



Juicio No. 17509-2014-0019

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO.** Quito, viernes 22 de mayo del 2020, las 09h05.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZA PONENTE: DRA. MÓNICA ALEXANDRA HEREDIA PROAÑO

ACTOR: COMPAÑÍA OMNIBUS BB TRANSPORTES S.A.

**DEMANDADO: DIRECTOR GENERAL Y DIRECTOR REGIONAL NORTE DEL
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (recurrente)**

ASUNTO

Resolución del recurso de casación interpuesto por el Director General y Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas a través de su procuradora judicial, abogada Katy Vega Armijos, respecto de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en el Distrito Metropolitano de Quito el 20 de febrero del 2018, las 10h27, dentro del juicio de impugnación No. 17509-2014-0019, deducido por el señor Mijail Hernán Soria Silva, en calidad de apoderado especial de la compañía OMNIBUS BB TRANSPORTES S.A., en contra del acta de determinación No. 1720140100031 de 20 de enero de 2014, emitida por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2009.

I. ANTECEDENTES

1.1. El recurso de casación fue presentado el 13 de marzo de 2018, con fundamento en la **causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación**, por el vicio de falta de aplicación de las siguientes normas sustantivas:

a) artículo 89 del Código Tributario;

- b) artículo 21 de la Ley de Régimen Tributario Interno;
- c) artículo 97 del Código de Trabajo; y,
- d) 42 numeral 5 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.¹

1.2. Mediante auto de 13 de diciembre del 2018, a las 12h05, se admitió el recurso de casación en referencia a la **causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación por el cargo acusado respecto de las normas especificadas por el casacionista.

1.3. No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal, por tanto, no existe nulidad alguna que declarar.

II. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

2.1. Esta Sala Especializada es competente para conocer y resolver el presente recurso extraordinario de casación, en virtud de los artículos 174 y 201.1 del Código Orgánico de la Función Judicial y las Resoluciones No. 188-2019 y 197-2019 emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; de los oficios Nos. 2365-SG-CNJ-ROG, 2364-SG-CNJ-ROG; y, 2363-SG-CNJ-ROG de fecha 03 de diciembre de 2019, suscritos por la doctora Paulina Aguirre Suárez, en calidad de Presidenta de la Corte Nacional de Justicia; y, de las acciones de personal Nos. 1276-UATH-2019-OQ, 1277-UATH-2019-OQ y 1278-UATH-2019-OQ, mediante las cuales designó a las doctoras Mónica Alexandra Heredia Proaño, Gilda Rosana Morales Ordóñez y, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en calidad de Jueces Nacionales encargados; así como en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y primero de la Codificación de la Ley de Casación.

III. PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

El cargo admitido al recurrente es aquel contenido en la **causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación, específicamente por el vicio de falta de aplicación de las siguientes normas:

- a) artículo 89 del Código Tributario;
- b) artículo 21 de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante referida como LRTI);
- c) artículo 97 del Código de Trabajo; y,
- d) 42 numeral 5 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante referido como RLRTI).

¹ Actual artículo 46 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

IV. CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

4.1. El recurso de casación es de carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del *ius constitutionis*, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante, por medio de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así la crítica del recurrente a la sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de Casación, debe tener por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la *ratio decidendi* del fallo.

4.2. La causal alegada por el recurrente, según queda señalado, es aquella contenida en el numeral 1 del artículo 3 de la Ley de Casación, que a la letra dice:

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;

Esta causal tiene como limitante la revalorización de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia. De otro lado, la causal, tiene relación con lo que en doctrina se denomina vicios *in iudicando*, por tanto, el casacionista debe demostrar la violación directa de las normas sustantivas que ha detallado, siendo trascendente que en la descripción del modo en que se ha producido el yerro acusado, el recurrente se fundamenta en la falta de aplicación de tales normas.

Sobre la falta de aplicación de norma sustantiva, ^a *1/4 el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica*^{o 2}

De igual forma, ^a *Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ^a la 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}.³

De lo citado se colige que se configura el vicio de falta de aplicación de una norma sustantiva cuando el juez en su resolución no aplica la norma sustancial que debía y que, de haberla considerado hubiere

² Humberto Murcia Ballén, *Recurso de Casación Civil*, Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda, 2005, p. 327.

³ Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008, *Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., p. 359

concebido una decisión diferente a la establecida.

4.3. Las normas cuya falta de observación acusa el casacionista a la letra dicen lo siguiente:

CÓDIGO TRIBUTARIO:

Art. 89.- Determinación por el sujeto pasivo.- La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración.

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

Art. 21.- Estados financieros.- Los estados financieros servirán de base para la presentación de las declaraciones de impuestos, así como también para su presentación a la Superintendencia de Compañías y a la Superintendencia de Bancos y Seguros, según el caso. Las entidades financieras así como las entidades y organismos del sector público que, para cualquier trámite, requieran conocer sobre la situación financiera de las empresas, exigirán la presentación de los mismos estados financieros que sirvieron para fines tributarios.

CÓDIGO DE TRABAJO

Art. 97.- Participación de trabajadores en utilidades de la empresa.- El empleador o empresa reconocerá en beneficio de sus trabajadores el quince por ciento (15%) de las utilidades líquidas. Este porcentaje se distribuirá así:

El diez por ciento (10%) se dividirá para los trabajadores de la empresa, sin consideración a las remuneraciones recibidas por cada uno de ellos durante el año correspondiente al reparto y será entregado directamente al trabajador.

El cinco por ciento (5%) restante será entregado directamente a los trabajadores de la empresa, en proporción a sus cargas familiares, entendiéndose por éstas al cónyuge o conviviente en unión de hecho, los hijos menores de dieciocho años y los hijos minusválidos de cualquier edad.

El reparto se hará por intermedio de la asociación mayoritaria de trabajadores de la empresa y en proporción al número de estas cargas familiares, debidamente acreditadas por el trabajador ante el empleador. De no existir ninguna asociación, la entrega será directa. Quienes no hubieren trabajado durante el año completo, recibirán por tales participaciones la parte proporcional al tiempo de servicios.

En las entidades de derecho privado en las cuales las instituciones del Estado tienen participación mayoritaria de recursos públicos, se estará a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Unificación y Homologación de las Remuneraciones del Sector Público.

REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

Art. 42.- Conciliación tributaria.- *Para establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la renta, las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, procederán a realizar los ajustes pertinentes dentro de la conciliación tributaria y que fundamentalmente consistirán en que la utilidad o pérdida líquida del ejercicio será modificada con las siguientes operaciones:*

5. Se sumará también el porcentaje de participación laboral en las utilidades de las empresas atribuibles a los ingresos exentos; esto es, el 15% de tales ingresos.

4.4. En su recurso, el casacionista manifiesta:

- Cita el numeral 5.6 de la sentencia y el 3.1.4 y señala que la norma del artículo 89 del Código Tributario, identifica que la declaración es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo de la obligación, lo que en concordancia con el artículo 21 LRTI, implica que esta tendrá sustento en los estados financieros, y que correspondía aplicar estas normas en cuanto el valor patrimonial proporcional (VPP) es determinado como ingreso exento por la empresa actora en su declaración.

Que de otro lado, correspondía al Tribunal aplicar el artículo 97 del Código del Trabajo, en función de que al concebir como ingreso al VPP, forma parte de la utilidad de la compañía, y debía ser considerado para el cálculo del 15% de participación de trabajadores, sin que se advierta de la lectura de esta norma algún tipo de exclusión que viabilice la conclusión mantenida en la sentencia materia del recurso.

Que adicionalmente, al haber considerado al VPP como ingresos exentos en su declaración, debía aplicarse el contenido del artículo 42 numeral 5 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de

Régimen Tributario Interno que contempla entre las operaciones a ser consideradas en la conciliación tributaria la sumatoria del porcentaje de participación laboral en las utilidades de las empresas atribuibles a los ingresos exentos, esto es, el 15% de tales ingresos.

Que la aplicación de los artículos señalados concuerda con los hechos ratificados en la sentencia, es decir que para el primer caso, al ser considerado el VPP como ingreso (hipotético normativo), es parte de la utilidad y debe sobre el mismo calcularse el 15% de la participación laboral (consecuencia jurídica); y por otro lado, al haber sido declarado como ingreso exento (hipotético normativo), correspondía ser considerado este rubro como parte del cálculo en la conciliación tributaria de acuerdo a la norma del numeral quinto.

Que contrariamente a este argumento, el Tribunal A quo utilizó el artículo 17 del Código Tributario como si el tema en discusión se tratara de la calificación del hecho generador del impuesto en función de la aplicación del principio de esencia sobre la forma aun cuando la controversia no identificaba disyuntiva alguna sobre la categoría del ajuste por concepto de valor patrimonial proporcional, esto es la de ingresos (generación de renta). Y que en este sentido, se hubiera dado lugar a un desacuerdo entre las partes al catalogar al VPP como ingreso, lo que no sucedió.

Que por tanto, la conclusión del Tribunal, consistente en la exclusión del VPP del cálculo del 15% de participación laboral y de la conciliación tributaria implica que se desconozca inclusive su categoría de ingresos, que constituye un hecho probado en autos y que a todas luces contradice la naturaleza del concepto de VPP, pues este sí genera ingresos reales al inversionista, además de contradecir el precepto normativo por el que la declaración es vinculante.

Que de haberse aplicado las normas especificadas, se hubiera entendido que los estados financieros responden a la realidad económica de la empresa actora junto con su declaración de impuesto a la renta, en la que consta el VPP como ingreso exento, y se hubiera considerado que es válido el cálculo realizado por la administración tributaria sin que se advierta necesidad de exclusión del VPP como parte del mismo como dispuso el Tribunal de instancia, y la conclusión hubiere dado lugar a desechar la demanda y confirmado el acto impugnado.

4.5. El Tribunal de instancia, en la sentencia venida en grado, considera y decide de la siguiente forma:

El numeral 3.1.4 (aludido como relevante por el casacionista), forma parte de la relatoría considerada como antecedente por el Tribunal A quo, por lo que constituye un sumario de los argumentos en que basa el accionante su demanda. En este numeral, el juzgador señala que el actor explica que en los estados financieros se reflejará la inversión realizada y su variación, lo que se denomina valor

patrimonial proporcional o VPP; y que en concreto, el registro contable efectuado de esta manera tiene por objeto, únicamente establecer cuanto del patrimonio de la compañía pertenece a cada uno de sus accionistas, lo que obedece a razones financieras y no fiscales, mucho menos laborales, razón por la que el registro del VPP cada año en las compañías (como es su caso), podría generar un efecto de ingreso en los estados financieros de las compañías accionistas, por lo que se debe analizar si dichos ingresos fueron realizados o no, de tal forma que tenga incidencia tributaria y no laboral.

Adicionalmente, se observa que el juzgador de instancia delimita que el objeto de la controversia en el considerando tercero, se centra en establecer la legitimidad del acta de determinación No. 1720140100031 a cargo de la empresa actora por impuesto a la renta del ejercicio económico 2009, exclusivamente en lo atinente a confirmar o desestimar la consideración de los resultados de la aplicación del método de valor patrimonial proporcional VPP y su repercusión en la conciliación tributaria.

Para desarrollar sus consideraciones, el Tribunal A quo se plantea en el numeral 4.3 que primeramente debe establecer si el VPP es o no un ingreso realizado, en atención a las alegaciones de la parte actora que sostiene que es un ajuste netamente financiero y que lo declara como ingreso exento debido a las limitaciones del formulario para la declaración de impuesto a la renta; mientras que la administración tributaria sostiene que son ingresos reales y que a pesar de ser exentos para efectos tributarios, pasan a formar parte de las utilidades de la empresa y deben ser distribuidos entre los trabajadores. Para ello se basa en la prueba pericial según se desprende de lo señalado a lo largo del numeral 4.4; de igual forma, en el numeral 5.1 se apoya en el contenido del acta de determinación.

Concluye en el numeral 5.2 que la variación en el VPP no se trata de un ingreso devengado, sino que constituye un ingreso financiero no realizado y que no existe en el formulario 101 un casillero que permita registrar tales valores. Añade que la parte actora ha justificado el motivo por el que no incluyó en el cálculo de la distribución de utilidades a los trabajadores el VPP sobre las inversiones de la compañía, precisamente por tratarse de un ingreso no devengado. Sobre estas reflexiones establece que la liquidación efectuada por la administración tributaria que incluye como utilidad gravable para efectos del 15% de la participación de los trabajadores dentro de la conciliación tributaria no se compadece con la verdadera naturaleza del registro que corresponde a ingresos no devengados. Adicionalmente, advierte en el numeral 5.3 que la inclusión del VPP en el acta de determinación sobre única base de que se trata de un ingreso exento por así haberlo declarado la compañía no es razón suficiente para incluirlo. Sostiene sus razonamientos en la motivación que deben cumplir los actos administrativos y concluye en el numeral 5.5 que la inclusión de la variación del VPP sobre las inversiones de la compañía dentro de los ingresos exentos considerados dentro de las utilidades de la

empresa para efectos del cálculo del porcentaje de participación laboral carece de sustento en razón de lo establecido a partir de la propia acta de determinación y en atención a la prueba pericial que da lugar a que tales ingresos no fueron efectivamente devengados.

El numeral 5.6 (asimismo aludido por el recurrente), contiene parte de las reflexiones que hace el Tribunal sobre el asunto de fondo y se integra a la parte considerativa del fallo. En este numeral el juzgador se refiere al principio de realidad económica reconocido en el artículo 17 del Código Tributario, cita en su inciso 2 y concluye que ratifica la metodología aplicada por la compañía actora para el cálculo del 15% de participación laboral en las utilidades de la empresa y la exclusión del VPP declarado por no constituir un ingreso devengado.

Finalmente, en la parte resolutive, acepta la demanda y, en consecuencia, modifica el cálculo efectuado por la administración tributaria en los cuadros No. 32 y 33 del acta de determinación, que inciden en el cuadro No. 37 que contiene la conciliación tributaria correspondiente al impuesto a la renta del ejercicio económico 2009, del cual dispone deberá excluirse la variación del VPP por no tratarse de un ingreso devengado. En lo demás confirma el acta de determinación.

4.6. Esta Sala Especializada ha dejado sentado en líneas preliminares, que la causal en la que se ha basado el casacionista, resiste al análisis de los elementos fácticos, lo que implica que se deben considerar los hechos conforme fueron valorados por el juzgador de instancia, sin que resulte procedente una valoración de las pruebas.

Es menester resaltar que el recurrente ha señalado que falta una subsunción de los hechos en el hipotético normativo, esto es, que al establecer la existencia de un ingreso por variación del VPP, registrado en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio económico 2009 de la compañía, daría lugar a la consecuencia jurídica que es su inclusión en la conciliación tributaria y el cálculo del 15% de participación laboral. En este punto, se aprecia del fallo venido en grado, que el Tribunal A quo, a fin de resolver sobre el asunto de fondo que planteó como dilucidar sobre la legitimidad del acta de determinación, se propuso de forma preliminar establecer si el valor proporcional patrimonial o VPP resulta o no un ingreso realizado o devengado. Esta delimitación del problema comporta que ciertamente para el juzgador de instancia constituía un hecho cierto que existía un ingreso por variación del VPP, pero a la vez, estableció en razonamiento que debía verificar si este ingreso fue devengado o realizado, por lo que, en cuanto estableció de la prueba practicada por las partes definió la normativa que era aplicable a tal situación.

De esta forma, se aprecia del fallo venido en grado que el juzgador de instancia reflexionó respecto de la inclusión en la declaración de impuesto a la renta a pesar de que en su verdadera naturaleza tales

ingresos no fueron realizados, de ello que fue enfático en que la variación en el VPP constituye un ingreso financiero no devengado que se aprecia reflejado en la declaración del contribuyente en razón del cumplimiento del deber formal de informar a la administración tributaria de los ingresos financieros que obtuvo en el ejercicio fiscal 2009. A partir de esta apreciación, basada en la prueba practicada por las partes, el juzgador justificó, sobre la base del principio de realidad económica, que no es admisible la inclusión del VPP en la determinación sobre la única base de que se trata de un ingreso exento por así haberlo declarado la compañía y esto le lleva, a su vez a establecer que debe excluirse de la conciliación tributaria, así como del cálculo del 15% de participación a los trabajadores.

Ahora bien, es preciso dejar sentado que, dado que el juzgador de instancia en sus consideraciones hizo alusión a los registros constantes en los estados financieros, la declaración de impuesto a la renta, la exclusión de la variación del VPP de la conciliación tributaria y para el cálculo de la participación laboral, resulta procedente que no haya hecho mención al articulado que contiene las normas que prevén las figuras jurídicas que en su razonamiento consideraba como inaplicables para la situación fáctica que ante él se presentaba, esto es, los artículos 89 del Código Tributario (efecto vinculante de la declaración presentada por el sujeto pasivo), 21 LRTI (estados financieros), 97 del Código del Trabajo (participación laboral en las utilidades), y 42 RLRTI (conciliación tributaria).

Esta Sala aprecia que, para el juzgador de instancia resultaban inaplicables las figuras jurídicas a las que se refieren las antedichas normas por no compadecerse con los hechos probados, lo que más que falta de aplicación de estas como acusa el casacionista, da lugar a que el fallo resulte más complejo en su comprensión. En este orden de ideas, es preciso poner de relieve que en el fallo, el juzgador parte de la prueba practicada por las partes (esencialmente pericial), que da cuenta de que el VPP es un ingreso no devengado, de ello que justifique su exclusión de la conciliación tributaria y el cálculo de la participación laboral; por lo tanto, no se sustenta la alegación de falta de aplicación de las normas antes especificadas, toda vez que el juzgador descartó en razón de los elementos fácticos la existencia de una situación específica que requieren tales normas para dar lugar a la consecuencia jurídica, según se ha explicado en las líneas que anteceden.

5.6. Por consiguiente, no se configura el cargo de falta de aplicación de los artículos 89 del Código Tributario; 21 de la Ley de Régimen Tributario Interno; 97 del Código de Trabajo y, 42 numeral 5 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, al amparo de la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación.

VI. DECISIÓN

Por los fundamentos expuestos, 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:

VII. SENTENCIA

7.1. NO CASAR la sentencia dictada el 20 de febrero del 2017, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en Distrito Metropolitano de Quito.

7.2. Sin costas.

7.3. Comuníquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla en calidad de Secretaria encargada, mediante acción de personal No. 117-UATH-2020-OQ de fecha 28 de enero del 2020 emitida por la Jefe de la Unidad Administrativa y Talento Humano de la Corte Nacional de Justicia.

HEREDIA PROAÑO MONICA ALEXANDRA
JUEZA NACIONAL (E) (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO
JUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (E)



En Quito, viernes veinte y dos de mayo del dos mil veinte, a partir de las once horas y veinte minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: SORIA SILVA MIJAIL HERNAN - APODERADO ESPECIAL DE OMNIBUS BB TRANSPORTES S.A en la casilla No. 226; en la casilla No. 68, en el casillero electrónico No. 1714766738 del Dr./Ab. ESTEBAN FRANCISCO BUENO CARRASCO. DIRECTOR GENERAL Y DIRECTORA ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424; en la casilla No. 568 y correo electrónico kvegaarmijos@hotmail.com, en el casillero electrónico No. 1718619347 del Dr./Ab. KATY KENISE VEGA ARMIJOS; en la casilla No. 2424 y correo electrónico manaranjo@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1760013210001 del Dr./Ab. SERVICIO DE RENTAS INTERNAS SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DE COTOPAXI. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200. Certifico:

LIGIA MARISOL MEDIAVILLA
SECRETARIA RELATORA (E)