necesarios para una adecuada aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, fortaleciendo el control de las obligaciones tributarias y facilitando su correcto cumplimiento, así como, de los respectivos deberes formales, por parte de los sujetos pasivos. Con fundamento en la normativa ex puesta, el Servicio de Rentas Internas recuerda a los sujetos pasivos del Impuesto a la Salida de Divisas que utilicen el impuesto pagado como crédito tributario, gasto deducible del Impuesto a la Renta o que pretendan su devolución, lo siguiente: 1. Las tres alternativas que prevé el primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas son excluyentes entre sí. Por tanto, si, al momento de efectuar la declaración del Impuesto a la Renta, el contribuyente opta por Primer Suplemento Registro Oficial No. 374, del 23 de noviembre de 2018 -3- emplear como gasto deducible el valor del ISD generado en la importación de las materias primas, insumos y bienes de capital que consten en el listado que para el efecto establezca el Comité de Política Tributaria, no procede utilizar el referido valor como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo, ni pretender su devolución. La misma situación de exclusión opera frente a cualquiera de las alternativas inicialmente adoptada por el contribuyente. Por consiguiente, para que el contribuyente pueda solicitar la devolución del ISD generado en la importación de las materias primas, insumos y bienes de capital que consten en el listado que para el efecto establezca el Comité de Política Tributaria, es necesario que (1) no lo haya registrado como gasto deducible en alguna declaración previa del Impuesto a la Renta; y, (2) tampoco lo haya empleado anteriormente como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo. 2. La posibilidad de presentación de declaraciones sustitutivas prevista en el artículo 73 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, regulada mediante Resolución No.

NACDGERCGC16- 00000448, está condicionada a que existan errores en la declaración inicial del contribuyente. Por lo tanto, resulta incorrecto su uso con la finalidad de modificar el tratamiento contable del impuesto a la salida de divisas con el único objetivo de obtener beneficios tributarios, respecto de los cuales el contribuyente eligió previamente una alternativa, ya que este hecho no se configura como un error en la declaración. Consecuentemente, aquellos pagos de ISD que fueron considerados por los sujetos pasivos como gasto deducible o utilizados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo, según la alternativa escogida en cada caso por el contribuyente, no podrán ser reclasificados como crédito tributario, en el primer escenario, o como gasto deducible, en el segundo, mediante una declaración sustitutiva, por cuanto dicha circunstancia no está prevista en la normativa tributaria vigente. En este sentido, no opera la referida reclasificación a efectos de pretender la devolución del ISD que previamente fue registrado como Primer Suplemento Registro Oficial No. 374, del 23 de noviembre de 2018 -4- gasto deducible o utilizado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo.^o

DÉCIMO PRIMERO.- CASO QUINTO DEL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS: *“5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.^o 1.*

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE POR LOS VICIOS ACUSADOS.- La Administración Tributaria considera en su recurso de casación que el fallo impugnado incurre en la vicio de errónea interpretación del artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador y el primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, indicando que lo único que menciona dichos artículos para que proceda la devolución del crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) es que no hayan sido utilizados para el pago del Impuesto a la Renta del ejercicio en que se generaron o dentro de los cuatro ejercicios posteriores; así también indica que para cuando la accionante solicitó la devolución del ISD en los años 2015, 2016 y 2017, concluyendo que la accionante cumplía con los presupuestos de hecho o condiciones de la norma para que sea procedente el reintegro del crédito tributario objeto de controversia. Así también menciona que el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la LRETE cuando dicho artículo indica que prohíbe la devolución de valores que hayan sido considerados gastos deducibles el Tribunal considera que no significa que el contribuyente se vea

1 Ecuador. Registro Oficial Suplemento 506 de 22 mayo de 2015 - Última modificación 26 de junio de 2019, Código Orgánico General de Procesos: artículo 268 numeral 5.

imposibilitado de efectuar correcciones necesarias en la contabilidad que le permita acceder a la devolución de un valor que por su naturaleza constituye crédito tributario. En lo referente a la errónea interpretación del primer artículo innumerado agregado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, al considerar que ha dejado afuera que debe también verificarse que el contribuyente no haya escogido previamente sobre las opciones que se refiere el antes mencionado artículo que contempla 3 numerales, teniendo en cuenta el numeral primero que dispone: ^aConsiderar dichos valores como gastos deducibles únicamente en la declaratoria de Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio económico en el que se generaron los respectivos pagos de ISD.^o La interpretación dada por el Tribunal A quo es extensiva al indicar que no se provee limitación alguna en la norma jurídica, cuando la misma norma indica que se podrá escoger entre una de dichas opciones, es decir que escogida una opción no puede alterar la opción seleccionada por el contribuyente cuidando la certeza y seguridad de la opción escogida por el contribuyente que tiene efectos tributarios. El artículo lo que hace es facultar al contribuyente para escoger una de las opciones, allí establecidas cuando no hubiere utilizado el ISD. Por ende una vez escogida esta opción, el contribuyente no tiene nuevamente opción para escoger posteriormente ni a pretexto de un error contable, es decir ya escogida alguna de dichas opciones por descarte se anulan las demás. Nótese, que lo que establece esta norma jurídica es la posibilidad de que el contribuyente escoja o decida entre cualquiera de las formas de efectivizar el crédito tributario por pagos de ISD. Como queda claro de las normas transcritas, el contribuyente debía escoger una de las tres alternativas respecto al ISD pagado en la importación de bienes: 1) cargárselo como gasto deducible; 2) utilizarlo como crédito tributario en el impuesto a la renta o en anticipo causado, o 3) solicitar la devolución del crédito tributario. El Tribunal incurre en una errónea interpretación de la norma jurídica ampliando su alcance al decir que no hay una prohibición que establece la norma, lo cual no es el alcance que ha querido darle el legislador, la importancia de que se verifique que el contribuyente no lo haya registrado como costo/gasto deducible, deviene en un tema de seguridad, puesto que la norma de la posibilidad de que sea considerado como costo/gasto deducible o como crédito tributario, por otro lado es conocido el aforismo jurídico de lo que no la norma jurídica no distingue no podemos hacerlo nosotros. El Tribunal indica que no existe limitación en la norma jurídica para acceder a la devolución del crédito tributario por ISD. El Tribunal da una interpretación extensiva de la norma jurídica esgrimiendo que el contribuyente \pm actor \pm realizó una corrección contable y que no hay más limitaciones que la de estar dentro del plazo y que los pagos sean por importaciones de materias e insumos que se encuentren contemplados en la Resolución del Comité de Política Tributaria. Arguye la Administración Tributaria el vicio de errónea interpretación de los artículos 22 y 123 del Código Tributario al considerar que el tema versa sobre la devolución del Impuesto a la Salida de Divisas, dicho impuesto no se considera como pago en exceso ni mucho menos como pago indebido por el

cual se deban generar intereses, por lo que considera que la interpretación realizada es excesiva al indicar que se genera un valor de intereses al ser una solicitud por pago en exceso y solo el desarrollo de dicha sentencia se centra en analizar unos valores por salida de divisas. El pago en exceso se presenta cuando se paga más de lo que la ley exige, el pago indebido se presenta cuando se paga algo que la ley no lo exige cuando no hay un sustento legal para dicho pago. Tema que no está en controversia pues lo resuelto por los jueces de instancia se limita a resolver los valores de crédito tributario por el impuesto a la salida de divisas. El yerro del Tribunal consiste al disponer la devolución de valores que no pueden ser considerados pagados en exceso al no corresponder lo señalado por la norma. Finalmente respecto del vicio de falta de aplicación del Oficio Circular No. NAC-DGERCG18-00000006 emitida por el Servicio de Rentas Internas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 374 del 23 de noviembre del 2018. El Tribunal se apoya en base a la reclasificación del supuesto error contable alegado por el contribuyente que inicialmente lo había utilizado como ^agasto deducible^o, habiendo ya escogido la opción y lo que es más sorprendente, habiendo utilizado como gasto deducible en su declaración de impuesto a la renta del 2015; por tanto ya estaban suprimidas las otras dos opciones por la consecuente utilización como gasto deducible; y esta disposición de la norma debe ser lógica, pues si el contribuyente hubiere optado por la opción contemplada en el numeral 3, nos lleva a plantearnos lo siguiente: Es que acaso las correcciones contables dejan sin efecto en las normas tributarias, es que acaso el contribuyente puede, una vez escogida una opción, por un error cambiar a otra opción cuando ya ha hecho uso de la misma, la respuesta señores jueces es rotundamente no. El contribuyente solo puede escoger una opción para ISD, habiéndose ya establecido por el Tribunal A quo que el contribuyente inicialmente lo utilizó como gasto deducible y mucho tiempo después realiza una corrección del supuesto y mal catalogado error, puesto que la aplicación utilizada de la opción establecida en la ley no puede ser llamada error para beneficio del contribuyente cuando después de transcurrido algún tiempo y en beneficio del contribuyente pueda identificar que más, por un tema de conveniencia que por error le resultaba beneficioso haberlo registrado como crédito tributario que como gasto deducible ± como lo hizo inicialmente-, dado cabida con este tipo de actuaciones ante la falta de aplicación de norma expresa, de permitir que los contribuyentes cambien a su antojo los efectos tributarios escudándose en un error contable y solicitando intereses al Fisco por una actuación que no es permitida por la Ley. Por lo que, concluye que el Tribunal debió aplicar lo dispuesto en el Circular N. NAC-DGECCGC18-00000006 emitida por el Servicio de Rentas Internas publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 374 del 23 de noviembre del 2018, dictada por el Director General del Servicio de Rentas Internas ± sustentado en el artículo 7 del Código Tributario ± en dicha circular concordante con lo establecido en el primer inciso y primer numeral del primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación de Impuesto a la Salida de Divisas, lo que permitiría establecer que no

es viable la reclasificación de ISD como crédito tributario.

DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DEL VICIO ALEGADO.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso cuarto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitido por el señor Conjuez de la Sala, considera: **i. La errónea interpretación:** *“Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.”*² **ii. La falta de aplicación** *“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.”*³ **iii.** El recurrente cuestiona la sentencia de instancia al considerar que el Tribunal realiza una interpretación extensiva del artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad tributaria en el Ecuador, agregado por el artículo 2 de la Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social, publicada en el Registro Oficial No. 847 de 10 de diciembre de 2012, así como del primer artículo innumerado agregado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, porque tales disposiciones no permite, modificar la decisión, una vez seleccionada la opción que la norma reglamentaria da, respecto al uso de los valores pagados en concepto de impuesto a la salida de divisas; acusa además la errónea interpretación de los artículo 22 y 123 del Código Tributario por haber reconocido intereses por supuesto pago en exceso, que no existe; **iv.** La sentencia, establece que la accionante se encontraba dentro del término establecido en el artículo 305 del Código Tributario para presentar la solicitud de pago, en los términos en los que establece el segundo artículo innumerado a continuación del 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria porque los rubros considerados como crédito tributario por la compañía corresponden al ISD pagado en las importaciones de bienes cuyas partidas se encuentran en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria, lo que consideran ratificado con el informe y sustentación del mismo por parte de la perito insinuada por el accionante; considera además, que es pertinente realizar corrección de errores contables a la luz de lo previsto en la NIC 8, Políticas Contables porque afectó la razonabilidad de la situación financiera de la compañía; **v.** Analizada la decisión del Tribunal de instancia y confrontado

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

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

con los argumentos esgrimidos por el recurrente, respecto al reajuste por el error contable, se advierte que no se evidencia la errónea interpretación alegada, en tanto el Tribunal ha verificado la existencia del denominado error contable y la correspondiente rectificación por lo que encuentra justificado el derecho a la devolución del crédito tributario generado por el impuesto a la salida de divisas del ejercicio económico 2013; Se aclara además que el criterio sobre la corrección de la contabilidad ya ha sido aceptado por la Sala de manera reiterada en los procesos 09501-2019-00353 y 09501-2019-00267; distinta fuese la situación, si se hubiere probado en instancia que el accionante no sólo utilizó el ISD como gasto deducible, sino que posteriormente con la reclasificación, solicitó la devolución de ese mismo valor en concepto de crédito tributario, habiéndose beneficiado antes de la reclasificación de una reducción de la base imponible y pagado un impuesto menor al que hubiere correspondido en caso de no haberse deducido el ISD. **vi.** Respecto al tema relacionado con la errónea interpretación de los artículos 22 y 123 del Código Tributario, normas que regulan el pago de intereses y el pago indebido, es necesario señalar que lo que el contribuyente ha reclamado es el crédito tributario por el impuesto a la salida de divisas que tiene derecho a solicitar en función de los bienes señalados por el Comité de Política Tributaria sujetos a este beneficio, es decir, que se trata de un derecho a considerar crédito tributario lo debidamente pagado, opción adoptada por la empresa actora sobre el impuesto que debió pagar, pues de no pagarlo no nacía el derecho a su reconocimiento; consiguientemente, no se trata ni de un pago indebido (inexistencia de la obligación) ni de un pago en exceso (pago más allá de la medida legal), por lo que el Tribunal en efecto hace una errónea interpretación de las normas señaladas pues les da un sentido distinto al que tienen; reconociéndole un derecho a intereses que no le corresponde, dado el origen del crédito tributario; **vii.** Consiguientemente corresponde casar parcialmente la sentencia, descartando el derecho indebidamente reconocido por el Tribunal juzgador.

DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve **CASAR PARCIALMENTE** el fallo de mayoría dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 03 de marzo del 2021, las 13h42, dejando sin efecto el derecho a intereses que reconoce sin fundamento legal el Tribunal de instancia.- Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)



181149215-DFE

Juicio No. 17751-2012-0646

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

AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 15 de julio del 2022, las 12h44. **VISTOS:** El doctor Gabriel Varela Ordóñez, abogado patrocinador debidamente autorizado por el señor Alexis Méndez Pantaleón, Gerente General de Constitución C.A. Compañía de Seguros, antes Memoser Compañía de Seguros S.A. (Mediante escritura pública otorgada ante el Notario Tercero del cantón Quito el 12 de noviembre de 2007 e inscrita en el Registro Mercantil el 6 de mayo del año 2009, la compañía reformó su estatuto cambiando su denominación social a la de Constitución C.A. Compañía de Seguros), interpuso recurso de casación en contra del auto emitido por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, el 26 de octubre de 2012, la 10h01, dentro del juicio de impugnación No. 2008-25618.

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

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- La Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, en su auto declaró que ha concluido el proceso disponiendo el archivo definitivo de la causa, debiéndose oficiar al Gerente Distrital de Aduana de Loja ± Macará para los fines pertinentes.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 31 de octubre de 2012, 16h10, el doctor Gabriel Varela Ordóñez, como abogado patrocinador debidamente autorizado por el señor Alexis Méndez Pantaleón, Gerente General de Constitución C.A. Compañía de Seguros, interpuso recurso de casación en contra del auto referido, mismo que fue calificado en auto de 14 de noviembre de 2012, las 10h36; en los términos de los artículos 2, 4, 5, 6, 8y 10 de la Ley de Casación para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

CUARTO: CONSULTA DE CONSTITUCIONALIDAD DE NORMA.- Mediante auto de fecha 8 de marzo de 2013, las 8h30, La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dispuso suspender la tramitación de la causa y elevar en consulta el expediente a la Corte Constitucional, consulta de norma que fue acumulada a los casos No. 0060-11-CN y otros, en la Corte Constitucional del Ecuador y que ha sido resuelta mediante sentencia No. 0060-11-CN/ 20 de 06 de febrero de 2020. En cumplimiento a lo dispuesto por los jueces constitucionales, el expediente ha sido devuelto a la Corte Nacional de Justicia mediante oficio No. 1529-CCE-SG-NOT-2020 de 4 de marzo de 2020 para la prosecución del recurso.

QUINTO: ADMISIÓN.- Mediante auto de admisión de 23 de febrero de 2022, las 12h34, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto, siendo que el recurrente fundamenta su recurso de casación en las casuales primera y segunda de la Ley de la materia, y lo hace en los siguientes términos: *“De tal suerte, que se aplicó indebidamente y hubo errónea interpretación de las normas de derechos y normas procesales en el siguiente juicio respecto de las disposiciones de los artículos 968, 971, 978 del reformado Código de Procedimiento Civil, así como la Disposición Transitoria agregada a la Codificación del Código de Procedimiento Civil por la Disposición Décima de las Disposiciones para el Cobro Eficiente de las Acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre de 2011. Así mismo, existió falta de aplicación de las disposiciones contenidas en los artículos 300, 424, 425, 426, 428 y 11 numeral 4 de la Constitución de la República del Ecuador; y, artículos 3 y 5 de la Codificación del Código Tributario.”.*

SEXTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- Corrido traslado con el recurso admitido, no se ha dado contestación alguna.

SÉPTIMO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa realizado el 5 de mayo de 2022, las 10h44, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E); y, José Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en la presente causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de

enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021. En esta causa, con fecha 17 de junio de 2022, presenta excusa la doctora Rosana Morales Ordóñez, conforme consta a fojas 48 del expediente de casación, misma que no ha sido aceptada por los otros miembros de la Sala en auto de fecha ** de junio de 2022, fojas 50 y 51 del expediente, en virtud de que determinaron que la doctora Morales realizó actuaciones que no pueden considerarse suficientes para que se acepte la excusa, al no encontrarse en riesgo la imparcialidad u objetividad que debe observarse para la resolución de los procesos judiciales, por lo que fue negada su excusa y le corresponde continuar en el conocimiento de la causa.

OCTAVO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no adolece de nulidad, por lo que se declara el proceso válido.

NOVENO: AUTOS PARA RESOLVER.- Con fecha 7 de julio de 2022, el Tribunal de Casación emitió autos para resolver la presente causa.

DÉCIMO: ERROR ALEGADO.- La compañía recurrente considera que el auto impugnado incurre en las causales primera y segunda del artículo 3 de la Ley de Casación, en los siguientes términos: *“De tal suerte, que se aplicó indebidamente y hubo errónea interpretación de las normas de derechos y normas procesales en el siguiente juicio respecto de las disposiciones de los artículos 968, 971, 978 del reformado Código de Procedimiento Civil, así como la Disposición Transitoria agregada a la Codificación del Código de Procedimiento Civil por la Disposición Décima de las Disposiciones para el Cobro Eficiente de las Acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de*

los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre de 2011. Así mismo, existió falta de aplicación de las disposiciones contenidas en los artículos 300, 424, 425, 426, 428 y 11 numeral 4 de la Constitución de la República del Ecuador; y, artículos 3 y 5 de la Codificación del Código Tributario.º.

DÉCIMO PRIMERO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que la compañía recurrente refiere como infringidas son: **a) Artículo 11 numeral 4 de la Constitución de la República del Ecuador.-** *“El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios:¼ 4. Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales.º.* **b) Artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador.-** *“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.* **c) Artículo 424 de la Constitución de la República del Ecuador.-** *“La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica. La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.º* **d) Artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador.-** *“El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos. En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior. La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.º.* **e) Artículo 426 de la Constitución de la República del Ecuador.-** *“Todas las personas, autoridades e instituciones están sujetas a la Constitución. Las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, aplicarán directamente las normas constitucionales y las previstas en los instrumentos internacionales de derechos humanos siempre que sean más favorables a las establecidas en la Constitución, aunque las partes no las invoquen expresamente. Los derechos consagrados en la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de inmediato*

cumplimiento y aplicación. No podrá alegarse falta de ley o desconocimiento de las normas para justificar la vulneración de los derechos y garantías establecidos en la Constitución, para desechar la acción interpuesta en su defensa, ni para negar el reconocimiento de tales derechos.°. **f) Artículo 428 de la Constitución de la República del Ecuador.**-*“Todas las personas, autoridades e instituciones están sujetas a la Constitución. Las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, aplicarán directamente las normas constitucionales y las previstas en los instrumentos internacionales de derechos humanos siempre que sean más favorables a las establecidas en la Constitución, aunque las partes no las invoquen expresamente. Los derechos consagrados en la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de inmediato cumplimiento y aplicación. No podrá alegarse falta de ley o desconocimiento de las normas para justificar la vulneración de los derechos y garantías establecidos en la Constitución, para desechar la acción interpuesta en su defensa, ni para negar el reconocimiento de tales derechos.*°.

g) Décima Disposición para el Cobro Eficiente de las Acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, último inciso.- *“Décima.- Agréguese al Código de Procedimiento Civil, la siguiente Disposición Transitoria: ④ Disposición Transitoria: De conformidad con lo establecido en el Art. 968 inciso tercero del Código de Procedimiento Civil, en aquellas demandas o juicios de excepciones presentados con anterioridad a la vigencia de esta reforma, se da un plazo improrrogable e inmediato de 10 días para que los deudores, sus herederos, fiadores o más obligados, cumplan en consignar el dinero que hace referencia el Art. 968 inciso tercero del Código de Procedimiento Civil, sin que en ningún caso, esta disposición sea motivo para declarar nulidad procesal, presentar recurso o acción alguna^{1/4} Esta reforma al Código de Procedimiento Civil, será aplicable para todas las leyes que contienen normativa en materia de coactiva e incluso en los procesos que se encuentren en la Corte Nacional de Justicia y que no medie sentencia ejecutoriada^⑤.*

h) Artículo 3 del Código Tributario.- *“ Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de Aduana.*°.

i) Artículo 5 del Código Tributario.- Principios tributarios.- *El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.*°.

j) Artículo 968 del Código de Procedimiento Civil.- *“ Serán admisibles las excepciones que se deduzcan en juicio coactivo. La consignación no significa pago. Para que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva, será necesaria la consignación de la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, aún en el caso de que dichas excepciones propuestas versaren sobre falsificación*

de documentos o sobre prescripción de la acción.° . **k) Artículo 971 del Código de Procedimiento Civil.-** *“Si el deudor no acompaña a su escrito de excepciones la prueba de consignación, no se suspenderá el procedimiento coactivo y el juicio de excepciones seguirá de esa forma.”* . **l) Artículo 978 del Código de Procedimiento Civil.-** *“Si el juicio en que se discuten las excepciones, se suspendiere por treinta días hábiles o el actor no presenta ningún escrito o petición durante este plazo, antes de la sentencia de primera o segunda instancia, de tribunales contenciosos administrativos o de casación, el juicio quedará terminado a favor de la institución acreedora o de quien sus derechos represente.”* .

DÉCIMO SEGUNDO: CONTENIDO DE LAS CAUSALES PRIMERA Y SEGUNDA DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY DE CASACIÓN.- **A. La causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación se configura por: *“Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva.”*¹ **B. La causal segunda** del artículo 3 de la Ley de Casación se configura por: *“Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, cuando hayan viciado el proceso de nulidad insanable o provocado indefensión, siempre que hubieren influido en la decisión de la causa y que la respectiva nulidad no hubiere quedado convalidada legalmente.”*²

DÉCIMO TERCERO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR LOS VICIOS ACUSADOS.- Para fundamentar su recurso la casacionista señala que en el auto de 26 de octubre del 2012, la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No 1 declaró concluido el proceso al disponer su archivo, todo aquello debido a que de la razón sentada por el Secretario de la Sala, se desprende que el accionante no ha consignado valor alguno con el que cubra el monto de la obligación tributaria, sus intereses y costas, tal como lo dispone el reformado artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con lo previsto en la Décima Disposición Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial No 583 de 24 de noviembre de 2011. Cita lo que disponen los artículos 968, 971 y 978 del Código de Procedimiento Civil y señala que en la normativa procesal civil indicada, se prevé que deberá cumplirse con lo señalado por la normativa jurídica, esto es, que en aquellos juicios de excepciones presentados con

¹ Ecuador, *Codificación de la Ley de Casación*, Registro Oficial 299, Suplemento, 24 marzo de 2004, art. 3, causal 1ra.

² Ecuador, *Codificación de la Ley de Casación*, Registro Oficial 299, Suplemento, 24 marzo de 2004, art. 3, causal 2da.

anterioridad a la vigencia de esa reforma, se da un plazo improrrogable e inmediato de 10 días para que los deudores, sus herederos, fiadores o más obligados, cumplan en consignar el dinero que hace referencia el artículo 968 inciso tercero del reformado Código de Procedimiento Civil; cumplimiento de la disposición que deberá efectuarse en todas aquellas leyes que contengan normativa en materia de coactiva, tal cual lo manda la disposición transitoria agregada al Código de Procedimiento Civil por la disposición décima de las disposiciones para el Cobro Eficiente de las Acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. Continúa señalando que sin embargo de lo indicado en las normas referidas, dichas disposiciones quedan fuera para aquellos juicios de carácter tributario de excepciones presentados con anterioridad a la vigencia de esa reforma en materia tributaria, como es el caso del presente juicio, por así mandarlo las diferentes disposiciones constitucionales y tributarias que refiere en su recurso. Señala que existe claridad absoluta de que las disposiciones reformativas al Código de Procedimiento Civil así como la disposición transitoria incorporada al mismo cuerpo legal, no es aplicable a aquellos juicios tributarios iniciados con anterioridad a la vigencia de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, esto es, no existe la obligación legal de que en el presente juicio de materia tributaria iniciado en el año 2008, en el plazo de 10 días concedido por la ley, deba presentarse la consignación del dinero a que hace referencia la reforma del Código de Procedimiento Civil, ni tampoco habrá lugar a la disposición establecida en el artículo 978 íbidem, esto es, a quedar terminado el juicio a favor de la institución acreedora si el actor no presenta ningún escrito o petición durante el término de 30 días; por lo tanto, dichas disposiciones solamente rigen para lo venidero y no con carácter retroactivo para el ámbito tributario, tal como lo establecen las disposiciones constitucionales y del Código Tributario alegadas. Continúa señalando que al intentar aplicar una normativa tributaria con carácter retroactivo, hecho totalmente prohibido por la Constitución, se restringió los derechos constitucionales asistidos a su patrocinada, hecho que también se encuentra totalmente prohibido por la Constitución en su numeral 4 del artículo 11 cuando dispone que ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales. La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico, así lo dispone expresa y categóricamente la Constitución de la República del Ecuador (Art. 424), siendo el orden jerárquico de aplicación de las normas la Constitución, los tratados y convenios internacionales, las leyes orgánicas, las leyes ordinarias, las normas regionales y las ordenanzas distritales, los decretos y reglamentos, pues en caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior (Art. 425); las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, deben aplicar directamente las normas constitucionales, aunque las partes no las invoquen expresamente (Art. 426). Considera que si la norma jurídica era contraria a la Constitución, se debió suspender la

tramitación de la causa y remitir en consulta el expediente a la Corte Constitucional conforme lo ordena categóricamente en el artículo 428 de la Constitución, tal cual lo ha hecho la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en similares casos de los juicios de excepción propuestos, en los que ha suspendido la tramitación de la causa disponiendo la remisión del proceso en consulta a la Corte Constitucional a efectos de que ésta resuelva sobre la constitucionalidad de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. Por otra parte, también se refiere a la resolución de carácter obligatorio dictada por la Corte Suprema de Justicia de fecha 14 de julio del 2004 y publicada en el Registro Oficial No. 418 del 10 de septiembre del 2004 y señala que conforme a lo dispuesto en el segundo inciso de la disposición décima referida al cobro eficiente de las acreencias del Estado, guarda relación con la resolución de carácter obligatoria emitida por la Corte Suprema de Justicia antes mencionada, en la que se determina el alcance de la disposición transitoria ahora analizada, y que se refiere exclusivamente a los procesos coactivos que conocen los Jueces de lo Civil en primera y segunda instancia, las Cortes Provinciales, Salas Especializadas de lo Civil y de los Tribunales Contencioso Administrativos, más no de los procesos de ejecución de conocimiento de la jurisdicción Contencioso Tributaria. Para concluir indica que se aplicó indebidamente y hubo errónea interpretación de normas de derecho y normas procesales, respecto de las disposiciones de los artículos 968, 971, 978 del reformado Código de Procedimiento Civil, así como de la disposición transitoria tantas veces referida.

DÉCIMO CUARTO: ANÁLISIS DE LOS VICIOS ALEGADOS.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al auto de instancia, con fundamento en las causales primera y segunda del artículo 3 de la Ley de Casación, procederá a resolver en un orden lógico, a partir de la causal segunda, por los efectos que produciría en la sentencia, de encontrarse tal vicio: **14.1. Causal segunda.- i. La errónea interpretación** *“Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.”*³ **ii.** El recurrente cuestiona el auto impugnado, principalmente, porque considera que la Décima Disposición Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado no es aplicable para aquellos juicios de carácter tributario de excepciones presentados con anterioridad a la vigencia de esa reforma en materia

³Tolosa Villabona, L.A.; *Teoría y Técnica de Casación ibídem.*, pp. 361.

tributaria, pues existe claridad absoluta de que las disposiciones reformativas al Código de Procedimiento Civil así como la disposición transitoria incorporada al mismo cuerpo legal, no es aplicable a aquellos juicios tributarios iniciados con anterioridad a la vigencia de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, por lo que no se debía presentar la consignación del dinero a que hace referencia la reforma del Código de Procedimiento Civil; **iii.** En el auto cuestionado se dispone el archivo de la causa, porque a criterio de los jueces autores del mismo, el coactivado debió dar cumplimiento a la disposición transitoria décima del decreto que pone en vigencia la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado que disponía que el coactivado debía consignar el valor del 100% de la obligación objeto del procedimiento de ejecución coactiva, que en el presente caso no ocurrió; **iv.** La referida disposición establece que la reforma al Código de Procedimiento Civil sería aplicable a todas las leyes que contienen normativa en materia coactiva, incluso en los procesos que se encuentren en la Corte Nacional; **v.** Analizado el auto en cuestión y el expediente de la causa, la Sala advierte la sentencia No. 60-11-CN/20, expedida por la Corte Constitucional, de la cual se desprende que resolvió: *“2. Declarar que el monto de la consignación para la suspensión coactiva establecido en la disposición cuarta para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, contenida en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, es contrario a la tutela judicial efectiva prevista en el artículo 75 de la Constitución; 3. Declarar que la disposición décima de las disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, es contraria a la tutela judicial efectiva y seguridad jurídica, previstos en los artículos 75 y 82 de la Constitución.”*, y que ordena además a los operadores de justicia observar la declaratoria de inconstitucionalidad declarada; razón suficiente para concluir que resulta, a la fecha, inaplicable la referida disposición transitoria que fuera el fundamento para la expedición del auto cuestionado y el archivo de la causa; **vi.** Esta Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ya se ha pronunciado en igual sentido, en la resolución expedida dentro del recurso de casación No. 17751-2012-0103. Por estas razones, se acepta la impugnación al auto referido con fundamento en la causal segunda y se declara su nulidad de conformidad con el artículo 16 inciso segundo de la Ley de Casación, por lo que el proceso debe volver al Tribunal de instancia para que resuelva la causa en lo principal. Por la declaratoria de nulidad, con sustento en la causal segunda del artículo 3 de la Ley de Casación, resulta innecesario analizar los cuestionamientos con sustento en la causal primera del mismo artículo de la antedicha ley.

DÉCIMO QUINTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta 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 REPÚBLICA°, resuelve **CASAR** el auto impugnado y declarar su nulidad; consiguientemente se dispone que el proceso regrese al Tribunal de instancia para que, con la misma integración de cuando se emitió el auto impugnado, o la que exista en la actualidad en el que forme parte el ponente, o mediante sorteo, si lo previamente señalado no fuera posible, para que a la mayor brevedad, resuelva lo que en derecho corresponda.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL



Abg. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

Quito:
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto
Telf.: 3941-800
Exts.: 3131 - 3134

www.registroficial.gob.ec

MG/FMA

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.