



Juicio No. 13802-2019-00517

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

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

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO  
CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito,

miércoles 6 de noviembre del 2024, las 13h49. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No.13802-2019-00517.

#### 1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, con anuencia de las partes procesales, fijó como objeto de la controversia: <sup>a</sup>Establecer si procede las excepciones deducidas contra el procedimiento coactivo iniciado por el GAD Municipal de Manta en contra de la Compañía de Economía Mixta <sup>a</sup>Refinería del Pacífico Eloy Alfaro RDP en Liquidación, para el cobro de los títulos de crédito No. - 4285078, 4285079 y 4285080°.

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve declarar con lugar la demanda, presentada por Christian Alejandro García Morales, en calidad de liquidador de la Refinería del Pacífico Eloy Alfaro RDP Compañía de Economía Mixta, en contra del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Manta; por lo que se declara la nulidad del procedimiento coactivo iniciado por el GADM del cantón Manta, iniciado mediante auto de pago de fecha 13 de noviembre del 2019.

1.3 El Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Manta, interpone recurso de casación contra la sentencia de 12 de septiembre del 2022, a las 16h39, expedida por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí; dentro del juicio No. 13802-2019-00517, argumentando los casos 2 y 5 del art. 268 del <sup>a</sup>COGEP°.

La compañía Refinería del Pacífico Eloy Alfaro RDP Compañía de Economía Mixta RDP-

CEM- en Liquidación; presentó demanda de excepciones a la coactiva, contra el auto de pago emitido por el Tesorero Municipal del GAD Municipal del cantón Manta, que contiene los títulos de crédito Nos. 4285078, 4285079, 4285080, por concepto de Impuesto de 1.5 por mil sobre los activos totales

1.4. Mediante auto de 24 de enero del 2024, a las 15h03, dictado por la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjueza Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el GAD Municipal del cantón Manta, por el caso 5, del art. 268 del COGEP, bajo el cargo de indebida aplicación del art. 554 letra c) del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD; y art. 35.8 letra b) del Código Tributario. Y por el caso 2 por incumplimiento del requisito de motivación.

## 2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjueza Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 13802-2019-00517, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 17 de abril de 2024, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

### 3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 5 de noviembre de 2024 a las 11h00.

### 4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en la sentencia de instancia, la compañía alegó en su demanda de excepciones a la coactiva, la excepción consistente en la "Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal" por considerar que es beneficiario de la exención prevista en el literal c) del art. 554 del COOTAD, al calificarse como empresa multinacional. Que dicho artículo dispone. <sup>a</sup>Exenciones.- Están exentos de este impuesto únicamente: c) Las empresas multinacionales y las de economía mixta, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados. En el caso de las empresas de economía mixta, el porcentaje accionario determinará las partes del activo total sujeto al tributo°. Que se detallan los considerandos 9.1.7 al 9.1.10 de la sentencia. Que el sujeto pasivo del impuesto municipal de 1,5 x 1000 sobre activos totales, no era Refinería del Pacífico sino la empresa PDVSA ECUADOR S.A. como accionista. Que el Tribunal, no ha subsumido adecuadamente los elementos fácticos que han sido probados y se hallan admitidos por las partes, dentro de la hipótesis normativa correspondiente, esto es sobre la procedencia o improcedencia de la exención a que se refiere el literal c) del art. 554 del COOTAD, en función del sujeto pasivo coactivado, es decir, de REFINERÍA DEL PACIFICO (RDP), en el caso que nos ocupa, sino partiendo del carácter de empresa multinacional de uno de los accionistas (PDVSA AMÉRICA que es accionista a su vez de PDVSA ECUADOR S.A.) sin realizar el análisis de la exención sobre el sujeto obligado en el porcentaje que le corresponde, esto es, sin subsumir debidamente los hechos sobre si la exención prevista en la norma mencionada resultaba o no aplicable a RDP en la parte de PDVSA ECUADOR corresponde pagar los tributos, lo que produce la indebida

aplicación alegada, y que fue determinante en la parte dispositiva del fallo, causando un gravamen al Estado, ya que ha imposibilitado el cobro de los tributos respectivos, y declarado la exención. Que el sujeto pasivo y por tanto titular de la obligación tributaria es RDP, que es una sociedad de nacionalidad ecuatoriana cuyos accionistas son, por un lado, la Empresa Estatal Petróleos del Ecuador Petroecuador (empresa pública ecuatoriana), propietaria del 51% de las acciones y por el otro lado, la empresa PDVSA ECUADOR S.A. (empresa privada ecuatoriana) propietaria del 49% de las acciones. Que la calificación asignada al <sup>a</sup>TIPO DE INVERSIÓN<sup>o</sup> realizada por cada uno de los accionistas como se verifica del Kardex de Accionistas de RDP registrado en la Superintendencia de Compañías y de público acceso, es INVERSIÓN NACIONAL. Que por lo tanto, la conclusión a la que llega el sentenciador, de que RDP se encuentra exenta del impuesto municipal del 1.5 x 1000 sobre activos totales, lo que hace que se haya inobservado y subsumido los hechos sobre los activos respecto del 49% de acciones de PDVSA ECUADOR S.A (empresa privada ecuatoriana) lo que configura la indebida aplicación del literal c) del art. 554 del COOTAD toda vez que <sup>a</sup>RDP no es una empresa multinacional sino una compañía mixta que se compone de un 51% de INVERSIÓN NACIONAL de capital público (PETROECUADOR) y un 49% de INVERSIÓN NACIONAL de capital privado (PDVSA ECUADOR S.A.)<sup>o</sup>. Que no fue un hecho controvertido que RDP, se encuentra exenta del impuesto municipal en análisis, en la proporción de la participación accionaria que corresponde a la empresa PETROECUADOR (empresa pública) dentro de RDP, es decir, por el 51%. Que se configura la aplicación indebida, porque el Tribunal concluyó que el supuesto fáctico es que PDVSA ECUADOR S.A. era una empresa multinacional cuando lo cierto es que: <sup>a</sup>(i) la inversión (capital) de los accionistas directos de RDP, es decir, de PETROECUADOR (empresa pública) que tiene el 51% de las acciones y PDVSA ECUADOR S.A., que tiene el 49% de las acciones, es de carácter nacional y por tanto, no constituye inversión extranjera; (ii) PDVSA ECUADOR S.A. no es una empresa multinacional sino que su participación dentro de RDP representa el aporte de capital privado, ya que RDP es una compañía de economía mixta, la cual por definición y de acuerdo a la normativa que estaba vigente (Ley de Compañías) para los períodos fiscales objeto del procedimiento de ejecución coactiva, se compone de capital privado y público y por eso son de economía mixta<sup>o</sup>. Que los arts. 308 y 314 de la Ley de Compañías, que se refieren a las compañías de economía mixta, y la inobservancia de dichas disposiciones llevó al juzgador aplicar indebidamente la exención contemplada en el art. 554

literal c) del COOTAD. Que de lo expuesto en el considerando 9.1.9 de la sentencia, resulta importante dejar claro que la indebida aplicación del literal c) del art. 554 del COOTAD, el juzgador entiende correctamente la norma, pero la aplicó a un supuesto fáctico diferente del hipotético contemplado en ella, en este escenario, el supuesto factico consistió en asumir que RDP, en la parte que corresponde a la participación accionaria de PDVSA ECUADOR S.A era una empresa multinacional, lo cual no es acorde al supuesto fáctico. Que el Tribunal hace referencia al art. 35.8.b) del Código Tributario, que el cumplimiento de una condición bajo el principio de Reciprocidad Internacional debe ser objeto de prueba, pues evidentemente, para cualquier autoridad nacional el conocimiento de si una condición, circunstancia o supuesto fáctico o jurídico se cumple en otro país, respecto al cual no exista un convenio, debe elevarse a consulta de la autoridad competente del otro Estado, con el objeto que se pueda verificar y concluir si existe el cumplimiento de la condición de reciprocidad, pues en caso de no existir, esta verificación haría que no se aplique en el Ecuador la exención legalmente establecida, ya que el reconocimiento de la exención y sus efectos legales, está sujeta al cumplimiento de la condición. Que es evidente que, el Tribunal incurrió también en indebida aplicación del literal b) numeral 8 del art. 35 del Código Tributario, porque no se pueden configurar las consecuencias jurídicas de esa norma (que consiste en el reconocimiento de una exención tributaria), sin que previamente se haya verificado el cumplimiento de la condición. Que la omisión en el cumplimiento de la condición establecida en la Ley, comporta la indebida aplicación del artículo. En lo que respecta al caso 2 del art. 268 del COGEP, señala que el Tribunal ha considerado en asumir que RDP es, en la parte que corresponde a la participación accionaria de PDVSA ECUADOR S.A. una empresa multinacional, en aplicación del art. 35 del Código Tributario, no obstante, el tribunal no explica la pertenencia al antecedente de hecho, siendo la motivación insuficiente por incoherencia frente al derecho. Que RDP no es una empresa multinacional, pues el Tribunal al aplicar este precepto normativo, no analizó, si existe argumentación para el presupuesto de la condición de reciprocidad internacional, es decir no da las razones para entender si los hechos se adecúan a la pertinencia de la norma, siendo esta una condición que el derecho exige para este tipo de situaciones, evidenciándose la incoherencia frente al derecho, pues el mentado artículo exige al juzgador la verificación de la condición de reciprocidad internacional; que esto debe ser objeto de prueba pues evidentemente, para cualquier autoridad nacional, el conocimiento de si una condición, circunstancia o supuesto fáctico o jurídico se cumple en otro país, respecto al cual no exista

un convenio, debe elevarse a consulta de la autoridad competente del otro Estado, con el objeto que se pueda verificar y concluir si existe el cumplimiento de la condición de reciprocidad, pues en caso de no existir, esta verificación haría que no se aplique en el Ecuador la exención legalmente establecida. Que es evidente que el Tribunal incurrió en insuficiencia motivacional pues no solo basta con citar la norma como la del literal b) numeral 8 del art. 35 del Código Tributario, sino que debe señalar de manera argumentada, la pertinencia en base a hechos probados de dicha norma, bajo un análisis integral que han omitido los jueces y que la norma lo exige, pues caso contrario, se reconocería exenciones de manera arbitraria como en el caso presente, vulnerándose el derecho y garantía de la motivación, pues no se pueden configurar las consecuencias jurídicas de esa norma, sin que previamente se haya verificado el cumplimiento de la condición. Que el Tribunal violenta el derecho y principio de motivación por incongruencia motivacional frente a las partes, y esto se evidencia cuando el Municipio de Manta, en la contestación de la demanda señala como argumento relevante que, Refinería del Pacífico Eloy Alfaro RDP en liquidación, está constituida como una empresa mixta, compuesta por la Empresa estatal Petróleos del Ecuador Petroecuador, (Empresa Pública Ecuatoriana) propietaria del 51% de las acciones y por el otro lado, la empresa PDVSA ECUADOR S.A. (empresa privada ecuatoriana), propietaria del 49% de las acciones; en tal sentido, la calificación asignada al tipo de inversión realizada por cada uno de los accionistas como se verifica del Kardex de Accionistas de RDP registrado en la Superintendencia de Compañías y de público acceso, es inversión nacional. Que por lo que corresponde el cobro de los tributos, y como sujeto obligado a PDVSA ECUADOR S.A. (49%) dentro de RDP, sujeta al pago de impuestos municipales por la proporción señalada (49%), en la medida que se verifican los hechos generadores previstos en la normativa tributaria que informa el régimen impositivo de los Municipios. Que el argumento relevante de parte del municipio no fue resuelto ni analizado por los juzgadores, sino que sin mayores razones ni argumentos concluyen que al ser PDVSA ECUADOR S.A parte de RDP, esta estaba exenta del pago, sin explicar la pertinencia del art. 554 literal c del COOTAD y del art. 35 numeral 8 literal b) del Código Tributario, dejando sin conocer los motivos fácticos de la pertinencia de dicha norma, y de la decisión, violando el derecho de motivación. Que por lo expuesto solicita casar la sentencia.

4.2. La Refinería del Pacífico Eloy Alfaro RDP Compañía de Economía Mixta RDP-CEM- en Liquidación; en la contestación al recurso de casación, argumenta: Detalla los considerandos

9.1.3, al 9.1.9. Que la sentencia es clara, el Tribunal cuando hace su análisis del art. 35 del Código Tributario numeral 8 literal b), se está refiriendo claramente al Accionista PDVSA S.A, manifestando, que esta compañía, también goza de la exoneración tributaria adicional, ya que su paquete accionario le pertenece al Estado de Venezuela que es público, por lo tanto, cumple con el requisito del referido artículo. Que el art. 554 literal a) del COOTAD, se refiere a: <sup>a</sup> a los aportes del sector público de los respectivos estados<sup>o</sup> está indicando que a más del Estado ecuatoriano también incluye al Estado o país que pertenezca la otra compañía que la conforma, y se refiere las empresas multinacionales y las de economía mixta, en estos tipos de empresas están: PDVSA ECUADOR S.A <sup>a</sup> (Multinacional: cuyos accionistas son PDVSA ANDINA con el 99% de acciones y PDVSA AMÉRICA con el 1% de acciones, ambas compañías pertenecientes a la multinacional estatal PETRÓLEOS DE VENEZUELA S.A que es del estado Venezolano con aporte público venezolano)<sup>o</sup> y Refinería del Pacífico RDP-CEM (Compañía de Economía Mixta cuyos accionistas son EP PETROECUADOR con el 51% de acciones y PDVSA ECUADOR S.A con el 49% de acciones, ambas empresas con capital y aporte público de sus respectivos estados), por lo tanto se encausa también en la normativa de exención. Que el GAD de Manta, confunde, la condición de PDVSA ECUADOR S.A. que nace aquí en el Ecuador como una entidad de derecho privado, ya que es la única forma de constituirse como empresa bajo la normativa ecuatoriana, con los aportes de sus accionistas que pertenecen al Estado de Venezuela que es público, por lo tanto esta compañía en materia societaria está sometida al control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, por cuanto el cumplimiento de su objeto social está regulado por la Ley de Compañías y por toda la legislación aplicable a las personas jurídicas de derecho privado, como son el COOTAD, el Código Tributario, y demás ordenamiento jurídico en lo que respecta al ámbito Tributario. Que la sentencia explica que, PDVSA S. A es una compañía Multinacional, que tiene capital público venezolano, que al estar conformada por empresas de propiedad del Estado Venezolano Público, tienen aporte público de su Estado, en el Ecuador, por lo tanto se encuentra encausada en la exención del art. 35 del Código Tributario numeral 8 literal b). Que la sentencia emitida por los Jueces del Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario de Manabí, para resolver la excepción <sup>a</sup> SOBRE LA INEXISTENCIA DE LA OBLIGACIÓN POR FALTA DE LEY QUE ESTABLEZCA EL TRIBUTO O POR EXENCIÓN LEGAL.<sup>o</sup>, se encuentra motivada y fundamentada en derecho, por lo tanto, la normativa aplicada es la correcta en este tipo de casos. Que solicita que se rechace el recurso

de casación.

## 5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en: Caso 2 del art. 268 del COGEP bajo el cargo de falta de motivación de la sentencia, amparado en el art. 76.7.1) de la Constitución. Y en el caso 5, por los cargos de aplicación indebida de los arts. 554 literal c) del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD; y art. 35 numeral 8 letra b) del Código Tributario.

## 6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: <sup>a</sup> Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼ ) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación; (¼ ) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto°.

6.1.1. El caso 2 del art. 268 del COGEP, se configura de tres formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y cuando no cumplan con el requisito de motivación. En el caso se alega el incumplimiento del requisito de motivación.

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

6.1.3 Respecto a la aplicación indebida el autor Humberto Murcia Ballen, manifiesta que:

<sup>a</sup> Este concepto o especie de violación se presenta cuando, entendida rectamente la norma de derecho en su alcance y significado, se la aplica a un caso que no es el que ella contempla. Emanada, pues, la indebida aplicación, no del error sobre la existencia y validez de la ley, sino del error en que incurre el juzgador al relacionar la situación fáctica controvertida en el proceso y el hecho hipotetizado por la norma que aplica.<sup>o</sup> (Humberto Murcia Ballén, <sup>a</sup> Recurso de Casación Civil<sup>o</sup>, Bogotá- Colombia, 2005, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez C. Ltda., páginas 331 y 332).

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

#### CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

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

#### CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍA Y DESCENTRALIZACIÓN.

<sup>a</sup> Art. 554.- Exenciones.- Están exentos de este impuesto únicamente ¼ c) Las empresas multinacionales y las de economía mixta, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados. En el caso de las empresas de economía mixta, el porcentaje accionario determinará las partes del activo total sujeto al tributo<sup>o</sup>.

#### CÓDIGO TRIBUTARIO

<sup>a</sup> Art. 35.- Exenciones generales.- Dentro de los límites que establezca la ley y sin perjuicio de lo que se disponga en leyes orgánicas o especiales, en general están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones

especiales: ¼ 8. Bajo la condición de reciprocidad internacional: ¼ b) Las empresas multinacionales, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados; y°.

6.3 Es pertinente iniciar detallando lo que se establece en el Auto de Admisibilidad del presente recurso de casación; que<sup>a</sup> 4.3. En este sentido, para establecer si la causa en estudio constituye un proceso de conocimiento, se debe considerar dos aspectos: a) el criterio contenido en la resolución dictada por la entonces Corte Suprema de Justicia, de 30 de junio de 2009 (Registro Oficial 650 del 06 de agosto de 2009), resulta aplicable para establecer que el recurso de casación es procedente respecto de las excepciones a la coactiva que dan lugar a un proceso de conocimiento, que en dicha resolución se estableció que son aquellas contenidas en el artículo 212 numerales 3, 4 y 5 del Código Tributario, que equivalen a las previstas en el artículo 316 numerales 1, 2 y 5 del COGEP; y, b) que en la excepción del artículo 316.10 del COGEP, en la concepción que trae el COGEP da lugar a un proceso de conocimiento en cuanto ha sido considerada adicionalmente en el artículo 320.8 de dicho cuerpo legal, entre las impugnaciones. En este contexto, en la presente causa resultan procedentes al recurso de casación, los cargos que se hubieren presentado respecto de las excepciones 1 y 10 del artículo 316 del COGEP; mientras que los cargos que se refieran a las excepciones 4 y 6 del artículo 316 del COGEP no serían procedentes en casación° (el subrayado es de esta Sala de Casación); por lo tanto el análisis pertinente del recurso de casación se realizará respecto a la resolución del Tribunal de instancia, respecto a las excepciones 1 y 10 del artículo 316 del COGEP.

6.4 Corresponde en primer lugar pronunciarse respecto del caso 2 del art.268 del COGEP, que el recurrente argumenta que la sentencia de instancia incurre en falta de motivación.

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

6.4.2 La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la

conclusión sea motivada: <sup>a</sup> [1/4 ] La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechos<sup>o</sup> (párrafo 46 de la sentencia No. 274-13-EP/19 emitida el 18 de octubre de 2019, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 22, del martes 19 de noviembre de 2019; cuyo sentido ha sido reiterado en el párrafo 32 del fallo 1357-13-EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

6.4.3 El Tribunal de instancia, luego de pronunciarse sobre las excepciones previas planteadas en el considerando 9 que se titula <sup>a</sup> Motivación<sup>o</sup>, señala: <sup>a</sup>9.1 SOBRE LA INEXISTENCIA DE LA OBLIGACIÓN POR FALTA DE LEY QUE ESTABLEZCA EL TRIBUTO O POR EXENCIÓN LEGAL<sup>o</sup>. Determinando en el considerando 9.1.2 y siguientes que en la presente causa, el proceso coactivo iniciado tiene su origen en los títulos de créditos generados por las obligaciones pendientes del impuesto al 1.5x1000 establecido en el art. 553 del COOTAD. Que la Refinería del Pacífico Eloy Alfaro RDP en Liquidación, considera que el GAD de Manta, al momento de generar los títulos de crédito no ha considerado una exoneración tributaria contemplada en la letra c) del art. 554 del COOTAD. Que las partes procesales concuerdan en el hecho que, la Refinería del Pacífico Eloy Alfaro, actualmente en liquidación, se compone de dos compañías accionistas, la empresa Pública de Hidrocarburos del Ecuador EP-PETROECUADOR, con el 51% de acciones y PDVSA ECUADOR S.A. con el 49% (Foja 442 a 464), sin embargo, las partes discrepan en el porcentaje del valor a ser exonerado.

Determina el Tribunal que el GADM del Cantón Manta considera que únicamente debe realizarse la exoneración del 51% del valor del Tributo por el proporcional que le corresponde a la empresa Pública de Hidrocarburos del Ecuador EP-PETROECUADOR; sin embargo, la Refinería del Pacífico, considera que adicional al 51% aplicado, existe un valor proporcional del tributo que también debe ser exonerado puesto que la compañía PDVSA ECUADOR S.A. también goza de la exoneración tributaria adicional establecida en el art. 554 del COOTAD, puesto a que un porcentaje del paquete accionario de esta compañía le corresponde al Estado de Venezuela.

6.4.4 Por lo señalado el Tribunal determina que se debe considerar que tal como consta dentro de la escritura de constitución la compañía PDVSA ECUADOR S.A., esta compañía está compuesta por dos únicos accionistas, la compañía PDV ANDINA S.A. con el 99% de las acciones y PDVSA AMÉRICA S.A. con el 1% de las acciones. Que hay que destacar que la compañía PDVSA AMÉRICA S.A, tiene como único accionista la empresa PETRÓLEOS VENEZUELA S.A. la cual le pertenece a la República Bolivariana de Venezuela.

6.4.5 En tal virtud determina el Tribunal que del contenido de los arts. 35 del Código Tributario y 554 del COOTAD; existe una exención de tributos para las empresas de economía mixta y para las empresas multinacionales en la parte que les corresponda a los aportes del sector público en dichos Estados.

6.4.6 Por lo tanto, concluye el Tribunal que debido a que uno de los accionistas de la Compañía de Economía Mixta <sup>a</sup> Refinería del Pacifico Eloy Alfaro RDP en Liquidación, es la compañía PDVSA AMÉRICA S.A, misma que a su vez tiene como único accionista la empresa PETRÓLEOS VENEZUELA S.A. de propiedad de la República Bolivariana de Venezuela, contaba con el derecho de exoneración establecido tanto en el art. 35 del Código Tributario y en el art. 554 del COOTAD, lo cual no fue considerado por el GAD Municipal del cantón Manta al momento de la emisión de los títulos de crédito 4285078, 4285079 y 4285080, por lo que aceptan la excepción planteada.

6.4.7 Ahora, respecto a la segunda excepción a la coactiva que es objeto de casación, esto es, aquella contenida en el numeral 10 del art. 316 del COOTAD, los juzgadores de instancia analizan la excepción de <sup>a</sup> NULIDAD DEL AUTO DE PAGO O DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN POR FALSIFICACIÓN DEL TÍTULO DE CRÉDITO; POR QUEBRANTAMIENTO DE LAS NORMAS QUE RIGEN SU EMISIÓN, O FALTA DE REQUISITOS LEGALES QUE AFECTEN LA VALIDEZ DEL TÍTULO O DEL PROCEDIMIENTO<sup>o</sup>, y a partir del numeral 9.5 afirman que el accionante fundamenta esta excepción en la falta de requisitos legales que afectan la validez del título de crédito, de conformidad al art. 150 del Código Tributario, ya que en los tres títulos de crédito signados con los números 4285078, 4285079, 4285080, no se determina el concepto por el que se

emite, ni la expresión de su antecedente, ni siquiera se indica cuál es el impuesto que se pretende cobrar y que ha sido objeto de la determinación. En su análisis precisan que la excepción en cuestión, contempla dos supuestos: a) La nulidad del auto de pago; y, b) La nulidad del procedimiento de ejecución, la cual puede producirse por: 1. Falsificación del título de crédito; 2. Quebrantamiento de las normas que rigen su emisión; 3. Falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento, por lo tanto, de la alegación realizada es necesario establecer que el accionante alega que los títulos de crédito números 4285078, 4285079, 4285080 con los que se inició el procedimiento coactivo no cumplen con los requisitos legales para su emisión; por lo que procede a analizar dichos títulos de crédito en contraste con el art. 150 del Código Tributario y señala desde el numeral 9.5.4.1 lo siguiente: i) respecto al título de crédito No. 4285078, en el recuadro de <sup>a</sup>Observación<sup>o</sup> establece: <sup>a</sup>POR CONCEPTO DE PAGO DE DIFERENCIA DEL 40% DEBIDO A QUE INFORMES N°1326-DPOT-MJPS PLANEAMIENTO URBANO Y OFICIO N718 DACMM-DFS DE VALUOS Y CATASTRO EL PORCENTAJE A COBRARSE PARA MANTA ES DEL 60% LA BASE imponible es \$ 819517.87 el 20% fue cobrado 29/05/2015°. Que no se especifica el tributo que se pretende cobrar, a qué año corresponde, solamente se hace referencia a dos memorandos internos de la institución -que no fueron adjuntados al momento de la notificación de los títulos de crédito-. ii) Respecto al título de crédito No. 4285079, en el recuadro de <sup>a</sup>Observación<sup>o</sup> establece lo siguiente: <sup>a</sup>INTERESES CALCULADOS POR LA DIFERENCIA DEL 40% PARTE CORRESPONDIENTE A MANTA INTERESES CALCULADOS DE JUNIO 2015 A DICIEMBRE 2015°, de lo que se verifica que el GAD de Manta, pretende cobrar intereses por los meses de junio a diciembre del 2015, sin embargo, no especifica el tributo que originó la obligación principal y cuyos intereses están siendo cobrados, así como tampoco se establece el monto original de la obligación y por la cual se aplicó el proporcional del 40%. iii) Finalmente, respecto al título de crédito No. 4285080, el Tribunal también observa que en el recuadro de <sup>a</sup>Observación<sup>o</sup> se establece: <sup>a</sup>INTERESES CALCULADOS POR LA DIFERENCIA DEL 40% PARTE CORRESPONDIENTE A MANTA INTERESES CALCULADOS DE ENERO 2016 A MARZO 2016°; y concluye que se pretende cobrar intereses, a través de ese título de crédito, sin que la entidad recaudadora hubiere determinado el tributo que originó la obligación principal, así como tampoco se establece el monto original de la obligación y por la cual se aplicó el proporcional del 40%.

6.4.8 En virtud de lo expuesto, el Tribunal de instancia concluye que al momento que el GAD del cantón Manta emitió los títulos de créditos Nos, 4285078, 4285079, 4285080, no cumplió con lo establecido en el numeral 4 del art. 150 del Código Tributario, generando por tanto, la nulidad de los títulos de créditos, según lo dispuesto en el último párrafo del citado art. 150, por lo que aceptan también esta excepción planteada.

6.4.9 En definitiva, se determina que la sentencia de instancia, al resolver las excepciones a la coactiva 1 y 10 del art. 316 del COGEP, no incurrió en la falta de motivación alegada, ya que el Tribunal A quo analizó la composición societaria y accionaria de la Compañía de Economía Mixta <sup>a</sup>Refinería del Pacífico Eloy Alfaro RDP en Liquidación<sup>o</sup>, en virtud de lo cual concluyó que el accionante tenía derecho a la exoneración establecida tanto en el art. 35 del Código Tributario y en el art. 554 del COOTAD, por lo que aceptó la excepción presentada. Por otro lado, también señalan los juzgadores que, no se consideraron los requisitos del art. 150.4 del Código Tributario al emitir los títulos de crédito cuyo cobro se persigue en la vía coactiva, por lo que dicha realidad derivó en la nulidad del auto de pago, teniendo a su entender sustento la excepción presentada, y por ello se declara con lugar la demanda. Del estudio se verifica análisis suficiente de los hechos y el derecho que a criterio del Tribunal A quo debía aplicarse, existiendo subsunción. Ahora si la subsunción realizada fue incorrecta, aquello no puede pretender corregirse con el vicio de falta de motivación, y ya lo ha dicho la Corte Constitucional en la sentencia 1581-17- EP21: <sup>a</sup>Por lo que <sup>a</sup>esta Corte considera que el examen de la corrección del razonamiento judicial excede el ámbito de la garantía de la motivación, limitado al examen de la suficiencia de esta<sup>o</sup> (sentencia No. 1696-12-EP/20, de 26 de agosto de 2020, párr. 25. En el mismo sentido, sentencia No. 1111-16-EP/21, de 20 de enero de 2021, párr. 22)...Respecto de la incorrección de la motivación conforme al Derecho, esta Corte ha sostenido que <sup>a</sup>el análisis de motivación de las decisiones judiciales que debe realizar este organismo no guarda relación alguna con la selección, interpretación y aplicación de las leyes al caso concreto<sup>o</sup> (sentencia No. 274-13EP/19, de 18 de octubre de 2019, párr. 47); por lo que <sup>a</sup>[l]a Corte Constitucional debe insistir en que la falta o indebida aplicación de normas legales no constituye razón suficiente para considerar que ha existido una vulneración de la garantía del derecho a la defensa consistente en la obligación de los poderes públicos de motivar sus decisiones. Por lo cual, no hay mérito para declarar la violación del derecho en cuestión<sup>o</sup> (sentencia No. 1636-13-EP/19, de 26 de

noviembre de 2019, párr. 18. En similar sentido, véanse, las sentencias No. 1892-13-EP/19, de 10 de septiembre de 2019, párr. 28; No. 392-13 EP/19, de 2 de octubre de 2019, párr. 32; No. 751-14-EP/20, de 2 de junio de 2020, párr. 29; y, No. 47816-EP/21 de 8 de enero de 2021, párr. 30)<sup>o</sup>.<sup>a</sup> (...) 28. La garantía de la motivación entonces, exige que la motivación sea suficiente, independientemente de si también es correcta, o sea, al margen de si es la mejor argumentación posible conforme al Derecho y conforme a los hechos. Es decir, la mencionada garantía exige que la motivación contenga: (i) una fundamentación normativa suficiente, sea o no correcta conforme al Derecho; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente, sea o no correcta conforme a los hechos. Como esta Corte ha señalado,<sup>a</sup> [l]a garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judiciales<sup>o</sup>. 29. Si una motivación, a pesar de ser suficiente, es incorrecta, la garantía de motivación no se vulnera<sup>1/4</sup><sup>o</sup> Consecuentemente, no se configura la falta de motivación alegada al amparo del caso 2 del art. 268 del COGEP.

6.5 En lo referente al caso 5 del art. 268 del COGEP, el casacionista argumenta que la sentencia de instancia ha incurrido en el vicio de aplicación indebida de los arts. 554 literal c) del COOTAD y art. 35 numeral 8 letra b) del Código Tributario, al resolver la excepción a la coactiva de inexistencia de la obligación por falta de Ley que establezca el tributo o por exención legal.

Nótese que si bien el vicio se propone respecto a esa excepción en particular, el resultado del análisis integral va a depender en este caso, de los hechos probados tanto en el análisis de la excepción 1 como en el de la excepción 10, pues están íntimamente relacionados, así, si en la excepción 1 se hubiere llegado a establecer que el accionante estaba obligado al pago del tributo y, en la excepción 10, se hubiere concluido en la falta de requisitos del título de crédito, sustento del auto de pago, generándose la nulidad de estos; entonces lo decidido en la excepción 1 se vería opacado totalmente por la nulidad declarada al resolver la excepción 10, es decir, que la Administración Municipal a pesar de que el actor hubiere estado obligado al pago del tributo, no podría cobrarlo por haberse declarado la nulidad.

Consecuentemente, en función de este razonamiento, la Sala Especializada contemplará los hechos probados como ha sido explicado para llegar a resolver el recurso de casación y las consecuencias derivadas de él:

6.5.1 Se han identificado los siguientes hechos probados, en el fallo recurrido, hechos que no pueden alterarse en sede casacional y además, se entienden aceptados por las partes procesales. Por lo tanto, la función de la Sala de Casación se limita a verificar que sobre tales hechos probados, el juzgador haya aplicado correctamente las normas legales que corresponde, a la luz del yerro y vicio alegados en el recurso de casación: i) Que la Refinería del Pacífico Eloy Alfaro, actualmente en liquidación, se compone de dos compañías accionistas, la empresa Pública de Hidrocarburos del Ecuador EP-PETROECUADOR, con el 51% de acciones y PDVSA ECUADOR S.A. con el 49% (Foja 442 a 464), por tanto es una empresa de economía mixta; ii) Que la escritura de constitución contempla que la compañía PDVSA ECUADOR S.A., está compuesta de dos únicos accionistas, la compañía PDV ANDINA S.A. con el 99% de las acciones y PDVSA AMERICA S.A. con el 1% de las acciones; y que la compañía PDVSA AMERICA S.A. tiene como único accionista la empresa PETRÓLEOS VENEZUELA S.A. la cual pertenece a la República Bolivariana de Venezuela. iii) Que los títulos de crédito No. 4285078, 4285079 y 4285080 son nulos por falta de requisitos.

6.5.2 Ahora bien, es claro que el accionante en instancia es la REFINERÍA DEL PACÍFICO ELOY ALFARO, compañía a la cual se pretende el cobro del 1.5 por mil a los activos totales. En este punto, es necesario precisar que en sede administrativa se reconoció a esta empresa la exoneración de este tributo en función de ser considerada una empresa de economía mixta, pues el 51% pertenecía a EP-PETROECUADOR (sector público) y el 49% restante a PDVSA ECUADOR S.A., siendo este aspecto un hecho no controvertido y tampoco desconocido en instancia.

Al impugnar ante el Tribunal Distrital, lo único que se cuestionó es que también le correspondía la exoneración como empresa multinacional y aquello es lo que conlleva el análisis del Tribunal A quo y es sobre lo cual se pronunciará dentro del caso 5 esta Sala Especializada.

En primer lugar, considerando que los hechos probados guardan relación con que la REFINERÍA DEL PACÍFICO es una empresa de economía mixta, y, que uno de sus accionista, PDVSA ECUADOR S.A., tiene una determinada composición accionaria; no se observa que las normas llamadas a regular esos hechos probados, sean los arts. 554 literal c) del COOTAD y el 35 numeral 8 letra b) del Código Tributario, pues estas normas hubieren

procedido en caso de que se hubiere llegado a establecer que la REFINERÍA DEL PACIFICO ELOY ALFARO es una empresa multinacional, situación que no se observa de los hechos probados y/o de aquellos no controvertidos. Lo que se verifica es que en el fallo recurrido se acepta que la REFINERÍA DEL PACÍFICO es una empresa de economía mixta, y sobre dicho aspecto no se ha presentado reparo alguno por las partes procesales.

En este punto es necesario precisar que las empresas son catalogadas o se encuentran clasificadas en función de un sin número de situaciones, así por ejemplo, por su tamaño, por el sector económico al que pertenecen, por el tipo de actividad que realizan, por el número de trabajadores, por su ubicación geográfica, por la cuota de mercado, por su composición de capital, entre otras; entonces, para saber si es una empresa multinacional en instancia debía demostrarse que la REFINERÍA DEL PACÍFICO tiene presencia y opera en múltiples regiones y países, pues aquello le daría la calidad de <sup>a</sup> multinacional<sup>o</sup>, pero nada de ello ocurre en el fallo de instancia, por tanto al no ser un hecho probado esta situación, no podía aplicarse una norma para empresas multinacionales (aspecto cuestionado) como se lo ha hecho por el Tribunal A quo. En este sentido se ha verificado la aplicación indebida de las normas acusadas de vicio (en cuanto a la calidad de <sup>a</sup> multinacional<sup>o</sup>), y por este extremo prospera el vicio alegado al amparo del caso 5; sin embargo, considerando que en instancia fueron dejados sin efecto los títulos de crédito que contenían el 1.5 por mil a los activos totales y el proceso coactivo -mas no la acción de cobro-, y, cuyo cobro se pretendía a través del procedimiento coactivo (hecho probado), el vicio analizado no tiene incidencia en la decisión de la causa, pues como se explicó inicialmente, a pesar de ser sujeto pasivo del 1.5 por mil a los activos totales, la REFINERÍA DEL PACIFICO ELOY ALFARO, su cobro no puede ejecutarse por la coactiva que fue nulitada en instancia, análisis que no ha sido cuestionado en el recurso de casación, respecto a los títulos de crédito, pues, recordemos que a través del caso 2 que fue planteado, no se puede corregir el razonamiento de los juzgadores.

Finalmente, es importante precisar que la decisión en el fallo recurrido, después de analizar varias excepciones a la coactiva es <sup>a</sup> declarar CON LUGAR la demanda<sup>1/4</sup>; por lo que se declara la nulidad del procedimiento coactivo iniciado por el GADM del Cantón Manta<sup>1/4</sup> °.

Queda también como interrogante si ¿una empresa de economía mixta podría a su vez ser una empresa multinacional?, sin embargo al no haber sido motivo de alegación por las partes, no puede ser analizado en este caso, aunque el cuestionamiento se deriva de los hechos acaecidos

en el proceso.

6.5.3 En virtud del análisis que antecede se configura el vicio de aplicación indebida de los arts. 554 literal c) del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD y art. 35 numeral 8 letra b) del Código Tributario, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, sin embargo a pesar de haber prosperado parcialmente el recurso de casación, no tiene incidencia o afectación en la decisión global a la cual se llega en instancia.

## 7. Decisión

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

7.2. Casar parcialmente la sentencia de 12 de septiembre del 2022, a las 16h39, expedida por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí; dentro del juicio No. 13802-2019-00517, en lo términos analizados precedentemente.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el GAD Municipal de Manta; no existe caución rendida.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

### Resolución de fácil comprensión

El análisis en casación encuentra que se configura el caso 5 del art. 268 del COGEP, respecto del análisis de una de las excepciones a la coactiva contra las cuales se opuso, pues los hechos probados son determinantes, aunque, por los mismos hechos probados, a pesar de haberse configurado el vicio de errónea interpretación propuesto, no incide en la decisión de la causa,

pues en el fallo recurrido se concluye dejar sin efecto el proceso coactivo y los títulos de crédito, por no contener estos últimos los requisitos previstos en el art. 150 del COGEP. Por otro lado, el caso 2 alegado no prospera pues existe motivación y puntualmente subsunción de los hechos al derecho, no pudiendo intentar corregirse el razonamiento contenido en el fallo con el yerro de falta de motivación.

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

**GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA  
JUEZ NACIONAL**

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