

REGISTRO OFICIAL[®]

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO:**

**RESOLUCIONES Y
JUICIOS**

**11804-2021-00131, 01501-2021-00132,
17510-2020-00047**



240006424-DFE

Juicio No. 11804-2021-00131

CONJUEZ PONENTE: MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO, CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

AUTOR/A: MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 23 de agosto del 2024, las 14h38.

VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: abogado Juan Francisco Martínez Castillo (E) (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa 11804-2021-00131.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja, provincia de Loja, estableció en la audiencia preliminar el siguiente objeto de la controversia: *“Determinar si procede declarar la nulidad de la Rectificación de Tributos Nro. JRP3-2019-0172-D001, emitida el 11 de diciembre de 2020 por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador”*.

1.2. En la sentencia recurrida se acepta la demanda y declara la nulidad de la rectificación de tributos JRP3-2019-0172-D001, emitida el 11 de diciembre de 2020 por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (en adelante *SENAE*) en contra de la empresa minera accionante.

1.3 El *SENAE*, interpone recurso de casación contra la sentencia de 10 de noviembre del 2022, a las 15h36, expedida por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja, provincia de Loja; dentro del juicio No. 11804-2021-00131, argumentando el caso 5 del artículo 268 del *“COGEP”*.

La compañía SULTANA DEL CONDOR S.A. SULCOMI, presentó demanda en contra de la rectificación de tributos JRP3-2019-0172-D001, emitida el 11 de diciembre de 2020 por el Director Regional 3 de Intervención del *SENAE*.

1.4. Mediante auto de 19 de octubre de 2023, a las 08h01, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el *SENAE*, por el caso 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos *“COGEP”*; por el vicio de falta de aplicación de los arts. 14, 15, 17 de la Decisión 778 de la Comunidad Andina; y del artículo 145 del COPCI.

2. COMPETENCIA

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la resolución 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

JUDICIAL
Firmado por
JUAN FRANCISCO
MARTINEZ
CASTILLO
C=EC
L=QUITO
CI=1711617215
**O FIRMADO
ICAMENTE**

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

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

causa 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con resolución 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 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 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. Actúa el abogado Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional Temporal, en virtud del acta de sorteo de 19 de agosto del 2024, en reemplazo de la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 11804-2021-00131, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 22 de enero del 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 20 de agosto de 2024 a las 11h00.

4. FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que la sentencia de instancia incurre en el caso 5 del artículo 268 del COGEP. Que, la sentencia recurrida incurre en falta de aplicación de los arts. 14, literales a) y b); 15; y 17, literales a), c) y e) de la Decisión 778; y del artículo 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. Que, la rectificación de tributos el *SENAE*, la realiza en virtud de las competencias previstas en la normativa comunitaria como en el derecho interno, las mismas que facultan comprobar el origen, la clasificación arancelaria entre otros, sin embargo, el Tribunal no analiza las normas relacionadas al control posterior, solo se basa en el certificado de origen. Que, el Tribunal considerando SEXTO numeral 6.3 de la sentencia, en lo principal establece que la administración no puede actuar en forma libre y discrecional, y realiza un estudio de las normas que se relacionan con el presente caso específicamente a la Decisión 416 de la Comunidad Andina de Naciones, y finalmente concluye que, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador no ha explicado la base en la que se sostiene su decisión de desestimar el certificado de origen. Que, la Decisión 778 en su artículo 15, autoriza a las administraciones aduaneras de los países miembros para efectuar los controles, entre ellos el control posterior conforme a lo previsto en el artículo 7, literal c) de la misma norma

comunitaria. Que, en el derecho interno el *SENAE*, tiene la competencia para realizar el control posterior, según lo establecido en el artículo 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en concordancia con lo previsto en el artículo 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI. Que en el presente caso, sí bien es cierto que las mercancías (bombas horizontales) importadas por la compañía actora con la DAI 082-2019-10-00619420 y clasificadas en la Subpartida 8413702900, ingresan al amparo de un certificado de origen conforme a la Decisión 416; no obstante, la Decisión 778 establece que las administraciones aduaneras pueden *"comprobar el origen, la clasificación arancelaria y los demás datos declarados, de conformidad con disposiciones de competencia señaladas en la legislación interna de cada uno de los países miembros"*, así como también pueden *"verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión o disfrute de beneficios, desgravaciones y restituciones, así como comprobar la concurrencia de las condiciones precisas para acogerse a tratamientos arancelarios y tributarios especiales, principalmente los relacionados con las operaciones de comercio exterior"*. Que, en el presente caso el *SENAE* luego del procedimiento de control posterior correspondiente determina que las mercancías objeto del presente análisis deben clasificarse en la subpartida 8413.70.11.00 - Con diámetro de salida inferior o igual a 100 mm, con código complementario 0000. Que, de acuerdo a lo previsto en el artículo 110 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPG, el *SENAE* tiene la competencia privativa para la valoración y clasificación arancelaria, es así que bajo esta competencia realiza el cambio de partida; en un caso análogo la Corte Nacional de Justicia mediante resolución. Que, en el artículo 145 del COPCI, faculta al *SENAE*, para que realice la verificación las declaraciones aduaneras dentro del plazo de cinco años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior, ahora en este caso la rectificación de tributos se realiza dentro del plazo establecido. Que el Tribunal, al no analizar la norma supranacional y nacional que facultan al *SENAE*, para realizar el control aduanero de mercancías y documentos relativos a la operación de importación, incurre en falta de aplicación de las normas antes señaladas. Que, el Tribunal, dice que el *"Servicio Nacional de Aduana del Ecuador no ha explicado la base en la que se sostiene su decisión de desestimar el certificado de origen"*, y este criterio es determinante para declarar la nulidad de la rectificación de tributos impugnada, por cuanto hace notar la falta de motivación y claro está que el Tribunal centra su estudio únicamente en la Decisión 416. Que, el Tribunal no analiza que dentro del procedimiento de control posterior, se determina que las mercancías objeto del presente análisis *"bombas centrífugas (con motor eléctrico), de un solo impulsor (monocelular) y de diámetro de salida inferior a 100 mm, se define su clasificación en la subpartida nacional 8413.70.11.00. Con diámetro de salida inferior o igual a 100 mm, y aplicable el código suplementario 0001- es decir por el tipo de mercancía no es aplicable la exoneración correspondiente; toda vez que la subpartida arancelaria 8413.70.11.00. Con diámetro de salida inferior o igual a 100 mm, tiene una tarifa arancelaria del 15% según el anexo I de la Resolución 020-2017 emitida por el Pleno del Comité de Comercio Exterior publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 63 de 23 de agosto de 2017"*. Que, la Decisión 778 faculta a la administración aduanera para que a través del procedimiento de control posterior pueda comprobar el origen, la clasificación arancelaria y verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión o disfrute de beneficios. Que, por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La compañía actora compañía SULTANA DEL CONDOR S.A. SULCOMI, no presenta contestación al recurso de casación, planteado por la Administración Tributaria.

5. PROBLEMA JURÍDICO

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de falta de aplicación de los arts. 14, 15, 17 de la Decisión 778 de la Comunidad Andina; y del artículo 145 del COPCI, al amparo del caso 5 del artículo 268 del COGEP.

6. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: *“Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4) 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 5, se refiere a la violación directa de la Ley. Para su análisis se parte siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden, por técnica casacional, aceptados por las partes. Para realizar el análisis debe la Sala Especializada verificar que, sobre tales hechos, se haya aplicado correctamente el derecho.

6.1.2. Sobre la falta de aplicación Humberto Murcia señala que este vicio consiste en: *“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”*⁴. (Murcia Ballén, Humberto, 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia; Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327).

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

DECISIÓN 778 COMUNIDAD ANDINA.

“Art. 14.- Una vez autorizado el levante o el embarque de las mercancías y con el objeto de garantizar la exactitud y veracidad de los datos contenidos en la declaración, las autoridades aduaneras podrán proceder al control posterior de:

a) Mercancías, documentos y demás datos relativos a las operaciones de importación, exportación o tránsito aduanero de las mercancías de que se trate;

b) Documentos y datos relativos a las operaciones comerciales posteriores o anteriores vinculadas a la importación, exportación o tránsito aduanero de las mercancías de que se trate, incluyendo el Documento Único Aduanero (DUA) y la Declaración Andina del Valor (DAV);

c) Operaciones de transformación, elaboración, montaje, reparación y otras a las que estén sometidas las mercancías importadas al amparo de un régimen de perfeccionamiento activo, así como los productos obtenidos de estas operaciones; o

d) El cumplimiento de los requisitos exigidos a las mercancías en importación temporal y demás regímenes suspensivos del pago de los derechos e impuestos a la importación y recargos, o sujetos a tratamientos preferenciales y a las mercancías importadas al amparo de los demás destinos aduaneros.

Las acciones de control posterior sobre las declaraciones, manifiesto de carga y demás documentos comerciales, contables y bancarios relativos a una determinada operación comercial, comprenderán el reconocimiento de las mercancías en el lugar en el que se encuentren° .

Artículo 15.- *Las Administraciones Aduaneras estarán autorizadas para efectuar estos controles ante cualquier declarante, importador o exportador de las mercancías objeto del control; cualquier persona directa o indirectamente vinculada a las operaciones aduaneras sujetas a control; cualquier otra persona que esté en posesión o disponga de información, documentos o datos relativos a las operaciones sujetas a control aduanero; o cualquier persona en cuyo poder se encuentren las mercancías sujetas a control aduanero.*

La unidad de control posterior podrá examinar los libros, documentos, archivos, soportes magnéticos, data informática y cualquier otra información relacionada con las operaciones de comercio exterior. Asimismo, podrá requerir la remisión de esta

Información aun cuando ésta se encuentre fuera de su ámbito de control territorial° .

Artículo 17.- *Corresponde a las unidades de control posterior:*

a) Investigar los hechos generadores de las obligaciones aduaneras, mediante la obtención y análisis de información de importancia aduanera, tributaria y cambiaria;

b) Determinar en forma definitiva las bases impositivas mediante el análisis y evaluación de los valores en aduana declarados para comprobar su veracidad y la correcta aplicación de las normas aduaneras y tributarias;

c) Comprobar el origen, la clasificación arancelaria y los demás datos declarados, de conformidad con disposiciones de competencia señaladas en la legislación interna de cada uno de los Países Miembros;

d) Comprobar la exactitud de las deudas aduaneras y tributarias determinadas con base en las declaraciones presentadas y demás documentos sustentatorios;

e) Verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión o disfrute de beneficios, desgravaciones y restituciones, así como comprobar la concurrencia de las condiciones precisas para

acogerse a tratamientos arancelarios y tributarios especiales, principalmente los relacionados con las operaciones de comercio exterior;

f) Formular las propuestas de liquidación de los derechos de aduanas y demás tributos exigibles sobre el comercio exterior, resultantes de sus actuaciones de control posterior;

g) Formular las propuestas de sanción resultante de las infracciones detectadas durante el control posterior;

h) Adoptar las medidas cautelares que les hayan sido autorizadas, conforme a lo previsto en la legislación interna de cada País Miembro;

i) Coordinar e intercambiar información con las autoridades correspondientes de los demás Países Miembros;

j) Practicar acciones conjuntas de control posterior con las autoridades correspondientes de los demás Países Miembros;

k) Remitir sus informes a la Administración Aduanera para los fines consiguientes y, en los casos exigidos por las disposiciones nacionales, al Poder Judicial, Poder Legislativo, Fiscalía y demás órganos de la administración pública, cuando los resultados de los mismos deban serles comunicados;

l) Mantener informados y colaborar con los interesados para facilitar el mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y aduaneras;

m) Verificar la terminación oportuna y conforme a la ley de los regímenes suspensivos del pago de los derechos e impuestos a la importación y recargos;

n) Verificar la legal circulación de las mercancías en el territorio aduanero nacional

del respectivo País Miembro; y,

o) Llevar a cabo otras actuaciones expresamente contempladas en la legislación

de cada País Miembro°.

CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES.

°Art. 145.- Control Posterior.- *Dentro del plazo de cinco años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá someter a verificación las declaraciones aduaneras, así como toda información que posea cualquier persona natural o jurídica que guarde relación con mercancías importadas. Para la determinación de las declaraciones aduaneras sujetas al control posterior se emplearán sistemas de gestión de riesgo.*

Si se determina que la declaración adoleció de errores, que den lugar a diferencias a favor del sujeto

activo, se procederá a la rectificación respectiva sin perjuicio de las demás acciones que legalmente correspondan, la rectificación de tributos en firme, será título ejecutivo y suficiente para ejercer la acción coactiva.

El sujeto pasivo podrá presentar una declaración sustitutiva a fin de corregir los errores de buena fe en las declaraciones aduaneras cuando éstos impliquen una mayor recaudación o inclusive si no modifican el valor a pagar, dentro del plazo de cinco años contados desde la aceptación de la declaración, siempre que la administración no hubiese emitido una rectificación de tributos por el mismo motivo o no se hubiere iniciado formalmente el proceso control posterior. La declaración sustitutiva será validada y aceptada del mismo modo que la declaración aduanera.

De considerarlo necesario el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá disponer la realización de auditorías a los regímenes especiales dentro de un plazo de cinco años contados a partir de la fecha de la declaración aduanera, para lo cual se podrá efectuar todo tipo de constataciones, sean estas documentales, contables o físicas.

Además, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, a través de sus unidades operativas, tiene la atribución para investigar las denuncias por infracciones aduaneras que se le presenten, así como para realizar los controles que considere necesarios dentro del territorio aduanero en el ámbito de su competencia, para asegurar el cumplimiento del presente Código y su reglamento, adoptando las medidas preventivas y las acciones de vigilancia necesarias.

La unidad operativa del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador encargada del control posterior podrá aprehender mercancías y objetos que puedan constituir elementos de convicción o evidencia de la comisión de una infracción aduanera y ponerlas inmediatamente a disposición de la servidora o el servidor a cargo de la dirección distrital que corresponda°.

6.3 El invocar el caso 5 referido, conlleva a que la el Tribunal de Casación verifique si en la sentencia emitida por la Sala de instancia riñe con el derecho (*error in iudicando*), lo que implica que los hechos sobre los que se conoció el Tribunal *a quo*, no son controvertidos y aceptados por las partes procesales, de tal manera que no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas; de ahí que la función del Tribunal de Casación se limita a observar que sobre tales hechos probados y reales, el juzgador haya aplicado correctamente las normas legales que corresponde; por esto es que de verificarse que ha existido una violación directa de la norma, sea por falta de aplicación, errónea interpretación o aplicación indebida de normas de derecho, la Sala Especializada tendrá la obligación de casar dicha sentencia.

6.4 En el presente caso, constan como hechos probados y no controvertidos lo siguiente:

^a (1/4) **6.4** *En este marco, el Tribunal advierte que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador al verificar la Declaración Aduanera de Importación Nro. 08220191000619420, emite la rectificación de tributos Nro. JRP3-2019-0172-D001; acto determinativo en que se establece que las mercancías*

conocidas como bomba horizontal, de la marca comercial Espiasa, amparadas en la declaración aduanera referida, fueron declaradas erróneamente en la subpartida arancelaria 8413702900, siendo la correcta la subpartida arancelaria 8413.70.11.00. Al decir de la accionada, el cambio de subpartida arancelaria impide la aplicación y utilización del certificado de origen No. 2019-02-0126501 de fecha 08 de agosto de 2019, anexo a la Declaración Aduanera de Importación No. 0822019100061942, en consecuencia de aquello, concluye que corresponde la eliminación del código exoneratorio 0064. Como se aprecia, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador precisa que el cambio de subpartida arancelaria impide la aplicación del certificado de origen. Que como consecuencia de aquello, procede la eliminación del código exoneratorio; conclusión a la que se arriba sin explicar las normas o motivos en los que se funda tal decisión, aspecto que inicialmente afecta el sentido de motivación del acto objetado, circunstancia que posteriormente merecerá un tratamiento particular.

En el entorno fáctico descrito, corresponde abordar el estudio de las normas que se relacionan con el presente caso, para en forma seguida determinar si existió o no el quebrantamiento del ordenamiento jurídico. En razón de que tanto la facultad determinadora, así como, el procedimiento de rectificación tributaria ejecutado por la Administración no ha merecido el reproche de la sociedad accionante, pasamos a referirnos a las "Normas Especiales para la Calificación y Certificación del Origen de las Mercancías", contenidas en la Decisión 416 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), así: (1/4)º. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.5 De lo expuesto consta como hecho no controvertido y probado, que en la sentencia se determina con claridad absoluta que el *"procedimiento de rectificación tributaria ejecutado por la Administración no ha merecido el reproche de la sociedad accionante"*.

6.6 El Tribunal de instancia, en la sentencia determina que en la rectificación de tributos impugnada, el SENAE no ha explicado las normas o motivos en los que funda su decisión de desestimar el certificado de origen, y que se ha limitado a referir que como resultado del cambio de subpartida arancelaria, *"no es procedente la aplicación y utilización del certificado de origen"*; en virtud de ello y siguiendo con su estudio, el Tribunal analiza las normas especiales para la calificación y certificación del origen de las mercancías contenidas en la Decisión 416 de la CAN, estableciendo que en virtud de dichas disposiciones no puede desconocerse el beneficio arancelario por un error en la declaración de la subpartida arancelaria, puesto que según el certificado de origen incorporado al proceso judicial, las mercancías cumplen con los requisitos específicos de origen fijados de conformidad con lo establecido en el artículo 113 del Acuerdo de Cartagena, conforme a lo establecido en el literal c) del artículo 2 de la Decisión en cuestión; circunstancia ésta que *no ha sido objetada por la Administración Aduanera en sede administrativa ni judicial*.

6.7 Asimismo, el Tribunal en virtud de que la Administración Tributaria no ha explicado las normas o motivos en los que funda su decisión de desestimar el certificado de origen, arriba a la conclusión de que la resolución que contiene la rectificación de tributos no se encuentra motivada, debido a que no se ha configurado una estructura mínimamente completa como lo exige el artículo 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución, puesto que

la autoridad aduanera no ha referido fundadamente las razones en la que se sustenta su decisión; por lo que los actos administrativos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos; circunstancia ésta que se ha suscitado en la especie con relación al acto administrativo objetado, por lo que así lo declara el Tribunal *A quo*.

6.8 Por lo expuesto se determina que en el presente caso, la facultad determinadora ejercida por el *SENAE* a través de la Rectificación de Tributos impugnada, no ha sido cuestionada ni por la parte actora, ni tampoco por el Tribunal de instancia en la sentencia. En este orden de cosas, el Tribunal *a quo* ha declarado la nulidad del mencionado acto administrativo en virtud de su falta de motivación [*conforme el artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución*]; en consecuencia no eran aplicables las disposiciones de los artículos denunciados como no aplicados que establecen la facultad del *SENAE* de realizar un control posterior, para someter a verificación las declaraciones aduaneras; lo cual como se expuso anteriormente, como hecho probado, no es objeto de controversia.

6.9 En virtud del análisis que antecede no se configura la falta de aplicación de los arts. 14, 15, 17 de la Decisión 778 de la Comunidad Andina; y del artículo 145 del COPCI, al amparo del caso 5 del artículo 268 del COGEP.

7. DECISIÓN

7.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ***ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA***, resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia de 10 de noviembre del 2022, a las 15h36, expedida por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja, provincia de Loja; dentro del juicio 11804-2021-00131.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el *SENAE*, no existe caución sobre la que esta Sala Especializada deba pronunciarse.

7.4. Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal 838-UATH-2022-OQ de 28 de julio del 2022.

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen. S2024-001

I----- RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN. *El análisis en casación se establece que no se configura el vicio alegado al amparo del caso 5 del artículo 268 del COGEP, por falta de aplicación de los arts. 14, 15, 17 de la Decisión 778 de la Comunidad Andina; y del artículo 145 del COPCI, pues en la sentencia recurrida se declaró la nulidad de la rectificación de tributos impugnada, por vicios en la*

motivación. En tal virtud se ratifica la decisión del Tribunal A quo. -----|

**MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO
CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)**

**GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL**

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



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

FUNCIÓN JUDICIAL

240006732-DFE

Juicio No. 01501-2021-00132

CONJUEZ PONENTE: MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO, CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)**AUTOR/A: MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, viernes 23 de agosto del 2024, las 14h40.

VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: abogado Juan Francisco Martínez Castillo (E) (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Gordillo Cevallos (E), dicta la siguiente sentencia dentro de la causa 01501-2021-00132.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, estableció en la audiencia preliminar el siguiente objeto de la controversia: *"a. Determinar si el rubro de US\$ 180,289.34, correspondiente a "Diferencias establecidas en la casilla 7311 Gastos no Operacionales/Otros-Gastos", por Litigio Heineken°, constituye un gasto deducible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017; b. Determinar si el rubro de US\$ 612,596.76, que han sido reversados de la provisión de jubilación patronal de los empleados de la compañía accionante que han permanecido menos de diez años, constituyen ingresos gravados para dicha compañía; y, c. Determinar si el pago del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) del año 2017, que ha sido determinado por la Administración Tributaria mediante Acta de Determinación 01202124900858697, constituye gasto deducible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017°.*

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve declarar sin lugar la acción de impugnación deducida por la compañía ALMACENES JUAN ELJURI CIA. LTDA., en contra del director zonal 6 (S) del Servicio de Rentas Internas (en adelante *SRI*), como consecuencia de lo cual se confirman las glosas impugnadas, que constan en el acta de determinación 01202124901079245, emitida por dicha autoridad el 31 de agosto de 2021.

JUDICIAL
Firmado por
JUAN FRANCISCO
MARTINEZ
CASTILLO
C=EC
L=QUITO
CI=1711617215
**O FIRMADO
ICAMENTE**

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

FUNCIÓN JUDICIAL
Firmado por
DIEGO PÁTRICIO
GORDILLO
CEVALLOS
C=EC
L=AMBATO
CI=0501385058
**DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE**

1.3 La compañía ALMACENES JUAN ELJURI CIA. LTDA., interpone recurso de casación contra la sentencia de 13 de febrero del 2023, a las 16h26, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio 01501-2021-00132, argumentando el caso 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante *COGEP*).

La compañía ALMACENES JUAN ELJURI CIA. LTDA., presentó demanda en contra del acta de determinación 01202124901079245, de 31 de agosto de 2021, suscrita por el director zonal 6 (S) del Servicio de Rentas Internas, por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2017.

1.4. Mediante auto de 19 de octubre del 2023, las 14h06, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación interpuesto por la compañía **ALMACENES JUAN ELJURI CIA. LTDA.**, por el **caso 5** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos ^aCOGEP^o; por los siguientes valores determinados:

- i) La glosa Diferencias establecidas en la casilla 7311 Gastos no operacionales/Otros Gastos por litigio Heineken, el vicio de **falta de aplicación** del artículo 17 del Código Tributario, cuestionando que el Tribunal no haya considerado esta norma necesaria para resolver la causa, en cuanto no atiende el precepto de que el acto jurídico debe calificarse con relación a su verdadera esencia y naturaleza jurídica.
- ii) Por la glosa Reverso de la provisión de jubilación patronal de los empleados de la compañía accionante que han permanecido menos de diez años, que constituyen ingresos gravados o exentos, acusa el vicio de **errónea interpretación** del artículo 10 numeral 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en cuanto al efecto de las provisiones.
- iii) Respecto de la deducibilidad del Impuesto a los Consumos Especiales determinado en el acta de Determinación Tributaria 01202124900858697, denuncia la **falta de aplicación** del artículo 82 del Código Tributario, en cuanto al efecto del acto administrativo cuando se encuentra impugnado.

2. COMPETENCIA

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la resolución 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 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con resolución 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 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 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. Actúa el abogado Juan Francisco Martínez Castillo, en virtud del acta de sorteo de 19 de agosto del 2024, en reemplazo de doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia. El sorteo de la causa 01501-2021-00132 fue efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 22 de enero del 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 20 de agosto de 2024 a las 14h45.

4. FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que la sentencia de instancia incurre en la causal quinta del artículo 268 del COGEP en las siguientes glosas:

4.1.1. Diferencias establecidas en la casilla 7311 ^a Gastos no Operacionales/Otros- Gastos, por Litigio Heineken°. Argumenta que se incurre en **falta de aplicación** del artículo 17 del Código Tributario. Que, el Tribunal de instancia al momento de analizar el primero punto de la controversia, y que corresponde a la deducibilidad de los gastos denominados *“Litigio Heineken°”*, en el que consta como un hecho no controvertido y ratificado incluso en informe pericial realizado por el Ing. Diego Condo, que la compañía ALMACENES JUAN ELJURI dentro de una de sus líneas de negocio tiene la comercialización de bebidas alcohólicas, destacando en ello la comercialización desde el año 2015 de la cerveza HEINEKEN en el territorio nacional, habiendo realizado en el año 2017 ventas de dicha marca de cerveza por US\$2.459.551,29, que representa el 64.61% del total de ventas de cerveza generadas para ese año por la compañía; por tanto, resulta claro que la comercialización de dicha marca de cerveza para ALMACENES JUAN ELJURI tuvo importante trascendencia en la generación de sus ingresos. Que, Almacenes Juan Eljuri con su principal proveedor de cerveza de este período, que fue Heineken, presentaron un recurso de reposición en contra de la situación de monopolio de Cervecería Nacional que permitió que la Superintendencia de Control de Poder de Mercado imponga al operador económico Cervecería Nacional ciertas restricciones y condiciones, permitiendo de esta forma que Heineken tenga una mayor participación en el mercado y, por tanto, se mejoren las ventas e ingresos de la compañía. Que, a pesar de lo expuesto, el Tribunal juzgador, dando prevalencia a la forma sobre la esencia, confirma la no deducibilidad de este gasto por que ^a dicha propuesta ha sido presentada por el Dr. Fausto Alvarado, como coordinador de la firma Alvarado A Asociados, ante el Dr. Antonio Martínez, quien de acuerdo a lo que consta en el acta de determinación (fs.66 vta), y así lo reconoce la compañía accionante (fs. 316), en aquel entonces fungía como apoderado y por ende representante legal de Heineken International B.V. en Ecuador° por lo que, ^a el recurso

de reposición no habría sido presentado por la compañía ALMACENES JUAN ELJURI CIA. LTDA., sino por los representantes legales de Heineken International B. V y por la Asociación de Cervecerías del Ecuador^o y, concluye finalmente que, ^a los gastos ocasionados por dicho litigio, no corresponden en su totalidad a Almacenes Juan Eljuri. Que, se debe establecer que dentro del ejercicio de la facultad determinadora es claro que la Autoridad Tributaria, al igual que los Jueces, deben valorar los hechos económicos acaecidos en el ejercicio fiscal analizado, y para ello, se debe juzgar las actuaciones y relaciones jurídicas bajo los parámetros de la actividad económica del contribuyente, pues habitualmente en materia tributaria el hecho generador debe ser delimitado atendiendo a conceptos económicos que, por el principio de libre contratación garantizado en nuestra Constitución, no necesariamente cumple moldes o formatos que pretende la Autoridad Tributaria. Que, el Tribunal no aplicó el artículo 17 del Código Tributario, siendo necesario que se considere para analizar la pertinencia del gasto no solo se centre en el cumplimiento de la secuencia formal-material como ocurrió al solo basar su análisis en la resolución 07-2016, pues es un hecho probado la existencia del gasto, su pago bancarizado y los registros contables que lo sustentan, sino que se niega su deducibilidad por no incorporar en el análisis las situaciones y relaciones económicas que efectivamente estuvieron involucradas en la generación de ese gasto y, sobre todo, que este permitió mantener el importante ingreso de la venta de Heineken representaba en dicho ejercicio para la empresa actora. Que, ALMACENES JUAN ELJURI era el distribuidor de Heineken en Ecuador (hecho no controvertido) y, por lo mismo, los efectos en el mercado que iban a generar la posición dominante de Cervecería Nacional a quien afectaba era a la compañía actora que era la comercializadora principal de dicha marca en el país; y justamente por ello es que la actora apoyó con todo lo requerido para sustentar el recurso de reposición interpuesto ante la Superintendencia de Control de Poder de Mercado (SCPM) que culminó estableciendo lineamiento y condiciones para que el operador económico Anheuser-Bush InBev pueda proceder con la fusión con Sab Miller sin generar un posible monopolio en el mercado de cervezas de Ecuador que pueda perjudicar a las cervezas comercializadas por ALMACENES JUAN ELJURI, como fue Heineken. Que, en la especie la falta de aplicación del artículo 17 del Código Tributario, ocasionó que el Tribunal de instancia omita en su análisis la intención de las partes, es decir esa dimensión subjetiva de que Almacenes Juan Eljuri como distribuidor de Heineken iba a ser perjudicado en sus ingresos por el movimiento corporativo de sus competidores, por lo que era indispensable

defender sus intereses; ni tampoco se atendió la dimensión objetiva, siendo esto que con el recurso de reposición presentado por la Asociación de Cerveceros Artesanales, de los cuales Almacenes Juan Eljuri tiene una presencia relevante (hecho no controvertido por el *SRI*, por lo que no ameritaba ser probado), se garantizó que otros agentes económicos no tomen control del mercado cervecero y afecten drásticamente las ventas de Heineken en Ecuador. Que, al no haber aplicado el artículo 17 del Código Tributario, el Tribunal de instancia se centró en las formalidades del proceso, considerando en ello situaciones de forma, como que una cotización presentada por el Dr. Fausto Alvarado no estaba dirigida a la empresa accionante, cuando todo el litigio ante la *SCPM* requirió de muchas otras gestiones y acciones a las cotizadas por el Dr. Alvarado y, sobre todo, cumplió el objetivo de garantizar que Almacenes Juan Eljuri no pierda su participación en el mercado de cervezas con su marca más relevante. Que, la norma que fue aplicada en lugar del artículo 17 del Código Tributario es la resolución 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia, la cual si bien es importante para establecer la deducibilidad de los costos y gastos, como ha sido señalado por la Corte Constitucional, no es completo, y por lo mismo, era imperativo que el análisis se lo realice al tenor del artículo 17 del Código Tributario. Que, si se habría aplicado la norma denunciada el resultado sobre este cargo habría sido distinto, pues el Tribunal habría considerado la dimensión subjetiva relacionada con toda la transacción, y que por ello los gastos relacionados con el Litigio de Heineken tuvieron una intención clara y firme de la empresa de mantener los ingresos que se generaban con la venta de cerveza; es decir, la dimensión objetiva de que por el resultado de esta batalla administrativa rendida por Almacenes Juan Eljuri a través de la Asociación de Cerveceros Artesanales del Ecuador la compañía actora mantuvo su lugar en el mercado nacional cervecero, precautelando así el ingreso. Que, si se hubiese aplicado el artículo 17, se habría considerado a este gasto plenamente deducible, pues considerando el contexto, la esencia de la transacción, la intención de las partes y el resultado obtenido, este sirvió para que Almacenes Juan Eljuri pueda obtener, mantener y mejorar su renta en el ejercicio fiscal 2017.

4.1.2. Reverso de la provisión de jubilación patronal de los empleados de la compañía accionante que han permanecido menos de diez años, constituyen ingresos gravados o exentos. Señala que se incurre en **errónea interpretación** del artículo 10 numeral 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, siendo esta una norma de derecho sustantivo

determinante para la parte dispositiva de la sentencia. Que, el Tribunal al analizar este cargo de *“Otras Rentas Exentas”*, en el cual se consideró a US\$612.596,76 reversados de la provisión de la jubilación patronal de los empleados que permanecieron menos de 10 años dentro de la empresa y que salieron en el período 2017, como ingresos gravados; hay que señalar que por norma contable la compañía está obligada a generar una provisión para asumir el pago de jubilación patronal que se pueda presentar en el futuro, pero como establece la ley, esta provisión es para empleados que hayan cumplido más de 10 años en la empresa pues es importante que las empresas conozcan de manera fiable el monto de sus obligaciones futuras por beneficios a empleados para que no exista un impacto financiero al realizar desembolsos por estos conceptos. Que se detalla los párrafos 52 y 54 de la sentencia. Que, siendo un hecho plenamente reconocido por las partes, y por el Tribunal, que la provisión realizada por Almacenes Juan Eljuri fue por empleados que estaba *“MENOS DE DIEZ AÑOS”* en la empresa, resultaba imperativo que se aplique el artículo 10 numeral 13 de la LRTI para analizar esta provisión, su registro y, sobre todo, si a consecuencia de ello su reverso debía ser considerado o no como un ingreso exento. Que, la determinación de la deducibilidad de un gasto debe someterse imperativamente al tenor de la ley, es menester que cada una de las partes, considere y analice los presupuestos jurídicos establecidos en el ordenamiento jurídico con el fin de darle a la norma, y por ende al gasto, el alcance correcto y pertinente, respetando su sentido natural y obvio, así como la voluntad del legislador. Que si el artículo 10 numeral 13 de la LRTI prescribe que es deducible únicamente la provisión realizada por empleados que hayan cumplido más de diez años en la empresa; y es un hecho no controvertido que la provisión realizada por la actora ~~luego~~ reversada-, fue por trabajadores que no habían cumplido diez años en la empresa, atendiendo los presupuestos jurídicos establecidos en la norma denunciada, en su sentido natural y obvio, es claro que la provisión que fue constituida no cumplía con los requisitos para ser considerada como un gasto deducible. Que, el sentido otorgado por el Tribunal de instancia de que *“nuestra ley reconoce como gastos deducibles a las provisiones para el pago de desahucio y jubilación patronal, cuya constitución persigue como único objetivo beneficiarse de la deducibilidad del gasto, por lo que, no tendría ningún sentido constituir una provisión para luego declararlo como gasto no deducible”*, no es correcto al tenor de lo dispuesto en el artículo 10. 13 de la LORTI, ya que si la provisión no cumple los parámetros establecidos en la norma, esta provisión pasa a ser mandatoriamente un gasto no deducible, pues esta no es una situación

que está supeditada al criterio del contribuyente, sino está sujeto al sentido literal de la normativa y los requisitos establecidos. Que, la interpretación realizada por el Tribunal a quo del artículo 10 numeral 13 de la LRTI de que toda provisión realizada por concepto de desahucio y jubilación patronal es un gastos deducible, y que no tiene sentido constituir una provisión para declararla como no deducible, es un alcance erróneo de la norma denunciada, pues no se está considerando en ello su sentido natural y obvio, siendo que: si no se cumplen los presupuestos jurídicos de la norma para que un gasto sea deducible, este no puede ser considerado como tal. Que, el alcance correcto que le debe dar al artículo 10 numeral 13 de la LRTI es que habiéndose reconocido que la provisión fue realizada por empleados que todavía no cumplían diez años en la empresa, dentro de los presupuestos jurídicos del artículo señalado, esta provisión cuando fue construida no podía ser un gasto deducible, pues la norma prescribe que esta provisión es deducible únicamente si ha sido realizada por trabajadores que estén más de diez años en la empresa, situación que en el caso de análisis no se dio; consecuentemente, si la provisión es, por el mandato contenido en el artículo 10 numeral 13 de la LRTI, atendiendo su alcance natural y obvio, un gasto no deducible, su reverso debía ser considerado como un ingreso exento, pues de lo contrario se estaría duplicando la carga impositiva sobre un mismo hecho económico. Que, la trascendencia de la errónea interpretación fue trascendental, pues al no haberle dado el alcance correcto, natural, certero al artículo 10, numeral 13 de la LRTI básicamente se estableció que no puede haber provisión que sea considerada como no deducible, ya que según señala la sentencia recurrida, el haber una provisión no deducible simplemente no tendría sentido; y que la provisión sí debió ser considerad un ingreso gravado.

4.1.3. Deducibilidad del Impuesto a los Consumos Especiales determinado en el acta de determinación Tributaria. Alega que se incurre en **falta de aplicación** del artículo 82 del Código Tributario. Que, de conformidad al artículo mencionado el acta de determinación goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y, consecuentemente, produce efectos jurídicos, y en base al artículo 10 de la LRTI el contribuyente tiene el derecho de que en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 se considere como deducible el pago del referido impuesto. Que, si la compañía lleva hacia la tutela judicial que se reconozca el derecho de deducibilidad sobre un impuesto que ha sido determinado por la Autoridad Tributaria mediante un acto administrativo cuya presunción de legitimidad y ejecutoriedad no

ha sido desvirtuado (más aún cuando el propio Tribunal a quo ya ratificó su contenido). Que el artículo 82 del Código Tributario ha sido empleado por la Autoridad Tributaria y por los Tribunales Fiscales para garantizar la presunción de los actos administrativos que hoy el contribuyente exige. Que, aplicación del artículo mencionado era indispensable para ejercer una verdadera tutela judicial, respetando la igualdad que el contribuyente y la Administración deben tener ante la ley, garantizando el derecho del contribuyente a que los impuestos que le han sido determinados, en apego al artículo 10, numeral 3 de la LRTI sean considerados como deducibles, ya que incluso la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario ya ha reconocido en otros fallos que el ICE determinado debe ser considerado dentro del Impuesto a la Renta como un gasto deducible; situación que en este caso no ocurre por haber omitido aplicar el mencionado artículo tributario. Que, en lugar de aplicar el artículo 82 del Código Tributario, el Tribunal juzgador aplicó la resolución 07-2016, cuando aquí lo que se discute es el derecho de la empresa a que este impuesto determinado sea considerado como deducible, independientemente de que este se encuentre o no judicializada el acta de determinación, pues la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos, que ha sido ampliamente alegado por el Servicio de Rentas internas cuando conviene a sus intereses, también debe ser atendido cuando es justo que se reconozca un derecho a la empresa. Que, si el Tribunal de instancia hubiese aplicado el artículo 82 del Código Tributario, tal y como lo hizo en varios casos análogos, habría reconocido claramente que el acta de determinación 01202124900858697 goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, y que, en el presente caso, si bien existe una demanda contenciosa tributaria por medio de la cual se impugna el acta de determinación, ello no es suficiente para romper la presunción de legitimidad de la que se encuentra investida el acto administrativo tributario, por lo que es legítimo que se tome como base para la determinación que se impugna un acto administrativo anterior contra el que no existe todavía sentencia definitiva que declare su nulidad o ilegalidad, y por ello, se debe reconocer al ICE determinado como un gasto deducible. Que, por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La Administración Tributaria, en su contestación al recurso de casación señala:

4.2.1. Respecto a la falta de aplicación del artículo 17 de Código Tributario. Que, la administración tributaria determinó como no deducible el valor de USD 180.289,34 que

corresponde a gastos por servicios para la presentación de un Recurso de Reposición seguido ante la Superintendencia de Control de Poder de Mercado, debido a que no sirvieron para obtener, mantener y/o mejorar la renta gravada del ejercicio fiscal en análisis. Que, se detalla como hechos probados considerandos 44, 45, 46, 47 y 48. Que, la actora no forma parte de la Asociación de Cervecerías del Ecuador. Que en instancia se tiene como hecho probado que los gastos por servicios para la presentación de un recurso de reposición seguido ante la Superintendencia de Control de Poder de Mercado no se encuentran vinculados con la realización de la actividad económica de ALMACENES JUAN ELJURI ni que estos hayan servido para obtener, mantener o mejorar sus ingresos de fuente ecuatoriana, consecuentemente, el gasto no puede ser considerado como deducible de conformidad con lo establecido, entre otras disposiciones, en los arts. 10 y 16 de la LRTI, y 27 de su reglamento de aplicación; y en concordancia con el Precedente Jurisprudencial Obligatorio contenido en la resolución Nro. 07-2016 emitido por la Corte Nacional de Justicia. Que, el artículo 17 del Código Tributario, dispone que la administración tributaria está facultada a calificar el hecho generador, conforme a su real esencia económica considerando para el efecto los hechos económicos que efectivamente existan, sin considerar las figuras jurídicas que hayan sido empleadas por los contribuyentes. Que, la fundamentación del recurrente es inadecuada porque a su criterio la Administración Tributaria, en aplicación del artículo 17 del Código Tributario, puede reconocer la deducibilidad de un gasto a pesar de no cumplir con los requisitos establecidos en la normativa tributaria aplicable, lo cual, como es evidente no es posible.

4.2.2. Respecto a la errónea interpretación del artículo 10 numeral 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Señala que el recurrente no explica cuál fue el supuesto error de interpretación en consideración a los hechos probados y aceptados por las partes. Que, el Tribunal en el párrafo 50 de la sentencia, señala que la controversia radica en establecer sí los USD 612,596.76 que han sido reversados de la provisión de la jubilación patronal, respecto de aquellos empleados de la empresa actora que han permanecido menos de diez años, constituyen ingresos gravados o exentos. Que, se tiene como hecho probado y aceptado por las partes que los valores provisionados por jubilación patronal no fueron declarados como no deducibles, en otras palabras, fueron registrados como gastos deducibles de impuesto a la renta de los ejercicios anteriores, lo que se demostró con la prueba documental practicada por

el *SRI* y fue confirmado por el perito de la administración tributaria e incluso fue reconocido por el perito de la empresa actora frente a las preguntas que le efectuó el procurador de la autoridad tributaria. Que se tiene como hecho probado que la compañía no registró ningún valor como gasto no deducible por concepto de provisiones por jubilación patronal, consecuentemente, el valor reversado debe ser considerado como ingreso gravado porque sí se registra como ingreso exento (que es lo que efectuó la empresa actora) se tendría un improcedente e indebido doble beneficio. Que la fundamentación del recurrente carece de lógica porque a su entender todas las provisiones de empleados que estuvieron menos de diez años en la empresa “*por LEY*” no podían ser consideradas un gasto deducible, o dicho en otras palabras, para el actor este tipo de provisiones siempre van a ser registradas como gastos no deducibles porque así lo dispone la norma que alega erróneamente interpretada; que en este punto se observa la falta de razonabilidad en la fundamentación del recurso porque en la práctica se observan situaciones donde los contribuyentes incumplen la normativa tributaria aplicable, como en el presente caso en el que a pesar de no registrar ningún valor como gasto no deducible por concepto de jubilación patronal, posteriormente la empresa actora efectuó un reverso que lo declaró como renta exenta. Que al tener como un hecho probado y aceptado por las partes que el importe declarado como renta exenta no formó parte de los gastos no deducibles de los años anteriores, la consecuencia lógica era que debía ser considerado como renta gravada, demostrándose la debida interpretación de todas las normas aplicadas por el Tribunal.

4.2.3. Respecto a la falta de aplicación del artículo 82 del Código Tributario. Señala que la controversia radicó en establecer si el impuesto a los consumos especiales (ICE) determinado por el *SRI* en el acta de determinación 01202124900858697 (Acto antecedente) constituía gasto deducible de IR en el ejercicio fiscal 2017 porque a criterio del actor dicha acta goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, sin reparar que para que pueda ser considerado como tal debía haber efectuado el pago del impuesto determinado. Que, detalla como hecho probado lo señalado en el considerando 65. Que en conclusión, y considerando lo establecido en el artículo 10 de la LRTI, en concordancia con el Precedente Jurisprudencial Obligatorio contenido en la resolución 07-2016 emitido por la CNJ, es un hecho probado que el recurrente no ha pagado el ICE determinado en el Acto antecedente, por ende, no constituye un gasto deducible porque se trata de un impuesto que aunque determinado no ha

sido acreditado a favor de la Administración Tributaria. Que, por lo expuesto solicita que no se case la sentencia.

5. PROBLEMA JURÍDICO

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

- (i) Sobre la glosa Diferencias establecidas en la casilla 7311 Gastos no operacionales/Otros Gastos por litigio Heineken, por el vicio de **falta de aplicación** del artículo 17 del Código Tributario;
- (ii) Por la glosa Reverso de la provisión de jubilación patronal de los empleados de la compañía accionante que han permanecido menos de diez años, acusa el vicio de **errónea interpretación** del artículo 10 numeral 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y,
- (iii) Respecto de la deducibilidad del Impuesto a los Consumos Especiales determinado en el acta de Determinación Tributaria 01202124900858697, por **falta de aplicación** del artículo 82 del Código Tributario. Los vicios señalados los plantea al amparo del caso 5 del artículo 268 del COGEP.

6. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: *“CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4) 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 5, se refiere a la violación directa de la Ley. Para su análisis se parte siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden, por técnica casacional, aceptados por las partes. Para realizar el análisis debe la Sala Especializada verificar que, sobre tales hechos, se haya aplicado

correctamente el derecho.

6.1.2. Sobre la falta de aplicación Humberto Murcia señala que este vicio consiste en: *“ 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 1/4 °. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327).*

6.1.3 Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: *“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.”* (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361); en otras palabras la errónea interpretación de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador.

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

CÓDIGO TRIBUTARIO.

“ Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de

las formas jurídicas que se utilicen.^o

“82.- Presunción del acto administrativo.- *Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.*

Sin embargo, ningún acto administrativo emanado de las dependencias de las direcciones y órganos que administren tributos, tendrán validez si no han sido autorizados o aprobados por el respectivo director general o funcionario debidamente delegado^o.

LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.

“Art. 10.- Deducciones.- *En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.*

(1/4)

13. .- *La totalidad de las provisiones para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, actuarialmente formuladas por empresas especializadas o profesionales en la materia, siempre que, para las segundas, se refieran a personal que haya cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa^o.*

6.3. Respecto a la ***GLOSA DIFERENCIAS ESTABLECIDAS EN LA CASILLA 7311 GASTOS NO OPERACIONALES/OTROS GASTOS POR LITIGIO HEINEKEN***; el recurrente argumenta que se incurre en el vicio de falta de aplicación del artículo 17 del Código Tributario.

6.3.1 El Tribunal de instancia en su parte pertinente, al respecto señala:

“41. *En lo que concierne al primer punto del objeto de la controversia, la discusión se centra en torno a saber si los gastos ocasionados por lo que las partes denominan “litigio Heineken”, constituye un gasto deducible del Impuesto a la Renta del ejercicio*

2017, puesto que, a juicio del representante legal de la compañía accionante, dada la posición dominante de Cervecería Nacional en el mercado, ha pretendido la formación de un verdadero monopolio, lo que ha motivado que la Asociación de Cerveceros Artesanales del Ecuador, a la cual pertenece su representada, presente un recurso de reposición ante la Superintendencia de Control de Poder de Mercado, en base al cual dicho organismo ha impuesto ciertas restricciones y condiciones, lo que a su vez ha permitido que Heineken tenga mayor participación en el mercado y por lo mismo mejoren las ventas e ingresos de Almacenes Juan Eljuri Cia. Ltda.

(1/4) 43. En relación a los gastos que deben ser reconocidos para efectos de determinar la base imponible del impuesto a la renta, el Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que, en términos generales, son deducibles los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no se encuentren exentos y, de manera particular, “Los costos y gastos imputables al ingreso”, conforme lo reconoce el numeral 1) de la norma invocada, la que a su vez ha sido reglamentada por el Presidente de la República en ejercicio de su potestad reglamentaria prevista en el numeral 13 del Art. 147 de la Constitución, estableciendo las pautas o condiciones que deben tenerse en cuenta para un cabal cumplimiento del enunciado general y abstracto de la ley, de allí que en el Art. 27 del RLRTI, se ratifica que “En general, son deducibles todos los costos y gastos necesarios, causados en el ejercicio económico, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta y no exentas; y, que de acuerdo con la normativa vigente se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta.”, y su numeral 3) aclara con mayor precisión que es deducible “El costo neto de las mercaderías o servicios adquiridos o utilizados”, con lo que resulta incuestionable que el costo de las mercaderías o servicios adquiridos, que es lo que se discute en el presente caso, son deducibles para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta, siempre que concurran las siguientes condiciones:

a. Que los costos y gastos se encuentren vinculados con la realización de la actividad económica del sujeto pasivo, y que hayan sido efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta;

b. Que los costos y gastos se encuentren respaldados con los respectivos comprobantes de venta otorgados conforme al Reglamento de la materia, puesto que por expresa prohibición del Art. 35 numeral 7) Ibídem, no es posible deducir de los ingresos brutos 7) ^a Los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención^{1/4}°, particularidades que en realidad no se encuentran en discusión en el presente caso; y,

c. Que los costos y gastos cuenten, insoslayablemente, con existencia formal y material, pues, como lo ha reiterado la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en los fallos emitidos dentro de los Recurso Nros. 165-2007, 16-2008, 148-2010, 453-2010 y 614-2010, y lo ha ratificado la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia dentro de los Recursos Nros. 332-2011, 41-2012, 666-2012; y, 523-2012, (1/4).

44. En el caso "sub examine" conforme consta en el Cuadro N° 14 del acta de determinación (fs. 61 vta.), y así lo reconoce la compañía accionante, el valor de US\$ 180,289.34, cuya deducibilidad se pretende, corresponde a gastos ocasionados por la presentación de un recurso de reposición ante la Superintendencia de Control de Poder de Mercado; sin embargo, tanto del acta de determinación como de las pruebas aportadas por la Administración Tributaria, se desprende que dicho recurso no ha sido presentado por la compañía accionante, sino por la Asociación de Cerveceros Artesanales del Ecuador, a la que dice pertenecer Almacenes Juan Eljuri Cia. Ltda., sin que este hecho tampoco haya sido demostrado.

45. En efecto, con la "Propuesta de Servicios y Honorarios para asistencia económica y legal en procedimiento de fusión Anheuser-Busch Imbev y SABMiller seguido ante la Superintendencia de Control del Poder de Mercado de Ecuador" (CD fs. 367, Carpeta 1, CD6, Punto 6, Anexo 1), que fue actuada como prueba por la autoridad demandada, se demuestra que dicha propuesta ha sido presentada por el Dr. Fausto E. Alvarado, como coordinador de la firma ALVARADO & ASOCIADOS, ante el Dr. Antonio Martínez, quien, de acuerdo a lo que consta en el acta de determinación (fs. 66 vta.), y así lo reconoce la compañía accionante (fs. 316), en aquel entonces fungía como apoderado y por ende representante legal de Heineken International B.V. en Ecuador.

46. Con la copia de la providencia emitida por la Superintendencia de Control de Poder de Mercado, el 8 de junio de 2016 (Anexo 4), se justifica que el recurso de reposición ha sido presentado por la Asociación de Cervecerías del Ecuador y por los apoderados de Heineken International B.V., pues, en dicha providencia de manera textual se señala, "1/4 (e) Se corre traslado a la Intendencia Investigación y Control de Concentraciones Económicas, para que i) En el término de quince (15) días, se pronuncie con respecto a los recursos de reposición presentado por la Asociación de Cervecerías del Ecuador y por los apoderados de Heineken International B.V.1/4 ° (CD fs. 367, Carpeta 1, CD6, Punto 6, Anexo 4).

47. Con la copia del Informe presentado por el Intendente de Investigación y Control de Concentraciones Económicas de la SCPM, que también fue actuado como prueba por la parte demandada, se confirma que el recurso de reposición ha sido presentado por la Asociación de Cervecerías del Ecuador y por los apoderados de Heineken International B.V, puesto que en su texto se menciona que "Mediante memorando SCPM-CRPI-2016-278 de 08 de junio de 2016 notificado el 09 de junio de 2016, la CRPI corre traslado a la Intendencia Investigación y Control de Concentraciones Económicas, para que en el término de quince (15) días, se pronuncie con respecto a los recursos de reposición presentado por la Asociación de Cervecerías del Ecuador y por los apoderados de Heineken International B.V1/4 ° (CD fs. 367, Carpeta 1, CD6, Punto 6, Anexo 5).

48. En base al análisis realizado la Sala concluye que el recurso de reposición no ha sido presentado por la compañía ALMACENES JUAN ELJURI CIA. LTDA., sino por los representantes legales de Heineken International B.V y por la Asociación de Cervecerías del Ecuador, de la cual la compañía accionante afirma ser parte, cuestión que tampoco se ha demostrado, lo que significa que aún en el evento de que fuere verdad este hecho, los gastos ocasionados por dicho litigio, no corresponden en su totalidad a Almacenes Juan Eljuri, sino a todos los miembros de dicha Asociación.

49. En consecuencia, si la compañía accionante consideraba que tenía derecho a deducirse un gasto por este concepto, debía demostrar el porcentaje de gastos que le correspondía de manera exclusiva, cuestión que no ha ocurrido en el presente caso,

por lo que niega la pretensión de la compañía sobre esta glosa°. (el subrayado es de esta Sala de casación).

6.3.2 De lo expuesto se determina los siguientes hechos probados respecto al gasto en análisis: **(a)** Que, conforme consta en el Cuadro 14 del acta de determinación y así lo reconoce la compañía accionante, el valor de US\$ 180,289.34, cuya deducibilidad se pretende, corresponde a gastos ocasionados por la presentación de un recurso de reposición ante la Superintendencia de Control de Poder de Mercado (en adelante *SCPM*); **(b)** Que, el mencionado recurso de reposición no ha sido presentado por la compañía actora sino por la Asociación de Cervecerías del Ecuador y por los apoderados de Heineken International B.V., así le determina el informe presentado por el intendente de investigación y control de concentraciones económicas de la *SCPM*, que en su texto se menciona que *“Mediante memorando SCPM-CRPI-2016-278 de 08 de junio de 2016 notificado el 09 de junio de 2016, la CRPI corre traslado a la Intendencia Investigación y Control de Concentraciones Económicas, para que en el término de quince (15) días, se pronuncie con respecto a los recursos de reposición presentado por la Asociación de Cervecerías del Ecuador y por los apoderados de Heineken International B.V.¼°*; y, **(c)** Que, la compañía accionante afirma ser parte de la Asociación de Cervecerías del Ecuador, cuestión que *no* se ha demostrado.

6.3.3 En virtud de los hechos probados señalados se determina con claridad que el valor de US\$ 180,289.34, cuya deducibilidad se pretende, corresponde a gastos ocasionados por la presentación de un recurso de reposición ante la Superintendencia de Control de Poder de Mercado; y que el mismo *no ha sido presentado* por la compañía ALMACENES JUAN ELJURI CIA. LTDA., y no se ha demostrado que la misma pertenezca a la Asociación de Cervecerías del Ecuador; la cual conjuntamente con los apoderados de Heineken International B.V., fueron los que presentaron el recurso de reposición.

6.3.4 De los hechos probados *±que se entienden probados y aceptados a la luz del vicio casacional-* no se verifica que, para determinar que el valor que se pretende la deducibilidad, hayan sido efectuados para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana de la compañía actora, pues no se advierte que la accionante afirma ser parte de la Asociación de Cervecerías del Ecuador; en tal virtud, no se justifica la aplicación del artículo 17 del Código

Tributario, para analizar la naturaleza del hecho generador del gasto en análisis, pues conforme los hechos probados -valga la redundancia- no se ha justificado el rubro en discusión como un gasto de la compañía recurrente, entonces siendo que en el vicio de 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”* (Tolosa Villabona, Luis Armando. *Teoría y Técnica de Casación. Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acciones de Grupo, Bogotá, Doctrina y Ley, 2008, p. 359*), en la especie no se ha justificado el yerro, partiendo del hecho que no se ha evidenciado *prima facie* que corresponda a un gasto que sea deducible, para la aplicación de la norma invocada (§ 6.2).

6.3.5 Por el análisis que antecede no se configura la falta de aplicación del artículo 17 del Código Tributario.

6.4 En lo referente a la ***GLOSA REVERSO DE LA PROVISIÓN DE JUBILACIÓN PATRONAL DE LOS EMPLEADOS DE LA COMPAÑÍA ACCIONANTE QUE HAN PERMANECIDO MENOS DE DIEZ AÑOS***. Se argumenta que el Tribunal de instancia incurre en el vicio de errónea interpretación del artículo 10 numeral 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.4.1 El Tribunal A quo al respecto señala en su parte pertinente, lo siguiente:

“ 50. En lo que se refiere al segundo punto de la litis, la discusión se centra en torno a saber si el rubro de US\$ 612,596.76, que han sido reversados de la provisión de jubilación patronal de los empleados de la compañía accionante que han permanecido menos de diez años, constituyen ingresos gravados para dicha compañía, puesto que ± a juicio del representante legal de dicha compañía ± en el caso de las provisiones por jubilación, el requisito previsto en la ley es que el trabajador haya permanecido por lo menos diez años en la empresa, de tal manera que, si el empleado se desvincula sin tener derecho a la jubilación y la empresa mantiene valores provisionados, se debe reversar la provisión, en cuyo caso surgen dos posibilidades, i) si la provisión ha sido declarada como gasto deducible, debe tratarse como un ingreso gravado; ii) en cambio, si no ha sido declarada como deducible, este ingreso no puede ser objeto de

impuesto.

51. *Controvertiendo este argumento y en defensa de los actos de la Administración Tributaria, la Procuradora de la autoridad demandada sostiene que el Art. 9 de la LRTI, en ninguno de sus numerales prevé como exentas las reversiones de las provisiones por jubilación patronal de empleados que no hayan cumplido diez años de servicio, por lo que no se cumple con el principio de reserva de ley. Adicionalmente alega que los valores que, según la compañía accionante, han sido declarados como no deducibles, tampoco concuerda con las declaraciones del Impuesto a la Renta de los años 2015 y 2016, puesto que si bien los rubros de jubilación patronal constan declarados en las casillas 7056 de dichas declaraciones; sin embargo, en las casillas 7057 no consta registrado ningún valor como gasto no deducible.*

52. *En relación a este tema, conforme ya quedó señalado "ut supra", el Art. 10 de la LRTI prevé una regla general para la deducción de los gastos, y de manera particular en su numeral 13) considera como deducibles "La totalidad de las provisiones para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, actuarialmente formuladas por empresas especializadas o profesionales en la materia, siempre que, para las segundas, se refieran a personal que haya cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa"*^{1/4} °.

53. *En concordancia con la norma legal citada, el párrafo 59, "in fine", de la NIC 37, refiriéndose a las provisiones señala, "... En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o revertir la provisión."*°, norma contable que a su vez se encuentra íntimamente vinculada con el Art. 28 del RLRTI, que en lo concerniente a las provisiones por jubilación patronal y desahucio, establecía que *"Las provisiones en exceso y las que no vayan a ser utilizadas por cualquier causa, deberán revertirse a resultados como otros ingresos gravables"*^{1/4} °.

54. *Por otro lado, en el apartado IN2. de la NIC 37, "1/4 se definen las provisiones como pasivos en los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento"*^{1/4} °, de tal suerte que una provisión en contabilidad no es más que una cuenta de pasivo que tiene por objetivo reservar una parte de los recursos de la empresa, para futuros pagos

que ésta tiene que realizar más adelante. Precisamente por tratarse prácticamente de un retiro de recursos de la empresa para afrontar pagos inciertos en el futuro, nuestra ley reconoce como gastos deducibles a las provisiones para el pago de desahucio y jubilación patronal, cuya constitución persigue como único objetivo beneficiarse de la deducibilidad del gasto, por lo que, no tendría ningún sentido constituir una provisión para luego declararlo como gasto no deducible; sin embargo, en el presente caso, la compañía accionante arguye que ha constituido tales provisiones, pero que $\pm$ extrañamente $\pm$ tales provisiones han sido declaradas como gastos no deducibles, de manera que, al haber sido reversadas, ^a $\frac{1}{4}$ **constituye un ingreso no objeto de impuesto a la Renta ya que, insistimos, ya tributó al haber sido considerada como gasto no deducible**^{1/4} ° (fs. 318).

55. Partiendo de la argumentación esgrimida por el representante legal de la compañía accionante, aún en el evento de que fueren verdad sus afirmaciones, ésta no ha podido demostrar que los valores provisionados por jubilación patronal, hayan sido declarados como no deducibles en los ejercicios anteriores, pues, el Ing. Diego Condo Daquilema, Perito designado por dicha compañía, luego de elaborar un cuadro donde constan los trabajadores que supuestamente han salido antes de cumplir diez años de servicios (fs. 22 $\pm$ 24), afirma que ^a $\frac{1}{4}$ **el gasto que generaron estos trabajadores en este y años anteriores como provisión de jubilación patronal, debió ser clasificado como Gasto No Deducible en todos los años y por ende se debió cancelar por estos rubros el Impuesto a la Renta correspondiente**^{1/4} ° (fs. 24 vta.), y agrega a continuación que ^a **El detalle de los gastos no deducibles de años anteriores por concepto de jubilación patronal de trabajadores menores a 10 años se solicitó a la empresa, la misma en respuesta entrega los valores del año 2015 y 2016, mismos que concuerda con el valor clasificados como Gasto no Deducible en esos años como se señala en el archivo Excel denominado "Rentas CASILLERO 805 EJERCICIO 2017"**^{1/4} ° (ibídem); sin embargo, ni siquiera menciona cuál es el documento presentado por la compañía donde conste que las provisiones constituidas por jubilación, han sido declaradas como no deducibles, por el contrario, el mismo perito reconoce en su informe que ^a **El detalle de los gastos no deducibles de años anteriores no se mantiene por la empresa pues el método de contabilidad era diferente en esos**

años, en la contabilidad solo se registraban el valor neto del estudio actuarial^{1/4} ° (fs. 24 vta.), afirmación que incluso resulta contradictoria con la anterior, puesto que primero afirma que ha solicitado a la empresa el detalle de los gastos no deducibles de años anteriores por concepto de jubilación patronal de trabajadores menores a 10 años, y que ésta le ha entregado, para luego señalar que la empresa no mantiene el detalle de los gastos no deducibles de años anteriores.

56. Adicionalmente, dado que el propio Perito ha afirmado que el detalle de los gastos no deducibles de años anteriores no se mantiene en la empresa, el Procurador de la autoridad demandada preguntó al señor Perito ¿cómo confirmó que en dichos años ± se refiere a los años 2015 y 2016 ± la empresa no consideró dichos gastos como deducibles? (min. 1:14:45 audio), frente a lo cual, sin responder lo preguntado, afirmó que ^a1/4 yo personalmente tengo la costumbre de visitar la empresa, revisar los sistemas contables, revisar los registros contables, y en base a ello presento el informe, en este caso revisé el 2015 y 2016, e identifiqué que en este año no ponen, no se ponía como ahora, y eso es lo que causa la observación de la administración, porque antes ellos cogían el valor que el estudio actuarial decía que debía provisionar, restaban los valores que ya estaban pagados y ponía el neto en la contabilidad. Ahora la empresa registra por un lado el total de la provisión, deja constancia del reverso que lo hace, y a través de la dinámica contable viene a establecer un saldo. Anteriormente no, ya venía en ese anexo que demostraba el Excel, ellos automáticamente registraban el gasto total de la provisión menos el gasto de la provisión por años anteriores y ponía el neto en la contabilidad° (min. 1:15:00).

57. En virtud de que el Perito no dio respuesta a lo que se estaba preguntando, el Procurador de la autoridad demandada reformulando su interrogatorio solicitó que responda si el Perito ha revisado las declaraciones de Impuesto a la Renta de los ejercicios 2015 y 2016, quien respondió que sí lo ha hecho, por lo que adicionalmente le preguntó si en tales declaraciones la compañía actora ha registrado algún valor como gasto no deducible por concepto de jubilación patronal (min. 1:17:12), ante lo cual, el Perito respondió que en el año 2015 y 2016 está expuesto en el informe los valores registrados como no deducibles, y en el año 2017 considera como no deducible la provisión de trabajadores menores a 10 años.

58. Dada la evasiva de la respuesta, el Procurador de la autoridad demandada volvió a preguntar ¿cuál es el valor de gasto no deducible por concepto de jubilación patronal que la empresa actora registró en el ejercicio 2015?, frente a lo cual, el señor Perito dio lectura de los valores totales que la compañía ha registrado como no deducibles en los años 2015 y 2016, y luego de manera expresa reconoció que "1/4 en el 20151/4 realmente en la declaración tenemos un valor total de US\$ 5400.000.00 como gasto no deducible, aquí no está detallado el valor no deducible, por tanto no se podría de manera puntual identificar en el casillero de gastos no deducibles1/4 °.

59. Pese a que el reconocimiento expreso del perito de la propia compañía accionante ± que en las declaraciones anteriores no es posible identificar el detalle de los gastos no deducibles ± constituye prueba suficiente para rechazar las pretensiones de dicha compañía, las declaraciones de Impuesto a la Renta de los ejercicios 2015 y 2016 (CD fs. 377), que fueron practicadas como prueba por la autoridad demandada, confirman en forma plena este hecho, puesto que, en la casilla 7056 de la declaración original de Impuesto a la Renta del año 2015, consta declarado como gasto deducible por jubilación patronal la suma de US\$ 542,474.95, en tanto que en la casilla 7057 consta declarado como gasto no deducible por jubilación patronal, el valor de "0", y en la casilla 806 consta declarado como gastos no deducibles un total de US\$ 940,400.00, sin que se pueda identificar si dentro de tal valor se encuentra incluido algún valor no deducible por concepto de jubilación patronal. Este mismo comportamiento se observa en la declaración de Impuesto de la Renta del ejercicio 2016, así como en las sustitutivas de estos dos períodos, particular que ha sido confirmado por el Ing. José David Bonilla, Perito de la Administración Tributaria, quien, refiriéndose a este tema, señala, "En consecuencia, la parte actora al no demostrar documentalmente que el importe declarado como renta exenta por concepto de reversión de las reservas de jubilación patronal, en efecto formó parte de los gastos no deducibles de sus declaraciones del Impuesto a la Renta de los períodos fiscales anteriores, y en caso de demostrarlo tampoco constituye una renta exenta en virtud de que no se encuentra contemplado como ingreso exento en el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en consecuencia el valor de USD 612.596,76 la Administración Tributaria determinó como un ingreso gravado1/4 ° (fs. 391).

60. En base al informe pericial practicado por la propia compañía accionante, así como el informe pericial practicado por la Administración Tributaria y las declaraciones de Impuesto a la Renta de los ejercicios 2015 y 2016, la Sala llega a la convicción plena de que dicha compañía no ha logrado demostrar que en los ejercicios anteriores al 2017, haya declarado algún valor como gasto no deducible por concepto de jubilación patronal, por lo que se confirma el valor de la glosa objeto de este análisis, el mismo que deberá ser considerado como ingreso gravado, por mandato imperativo del literal g) del numeral 1) del Art. 28 del RLRTI, que en su parte final dispone que "Las provisiones en exceso y las que no vayan a ser utilizadas por cualquier causa, deberán revertirse a resultados como otros ingresos gravables^{1/4} °.
(el subrayado es de esta Sala de Casación)

6.4.2 De lo señalado consta como hecho probado que: **(a)** Que, de la argumentación de la compañía accionante, no se ha podido demostrar que los valores provisionados por jubilación patronal, hayan sido declarados como no deducibles en los ejercicios anteriores; **(b)** Que, el perito de la compañía accionante, ingeniero Diego Condo Daquilema, determina que en las declaraciones anteriores no es posible identificar el detalle de los gastos no deducibles; **(c)** Que, en las declaraciones de Impuesto a la Renta de los ejercicios 2015 y 2016 (CD fs. 377), que fueron practicadas como prueba por la autoridad demandada, se confirma en forma plena este hecho, que no es posible identificar el detalle de los gastos no deducibles, puesto que, en la casilla 7056 de la declaración original de Impuesto a la Renta del año 2015, consta declarado como gasto deducible por jubilación patronal la suma de US\$ 542,474.95, en tanto que en la casilla 7057 consta declarado como gasto no deducible por jubilación patronal, el valor de ^a0°, y en la casilla 806 consta declarado como gastos no deducibles un total de US\$ 9.40,400.00, sin que se pueda identificar si dentro de tal valor se encuentra incluido algún valor no deducible por concepto de jubilación patronal; y, **(d)** Que, lo antes señalado se observa también en la declaración de Impuesto de la Renta del ejercicio 2016, así como en las sustitutivas de estos dos períodos, particular que ha sido confirmado por el Ing. José David Bonilla, Perito de la Administración Tributaria.

6.4.3 Por lo expuesto, se determina que no se configura la errónea interpretación del artículo 10 numeral 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno; ya que el Tribunal de instancia lo

detalla para establecer que el mencionado artículo prevé una regla general para la deducción de gastos y que de manera particular en el numeral 13 considera como deducible la totalidad de las provisiones para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares, actuariamente formuladas, y para el caso de las pensiones jubilares se refieran a personal que haya cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa.

6.4.4 Consta como hecho probado que la compañía actora, en la presente causa no ha podido demostrar que los valores provisionados por jubilación patronal, hayan sido declarados como no deducibles en los ejercicios anteriores, así también lo confirma el perito ingeniero Diego Condo Daquilema, ya que determina que en las declaraciones anteriores no es posible identificar el detalle de los gastos no deducibles; ello también se desprende de las declaraciones de impuesto a la renta de los ejercicios 2015 y 2016; y así como en las sustitutivas de estos dos períodos, que se actuaron como prueba.

6.4.5 En virtud de los hechos probados mencionados, la Sala llega a la convicción plena de que dicha compañía no ha logrado demostrar que en los ejercicios anteriores al 2017, haya declarado algún valor como gasto no deducible por concepto de jubilación patronal, por lo que se confirma el valor de la glosa objeto de este análisis, el mismo que se establece deberá ser considerado como ingreso gravado, por mandato imperativo del literal g) del numeral 1) del artículo 28 del RLRTI. Es decir, el Tribunal determina que en virtud que no se demostrado las aseveraciones de la parte actora, este ingreso debe ser considerado como gravado con fundamento el artículo 28 numeral 1 literal g) del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno; mas no fundamenta su decisión, en el artículo 10 numeral 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno; por lo tanto no se configura la errónea interpretación alegada.

6.5 En lo que respecta a la ***DEDUCIBILIDAD DEL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES DETERMINADO EN EL ACTA DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA 01202124900858697***, el casacionista argumenta que en la sentencia se incurre en **falta de aplicación** del artículo 82 del Código Tributario.

6.5.1 El Tribunal de instancia al respecto señala:

^a 61. Finalmente, el último punto de la controversia se refiere a determinar si el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) del año 2017, que ha sido determinado por la Administración Tributaria mediante acta de determinación 01202124900858697, constituye gasto deducible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, pues, a criterio de la compañía accionante, dicha acta goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, por lo que debe considerarse como gasto deducible, de conformidad con el numeral 3) del Art. 10 de la LRTI y en base a los propios criterios del SRI plasmados en determinaciones anteriores realizadas al mismo contribuyente y a terceros.

62. Controvirtiendo este argumento, la Procuradora de la autoridad demandada sostiene que para que un gasto sea considerado como deducible, debe cumplir con una secuencialidad formal y material, entendiéndose por tal que el gasto cuente con documentos de soporte que demuestren que los mismos fueron efectuados, es decir, que se realizaron, se produjeron y se pagaron; sin embargo, en el presente caso la parte accionante pretende que se reconozca la deducibilidad de un Impuesto a los Consumos Especiales que ha sido determinado, pero que no ha sido pagado.

63. En relación a este tema, si bien el numeral 3) del Art. 10 de la LRTI, reconoce como gasto deducible a ^a Los impuestos, tasas, contribuciones, aportes al sistema de seguridad social obligatorio que soportare la actividad generadora del ingreso^{1/4} °; sin embargo, el inciso primero de esta misma norma prevé que para determinar la base imponible del impuesto a la renta, ^a ^{1/4} se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos^{1/4} ° (subrayado agregado), lo que quiere decir que, para que un gasto sea considerado como deducible, necesariamente debe encontrarse pagado, de allí que el máximo Tribunal de Justicia del país, en la Resolución 07-2016, ha dejado claro que, para que pueda reputarse como gasto deducible, debe demostrarse la secuencialidad formal y material, y como parte de ello, no solo que debe demostrarse la forma de pago, sino la ^a acreditación en cuenta en favor del beneficiario^o.

64. Si esto es así, corresponde verificar si la compañía accionante ha demostrado el pago del ICE determinado en el acta de determinación N° 01202124900858697, pues, con sus afirmaciones da a entender que el dicho ICE se encuentra pagado, así,

fundamentándose en el Art. 10 de la LRTI señala que "¼ el contribuyente tiene derecho de que en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 se considere como deducible el pago del referido impuesto" (fs. 319).

65. En este sentido, con la copia de la demanda y el auto de calificación de la misma (fs. 351 ± 364), que fue actuado como prueba por la parte demandada, se demuestra que la compañía accionante ha impugnado el acta de determinación 01202124900858697, proceso que se encuentra signado con el 01501-2021-00100. En cambio, con el Reporte del Sistema de Cobranzas del SRI, que contiene los saldos de las obligaciones determinadas a través de la referida Acta (CD fs. 377), se demuestra en forma fehaciente los valores determinados en la misma, se encuentran pendientes de pago, por lo que, la Sala concluye que, para que un gasto sea considerado como deducible, no basta con que se encuentre determinado, sino que necesariamente debe haber sido pagado, cuestión que no se ha demostrado en el presente caso, por lo que se confirma la glosa levantada por la Administración Tributaria° . (el subrayado es de esta Sala de Casación)

6.5.2 Consta como hechos probados lo siguiente: (a) Que, el impuesto a los consumos especiales (ICE) del año 2017, que ha sido determinado por la administración tributaria mediante acta de determinación 01202124900858697; (b) Que, el acta de determinación antes detallada, ha sido impugnada por la compañía accionante, proceso que se encuentra signado con el 01501-2021-00100; y, (c) Que, con el Reporte del Sistema de Cobranzas del SRI, que contiene los saldos de las obligaciones determinadas a través de la referida Acta (CD fs. 377), se demuestra en forma fehaciente los valores determinados en la misma, se encuentran pendientes de pago.

6.5.3 El artículo 82 del Código Tributario dispone que los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.

6.5.4 En este orden de cosas, cabe señalar que dichas presunciones de validez y ejecutoriedad de los actos administrativos de contenido tributario, no están por encima de la máxima presunción de buena fe, inocencia y correcto actuar de los sujetos pasivos. Tanto es así, que

las presunciones de validez y ejecutoriedad quedan suspendidas cuando un sujeto pasivo impugna un acto de la administración tributaria ante un Juez, es decir, las afirmaciones de la autoridad fiscal contenidas en el acto, quedan en tela de juicio al igual que las del sujeto pasivo y por lo tanto, deben forzosamente ser probadas ante el juez.

6.5.5 Consta en la especie como hecho probado que el impuesto a los consumos especiales (ICE) del año 2017, que ha sido determinado por la administración tributaria mediante acta de determinación 01202124900858697; ha sido impugnada, proceso que se encuentra signado con el 01501-2021-00100; por lo tanto las presunciones de validez y ejecutoriedad están suspendidas.

6.5.6 Además, consta como hecho probado que la referida determinación del ICE, se encuentra pendiente de pago; de lo cual, para que este gasto sea considerado como deducible, no basta con que se encuentre determinado, sino que necesariamente debe haber sido pagado.

6.5.7 Por lo expuesto no se configura la falta de aplicación del artículo 82 del Código Tributario.

7. DECISIÓN

7.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia de 13 de febrero del 2023, a las 16h26, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio 01501-2021-00132.

7.3. En virtud de que la parte recurrente ha rendido la caución dispuesta en el artículo 271 del COGEP; esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, dispone que el Tribunal *A quo* proceda conforme lo dispone el artículo 275 *ibídem*.

7.4. Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal 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. S2024-002

I---- RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN. El análisis en casación se establece que no se configuran los vicios denunciados al amparo del caso 5 del artículo 268 del COGEP, de falta de aplicación del artículo 17 del Código Tributario; errónea interpretación del artículo 10 numeral 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, falta de aplicación del artículo 82 del Código Tributario; por lo que se ratifica la decisión del Tribunal de instancia, de declarar sin lugar la acción de impugnación. ----I

MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO
CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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



FUNCIÓN JUDICIAL

240020011-DFE

Juicio No. 17510-2020-00047

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito,
viernes 23 de agosto del 2024, las 15h33. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de
lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por el doctor Diego
Patricio Gordillo Cevallos y abogado Juan Francisco Martinez Castillo, Conjueces
Nacionales; y, el doctor Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente,
dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No.17510-2020-00047.

1.- Antecedentes procesales

1.1. Las abogadas Carmen Amalia Simone Lasso y Jeannette Karina Jarrín Sevilla, en calidad
de procuradoras judiciales de la compañía SIGMAEC CIA. LTDA., interponen acción de
impugnación en contra de la Resolución No. 117012019RREC463248, emitida y notificada el
5 de noviembre del 2019, mediante la cual el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas
niega el reclamo presentado contra la Liquidación de Diferencias No. 17201906500505723
por concepto de impuesto a la renta del ejercicio 2015 más el recargo del 20% e intereses.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso
Tributario con sede en Quito, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes
procesales, se estableció el objeto de la controversia en los siguientes términos: ^a4.2.
Dilucidar sobre la legalidad y legitimidad de la resolución No. 117012019RREC463248,
emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas el 5 de noviembre del 2019,
que negó el reclamo administrativo de impugnación a la Liquidación de Pago No.
17201906500505723 por diferencias en la declaración impuesto a la renta del ejercicio fiscal
2015°.

1.3. Mediante sentencia dictada el 14 de octubre del 2021, las 10h17, por el Tribunal Distrital
de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Quito, se resuelve: ^a aceptar la demanda
propuesta por las abogadas Carmen Amalia Simone Lasso y Jeannette Karina Jarrín Sevilla,

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

FUNCIÓN JUDICIAL
Firmado por
DIEGO PATRICIO
GORDILLO
CEVALLOS
C=EC
L=AMBATO
CI
0501385058

FUNCIÓN JUDICIAL
Firmado por
JUAN FRANCISCO
MARTINEZ
CASTILLO
C=EC
L=QUITO
CI
1711617215

en calidad de procuradoras judiciales de la compañía SIGMAEC CIA. LTDA. con Registro Único de Contribuyentes No. 1790032442001, en consecuencia, se deja sin efecto la resolución No. 117012019RREC463248, emitida y notificada el 5 de noviembre del 2019, así como su antecedente, la Liquidación de diferencias No. 17201906500505723 por impuesto a la renta del ejercicio 2015, emitidas por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.^o

1.4. El abogado Fabricio Cuenca Cofre, en calidad de procurador fiscal de la autoridad tributaria, interpone recurso de casación (fs. 195 a 207), con fundamento en el caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior), el cual es calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 21 de diciembre del 2022, a las 15h16 y remite el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto interlocutorio de 20 de junio del 2023, las 10h08 dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por la parte demandada, al amparo del caso quinto del art. 268 del COGEP, esto es, por errónea interpretación del art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y segundo innumerado a continuación del art. 51 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI), por la falta de aplicación de los arts. 11 del Código Tributario, 12 de la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00003236 y numerales 6 y 7 de la Disposición Transitoria segunda de la misma resolución, reformada por la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000082; y, aplicación indebida de los arts. 7 y 40 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del segundo inciso del art.11 del Código Tributario.

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 3 de octubre del 2023, a las 10h17, se radicó

la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). 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 Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, 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 del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Dra Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Dr. Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Dra. Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito 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. Mediante oficio de 19 de agosto de 2024, el Doctor José Suing Nagua, Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, encarga el despacho de la Doctora Rosana Morales al Abogado Juan Francisco Martinez Castillo.

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día jueves 22 de agosto del 2024, a las 11h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. El abogado Fabricio Cuenca Cofre, en calidad de procurador fiscal de la autoridad tributaria demandada, en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo, sostiene que la sentencia ha incurrido por el caso 5 del art. 268 COGEP en los siguientes yerros:

4.1.1. La errónea interpretación del art. 37 de la LRTI y segundo innumerado a continuación del art. 51 del Reglamento para la aplicación de LRTI (normas vigentes al período fiscal 2015), señala que en la sentencia se tiene como hechos ciertos: 1. Que la actora presentó la declaración de impuesto a la renta 2015 el día 13 de abril de 2016; 2. Que la empresa actora presentó su APS el 14 de abril de 2016 subsanado el 29 de abril de ese año; 3. Que la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración de impuesto a la renta período fiscal 2015 del contribuyente fue el 16 de abril de 2016; 4. Que la administración tributaria estableció diferencias en la tarifa del impuesto a la renta en razón de incumplimiento de los plazos para la presentación del APS de la compañía; con los cuales y una vez transcritos fragmentos de la sentencia, expresa que el Tribunal A quo entiende que los referidos artículos determinan un deber formal a las sociedades consistente en la presentación del APS, y, que su incumplimiento de presentación daría lugar a la consecuencia jurídica del incremento del 3% en la tarifa aplicada a la base imponible de renta, sin perjuicio de otras sanciones. De ahí que, el Tribunal como parte de la interpretación realizada definió al incumplimiento como ^a la falta de realización de un deber puesto por una norma, resolución administrativa, acto o contrato⁴ °. Sin embargo, aun cuando consta la cita textual de los artículos en la sentencia, la Sala Juzgadora omitió en su ejercicio de interpretación, pese a establecer categóricamente que el deber formal de presentar declaración, será realizado en función de lo que el SRI disponga en las resoluciones administrativas que emita al efecto. De ahí que, la interpretación expuesta en sentencia contenga dos yerros significativos. El primero, es el contenido en el párrafo precedente, por cuanto la Sala juzgadora restringe el sentido y alcance de ambas normas, en tanto y en cuanto, no consideró que el APS debía ser presentado bajo las condiciones y plazos previstos en las resoluciones que expida el SRI; en otras palabras, la Sala no reconoció la facultad prevista legalmente para que la administración tributaria pueda determinar las ^aexcepciones, condiciones y plazos^o en aras del cumplimiento del deber formal. El segundo yerro, es derivación del primero, por cuanto, el Tribunal A quo al anular la interpretación literal de ^a conforme lo que establezca el reglamento a esta Ley y las resoluciones que emita el Servicio de Rentas Internas^o (Ley) y ^a deberán informar sobre la totalidad de su composición societaria, bajo las excepciones, condiciones y plazos dispuestos en la resolución que para el efecto emitan conjuntamente el Servicio de Rentas Internas^o (Reglamento), ha limitado el sentido material del incumplimiento del deber formal de presentación del APS. Entonces, al haber abstraído del análisis el imperativo de que la

Administración por atribución de ley, es la que se encuentra facultada para determinar a través de resoluciones las condiciones y plazos para que se entienda cumplido el deber formal, el Tribunal restringe el alcance del deber formal y, con esto aisló de su análisis un elemento esencial (previsto en la norma) para efectos de verificar el incumplimiento que alegan los articulados; por el contrario, se valió de una sola palabra para dar una interpretación errada, considerando, que el marco de referencia para establecer el cumplimiento o no del deber formal lo establece el SRI en resoluciones de carácter general (competencia naciente en la Ley), restringiendo el sentido y alcance real de la norma. Continúa señalando que el yerro en la interpretación radica en que el Tribunal no reconoce que las condiciones y plazos para presentar el APS son definidos por el SRI. Entonces, teniendo en cuenta que en la sentencia no se explora cuál es el contexto en el que los contribuyentes deben cumplir el deber formal, mal hizo la Sala juzgadora en concluir que el incumplimiento se refiera de manera general a ^a la no presentación^o del APS, pues de haberlo querido así el legislador simplemente no hubiera delegado a la administración tributaria la competencia para establecer la estructura (plazos, excepciones y condiciones) de ejecución del deber formal, condiciones que permitan comprender cuándo aquél se tiene por cumplido o incumplido. Afirma que, el Tribunal en base a su interpretación de la norma no estimó necesario analizar las condiciones previstas por el SRI para que se entienda por cumplido el deber formal, aun cuando la norma determinaba este componente como parte del hipotético normativo. Cita el texto del art. 37 de la LRTI y del innumerado a continuación del art. 51 de su Reglamento y expresa que, bajo los escenarios expuestos, la interpretación a las normas alegadas como infringidas permite concluir que para la Sala juzgadora es irrelevante el cuándo (plazo condición previsto en las resoluciones) se cumpla con el deber formal. Entonces, en el supuesto de que no se case la sentencia recurrida, estaríamos ante el grave precedente de que los contribuyentes consideren una tarifa del 22% sin acatar las excepciones, condiciones y plazos, y solo cumplir con su presentación independientemente de los plazos para hacerlo (de manera previa a la declaración del impuesto a la renta conforme a resolución de carácter general y hasta la fecha de vencimiento de la declaración de renta: dos presupuestos obligatorios) lo cual no cumplió la empresa actora, porque la simple ejecución de la acción ^a presentar^o bastaría para entender el cumplimiento del deber formal y no sería aplicable la consecuencia jurídica de la tarifa impositiva diferenciada en renta. Explica que el verdadero sentido y alcance correcto de estas normas radica en el presupuesto de hecho en su

sentido literal, que el contribuyente debe informar al SRI su composición accionaria en los términos y condiciones que establezca a través de resoluciones generales; esto incluye, los plazos, condiciones, excepciones definidos por el Servicio de Rentas Internas para que tenga cabida la verificación o no del cumplimiento del deber formal. Y, en el evento de que el contribuyente incumpla ^ael deber de informar en las condiciones y plazos previstos por el SRI^o entonces procede la aplicación ipso facto de la tarifa impositiva del 25% y las demás sanciones que correspondan. De no ser así, el legislador hubiera simplemente determinado en Ley los parámetros objetivos de cumplimiento del deber formal. Sin embargo, las condiciones y plazos contenidas a nivel de resoluciones deben ser analizadas en conjunto para la aplicación de la consecuencia legal prevista. Bajo las consideraciones expuestas y siguiendo la correcta interpretación de las normas empleadas en sentencia le correspondía al Tribunal analizar si en el caso en concreto la empresa actora cumplió el deber formal de presentación de APS en los términos (condiciones y plazos) previstos por el SRI. Sólo así se podrá identificar la aplicación o no de la consecuencia jurídica. El Tribunal erró en considerar que la ^apresentación per se^o supone el cumplimiento del deber formal porque como ha sido analizado faltó un componente esencial previsto en el hipotético normativo ^aen función de lo que disponga el SRI^o. Infracción en la sentencia que señala es determinante pues, el yerro se produce cuando el Tribunal juzgador no reconoce que la aplicación de la tarifa impositiva y las demás sanciones se producen cuando el contribuyente no hubiera informado su composición accionaria bajo los términos (plazos, condiciones y excepciones) previstos en resoluciones dictadas por el SRI; de haber interpretado correctamente las dos normas alegadas como infringidas se habría razonado que el hipotético no se agota en la presentación o no del APS, sino que el legislador ha definido que el deber formal consiste en informar la composición accionaria de la sociedad bajo los términos previstos por el SRI, al observar este presupuesto aplica de manera directa el incremento de la tarifa impositiva en renta y las demás sanciones. La errada interpretación de las normas en cuestión significó que el Tribunal aceptara la demanda sin comprender ni siquiera cuáles eran los condicionamientos previstos por la autoridad competente constantes en resoluciones de carácter general, para efectivamente concluir que la empresa actora cumplió o no su deber formal; sin embargo, la conclusión a la que llegó obedece a una errónea interpretación de las ya indicadas normas; motivo por el cual solicita se case la sentencia.

4.1.2. En cuanto a la falta de aplicación del primer inciso del arts. 11 del Código Tributario,

12 de la Resolución No. NACDGERCG15-00003236 y numerales 6 y 7 la Disposición Transitoria segunda reformada de la Resolución No. NACDGERCGC16-00000082, expresa que, estas normas debían ser aplicadas ya que guardan relación con la correcta interpretación de las normas citadas en el numeral anterior y revela que la proposición jurídica (aplicada en sentencia) no se encontraba completa. En prima facie, es necesario señalar que la Sala juzgadora debía aplicar los artículos definidos como infringidos en esta causal porque se tratan de resoluciones de carácter general que entraron en vigencia a partir de su publicación en el registro oficial y, sobre manera porque en los mismos se definía el plazo previsto por el SRI para que el contribuyente cumpla su deber formal de informar su completa composición accionaria. En otras palabras, las normas infringidas debían ser aplicadas porque se encontraban vigentes y porque solo a través de su aplicación se entendía en qué términos debía cumplir el contribuyente el deber formal y de esta forma verificar o no el incumplimiento al que alude la norma legal (47 LRTI) y reglamentaria (segundo innumerado RLRTI). Sin estas normas el hipotético normativo se encontraba incompleto. Continúa su argumento refiriendo que el primer inciso del artículo 11 del Código Tributario precisa que las normas de carácter general rigen a partir de la fecha de publicación en el Registro Oficial. Incluso, la propia Sala califica a las resoluciones ahora alegadas como infringidas como ^a "...resoluciones administrativas de carácter general..." precisamente porque su contenido tiene como finalidad regular un deber formal como lo es la presentación del APS. No desarrollan aspectos materiales que modifiquen los componentes de obligaciones tributarias per se. En cuanto al art. 12 de la Resolución No. NAC-DGERCG15-00003236, publicada en el R.O. 665 de 8 de enero de 2016, expone que con meridiana claridad esta norma establece como plazo de presentación del APS que sea previo a la declaración de impuesto a la renta y hasta la fecha de vencimiento de la declaración de impuesto a la renta del contribuyente (cumplimiento obligatorio de dos presupuestos); y, repite la consecuencia legal, esto es la aplicación de la tarifa del 25% de impuesto a la renta sin perjuicio de las sanciones previstas al efecto. En lo que respecta a los numerales 6 y 7 la disposición transitoria segunda reformada de la resolución No. NAC-DGERCGC16-00000082 determinan que para años anteriores al 2017, como sucede en el caso en concreto (2015), el plazo para la presentación del APS será en el mes de abril de 2016 y que sea previo a la declaración de impuesto a la renta de ese ejercicio fiscal; y, además, repite la consecuencia legal de incumplimiento prevista (incremento de tarifa impositiva). Considera que la proposición jurídica completa era

que las sociedades tenían el deber de informar la composición accionaria previo a la declaración del impuesto a la RENTA, y hasta la fecha de vencimiento de la declaración de impuesto a la renta a la que corresponda el anexo (conforme lo establezca el SRI). El incumplimiento de estos dos presupuestos, corresponde la aplicación de la tarifa impositiva del 25% en la base imponible de renta, sin perjuicio de las demás sanciones previstas al efecto. Resulta evidente que en sentencia no fueron aplicadas las dos resoluciones vigentes porque apenas fueron citadas en el numeral 6.2.2 e incluso son citadas porque se advierten que son parte de la fundamentación constante en el acto impugnado señalada por la Administración Tributaria, más no significa que estén aplicadas en la sentencia; conforme el criterio de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia la mera cita no significa bajo ningún concepto la aplicación. Y, además, porque la misma Sala concluye que no debieron ser aplicadas en el acto impugnado porque considera que se violenta el principio de irretroactividad aun cuando, las califica de ^aresoluciones administrativas de carácter general°. Bajo esta proposición jurídica resultaba notorio para el Tribunal A quo, identificar que el motivo del incremento de la tarifa impositiva fue el incumplimiento en los plazos para presentar el APS; y por tanto aplicable la tarifa impositiva del 25% sobre la base imponible de renta del contribuyente del período económico 2015, pues por un lado eran vigentes y emitidas de forma previa al cumplimiento del deber formal, por lo que no daba lugar a señalar que se han aplicado normas de forma retroactiva; y por otro lado, que ^aTESALIA° (sic) no cumplió el deber formal de presentación del APS en los plazos previstos por el SRI en las resoluciones de carácter general (vigentes), es decir que el vicio trascendió en la parte resolutive de la sentencia pues la consecuencia jurídica hubiera sido el confirmar lo actuado por la Administración Tributaria. Por lo que, partiendo de los hechos ciertos, al haberse presentado el APS el 14 de abril del 2016, y la declaración de impuesto a la renta fue presentada el 13 de abril del 2016, aquello conduce a que el APS no se presentó de forma previa a la declaración de renta sino de forma posterior a ella, incumpliendo las condiciones y plazos previstos en las resoluciones; por lo tanto, correspondía aplicar la consecuencia legal determinada, que era la aplicación de la tarifa del 25% sobre la base imponible, sin perjuicio de las demás sanciones aplicables.

4.1.3. En cuanto a las normas indebidamente aplicadas, como resulta de la conclusión del Tribunal de instancia al tratarse que las resoluciones alegadas por esta causal como infringidas son actos normativos que fueron aplicados de forma retroactiva por parte de la

autoridad demandada, consideración que tuvo como consecuencia la falta de aplicación de estas disposiciones de carácter normativo, que eran determinantes para resolver la causa. A esta conclusión llega tras la interpretación y aplicación de los arts. 7 y 40 de la LRTI y segundo inciso del 11 del Código Tributario. Transcribe fragmentos de la sentencia y explica que la Sala aplica normas relativas a la obligación de impuesto a la renta sin considerar la razón de la diferencia detectada a nivel de determinación tributaria (razón de ser del acto impugnado). Aplica el art. 7 de la LRTI para referirse al período impositivo de renta cuando el eje central de la discusión se refiere al deber formal de presentación del APS y su consecuencia legal ante el hipotético incumplimiento. También aplica la Sala el segundo inciso del art. 11 del Código Tributario respecto de las reglas de interpretación de normas que regulan impuestos que se liquidan de manera anual. Sin embargo, como se ha definido previamente las resoluciones en cuestión no regulan el impuesto a la renta ni sus elementos, sino las condiciones y plazos de un deber formal. Por último, aplica el art. 40 de la LRTI refiriéndose al carácter anual de la declaración de impuesto a la renta, lo que tampoco es controvertido. De acuerdo a lo analizado en el numeral anterior y causal anterior, las normas aplicadas por la Sala no embonan con los hechos ciertos de la causa (problema jurídico) y además se despegan del propio hipotético normativo de las normas consideradas en sentencia relativas al art. 37 de la LRTI y 2do. innumerado a continuación del art. 51 de su Reglamento. Así las cosas, las normas que le permitirían al juzgador A quo analizar si la actora cumplió o no el deber formal en las condiciones previstas por el SRI eran los arts. 11, primer inciso del Código Tributario, 12 de la resolución No. NAC-DGERCG15-00003236 y numerales 6 y 7 la disposición transitoria 2da. reformada de la resolución No. NAC-DGERCG16-00000082, por lo que no era pertinente considerar las normas atinentes a impuesto a la renta porque la controversia radica en el deber formal de presentación del APS (origen de la diferencia detectada). No procedía la aplicación de las normas relativas al impuesto a la renta sino la aplicación de las disposiciones legales que acusa infringidas, para efectos de determinar si correspondía o no la aplicación de la consecuencia jurídica de incremento de la tarifa impositiva (consecuencia legal). Señala que esta infracción es determinante en la parte dispositiva de la sentencia y afirma que la falta de aplicación de las normas alegadas como infringidas en esta causal significó que la Sala no aplique en su totalidad los elementos jurídicos esenciales vigentes para identificar la pertinencia de la consecuencia jurídica en el caso en concreto. De haberse aplicado las normas alegadas como infringidas, habría deducido

que la condición temporal prevista por el SRI para efectos de presentación del APS, se remontaba a que sea presentada previo a la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal al que corresponda, y hasta la fecha de presentación de la declaración de impuesto a la renta. Por lo expuesto, resulta evidente la ratificación del acto impugnado en la causa y rechazo de la demanda deducida. Finaliza solicitando se case la sentencia.

4.2. Contestación al recurso de casación por la parte actora.- La compañía actora SIGMAEC, da contestación al recurso de casación de la administración tributaria admitido en los siguientes términos: En cuanto a la supuesta errónea interpretación de los arts. 37 de la LRTI y 2do. innumerado a continuación del art. 51 del RLRTI, expone que la Sala a quo aplicó en su fallo el art. 13 del Código Tributario, referente a la interpretación de las normas tributarias, para concluir que la LRTI y su Reglamento castigaban el incumplimiento de la obligación de reportar la composición accionaria lo cual implicaba (i) no presentar el APS o (ii) presentarlo de forma incompleta; y, sobre la base de dicha interpretación concluyó que SIGMAEC no debía ser sancionada toda vez que sí presentó el APS y lo hizo oportunamente. Señala que, no tiene asidero que el SRI indique que existió una errónea interpretación a los artículos antes citados, para soportar su inconformidad con el fallo recurrido, toda vez que incluso el propio SRI confirmó que el APS del ejercicio fiscal 2015 sí fue presentado de manera completa y previo a la fecha máxima de declaración del impuesto a la renta, esto es 16 de abril del 2016. En el recurso de casación, el SRI supone que la interpretación es incorrecta porque la Sala a quo, a su criterio, no consideró que las normas ^aerróneamente interpretadas^o indican además que la presentación del APS se realizará conforme lo dispuesto por el SRI, previo a incluir su argumento con relación a lo alegado por el SRI en su recurso de casación, hace notar que para el ejercicio fiscal 2015 la Administración Tributaria y la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros no emitieron en conjunto, conforme lo exigía el RLRTI vigente para el 2015, una resolución que regule las condiciones para informar acerca de la composición accionaria de SIGMA. Sin perjuicio de lo anterior, y como se verá más adelante, la Resolución vigente para el 2015 era la 77 emitida solamente por el SRI. Ahora bien, ya respecto al fondo de la argumentación del SRI, hay que decir que el Tribunal a quo sí analizó e interpretó el presupuesto antes mencionado ya que jamás desconoció la facultad del SRI de emitir una resolución que regule los plazos y condiciones para presentar el APS, por el contrario, lo que indicó es que sería ilegal que se pretenda aplicar una resolución emitida en un ejercicio fiscal posterior (2016), para sancionar la tarifa que correspondía aplicar en el

2015. Tan cierto es que el SRI reconoció la facultad del SRI para regular estos escenarios, que: (i) no desconoció la validez de las resoluciones por su contenido o porque hayan sido producto de un ejercicio arbitrario del poder, sino, únicamente, por su vigencia al año en discusión; y, (ii) incluso, llamó la atención a la administración por no haber emitido las resoluciones en el momento oportuno, reconociendo así la existencia de la facultad normativa que le asiste. Concluye esta parte afirmando que el vicio alegado por el SRI en el recurso presentado carece de fundamento porque la Sala a quo interpretó correctamente los artículos antes mencionados indicando que, (i) no se cumple el presupuesto de incumplimiento por haberse presentado el APS previo a la fecha máxima de declaración de impuesto a la renta (16 de abril del 2020) de manera completa hecho no controvertido; y, (ii) que el SRI sí tiene la facultad de emitir resoluciones que regulen el plazo y los condicionamientos para cumplir con la obligación de presentar el APS, no obstante en el acto impugnado el SRI pretendió aplicar resoluciones (82 y 36) que no estaban vigentes para el 2015 ya que fueron emitidas y publicadas en el 2016. En definitiva, no es ni fue un hecho controvertido la potestad del SRI de fijar los plazos y condiciones para presentar el APS, lo que fue objeto de impugnación es la aplicación retroactiva de normas expedidas en el marco de dicha facultad. Por consiguiente, la discusión jamás se centró en el ejercicio de las potestades legales de la Autoridad Tributaria, siempre se trató sobre la aplicación de una norma no vigente para el año en que se llevó a cabo el proceso de determinación. En consecuencia, la Sala de instancia interpretó de manera correcta el artículo 37 de la LRTI y el artículo innumerado a continuación del artículo 51 del RLRTI, por lo que el recurso de casación debe ser inadmitido.

4.2.1. Respecto a la supuesta falta de aplicación del primer inciso del arts. 11 del Código Tributario, 12 de la Resolución No. NAC-DGERCG15-00003236 y numerales 6 y 7 de la disposición transitoria segunda reformada de la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000082. Señala que de la lectura respecto al supuesto yerro jurídico de la sentencia, llegarán al convencimiento de que los cargos alegados por la parte recurrente no tienen fundamento alguno y; además, que la supuesta proposición jurídica completa que expone el SRI, yerra en un elemento fundamental, pues para conocer todos los supuestos de hecho que acarrea el incremento en la tarifa de impuesto a la renta, ha invocado normas que no estaban vigentes para el ejercicio fiscal 2015, lo cual desvanece y anula todo su argumento. Para demostrarlo, indica que parte de las propias alegaciones del SRI y expone inconsistencias materiales y formales detectadas. Sobre el defecto de fondo en el recurso interpuesto señala

que el SRI, con mucho énfasis y en más de una ocasión, repitió en su recurso que la presentación de la composición accionaria de SIGMA estaba circunscrita a las reglas contenidas en las Resoluciones 36 y 82 y que, frente al incumplimiento de estas disposiciones, entonces la sanción aplicable era el incremento de la tarifa del impuesto a la renta, del 22% al 25%. Solo por la trascendencia de este elemento, cita un extracto del recurso de casación, en el que se puede apreciar con claridad la conclusión a la que arribó el SRI tras examinar la aplicabilidad de las Resoluciones 36 y 82. Así mismo, señaló en su recurso de casación que estas Resoluciones y su incumplimiento acarrea un incremento en la tarifa del impuesto a la renta ¿realmente estas resoluciones, por el mero hecho de ser actos administrativos generales no contienen aspectos materiales que inciden en el impuesto a la renta, siendo la tarifa un elemento sustancial del tributo?, señala que la respuesta del tribunal fue contundente en 3 aspectos y afirma que bajo el razonamiento expuesto en el extracto de la sentencia recurrida que transcribe, el Tribunal a quo verificó que, de conformidad con el artículo 37 de la LRTI e innumerado a continuación del 51 del RLRTI, vigentes al 2015, el incremento en la tarifa del impuesto podía imponerse solamente ante: (i) la falta de presentación del APS; y, (ii) la presentación incompleta del anexo, no obstante, a través de las resoluciones controvertidas en la causa, el SRI estableció un nuevo supuesto de incumplimiento, pues determinó que si el anexo no fuere presentado antes de la declaración de impuesto a la renta y hasta la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración, entonces la tarifa incrementa, por lo cual, al haber sancionado a SIGMAEC sobre la base de un supuesto fáctico no vigente para el periodo de auditoría, el SRI vulnera los principios de seguridad jurídica e irretroactividad en materia tributaria de la Compañía. Abona en esta parte expresando que aun si se considera como válido el argumento del SRI respecto a que el incremento de la tarifa también se aplicaba si la Compañía no presentaba el APS ^a antes de la declaración de impuesto a la renta y hasta la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración^o, conforme lo disponen las resoluciones 36 y 82 (publicadas en el 2016), tampoco debería existir un incrementó en la tarifa de impuesto a la renta, pues en este caso la Compañía presentó el APS (14 de abril del 2016) previo a la fecha de vencimiento para la declaración de impuesto a la renta (16 de abril del 2016), para lo cual efectúa una ilustración para aclarar lo manifestado y continúa señalando que las resoluciones 36 y 82 tenían un efecto intrínseco y directo en la tarifa impositiva en el impuesto a la renta, tributo de determinación y liquidación anual (1 de enero al 31 de diciembre) y debido a que la facultad

ejercida por el SRI para incrementar la tarifa aplicable a SIGMA en el 2015, fue la facultad determinadora, el segundo inciso del artículo 11 del Código Tributario fue correcta y debidamente aplicado. Cita los casos resueltos por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Quito, (juicio 17510-2019-00487) y (juicio 1751-2020-00290), y enfatiza que contrariamente a lo que ha afirmado el recurrente, en esta causa nunca se controvierte la potestad normativa del SRI para regular los plazos y condiciones de presentación del APS, como se indicó anteriormente, pues es evidente que tal potestad se encuentra clara y explícitamente prevista en el artículo 37 de la LRTI. El centro de la discusión estuvo circunscrito a determinar si las Resoluciones 36 y 82, que consagraban un supuesto de "incumplimiento" de presentación del APS, jamás previsto en la ley ni el reglamento, se encontraban vigentes para el periodo fiscal 2015 y, consecuentemente, si ese nuevo supuesto podía aplicarse en la determinación del referido periodo económico. Sobre la base de todo lo expuesto, los hechos no controvertidos en la causa y las propias premisas contenidas en el recurso de casación del SRI, las Resoluciones 36 y 82, publicadas en el Registro Oficial en enero y febrero del 2016, establecieron plazos y condiciones para la presentación del APS no previstos en la LRTI ni su reglamento, que, de incumplirse, facultaban a incrementar la tarifa del impuesto a la renta, motivo por el cual, el Tribunal a quo acertadamente aplicó el segundo inciso del artículo 11 del Código Tributario, pues al verificar la ineludible e innegable conexión de estos actos normativos con la tarifa impositiva del impuesto a la renta, llegó al convencimiento de que la vigencia de estas normas iniciaba a partir del primer día hábil del siguiente ejercicio económico y no a partir de la fecha de publicación en el Registro Oficial. Cita el art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador, y el art. 7 del Código Civil prescribe con meridiana claridad que fija ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo y el artículo 3 del Código Tributario ratifica que "se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes", por lo cual, al haber concluido que las Resoluciones 36 y 82 no estaban vigentes en el ejercicio fiscal 2015, no podían aplicarse en el periodo de determinación sobre el ejercicio económico antes referido, pues de haber ratificado la ilegítima pretensión del SRI, el tribunal a quo habría convalidado la vulneración de principios y derechos de orden constitucional. Sin perjuicio de que las resoluciones 36 y 82 no fueron aplicadas, el tribunal a quo explicó con claridad las razones que justificaron su decisión, producto de lo cual, resulta sumamente importante resaltar que el razonamiento del órgano jurisdiccional vinculado con el alcance y

entendimiento de las disposiciones contenidas en las aludidas resoluciones no está en discusión, es más, ha sido ratificado por la Administración Tributaria en su recurso extraordinario de casación. Finalmente, es probable que, llegado a este punto, los señores jueces formulen un último cuestionamiento: si las resoluciones 36 y 82 no estaban vigentes, ¿entonces que norma administrativa regía al periodo auditado? La respuesta es sencilla, se trata de la resolución No. NAC-DGERCGC12-00777 (Resolución 77), publicada en el Registro Oficial No. 855 el 20 de diciembre de 2012 que para el periodo 2015 no había sido reformada o derogada. Como los honorables miembros de este tribunal podrán verificar, en la Resolución 77 se regularon las condiciones para presentar el APS a la autoridad tributaria, sin embargo, allí no se tipificó que, presentar el anexo antes de la declaración de impuesto a la renta y hasta la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración, incrementaría la tarifa del impuesto a la renta, razón por la cual el SRI en sede administrativa y judicial (incluido su recurso de casación) no aplicó esta resolución. Expone algunas conclusiones y señala que el recurso de casación debe ser rechazado pues lo que se está discutiendo hoy, no es un caso concreto, sino un concepto, pues si en esta causa se admite el infundado recurso de la autoridad tributaria, mañana veremos una avalancha de actos normativos que afectarán con toda libertad elementos sustanciales a todo impuesto, sin que exista posibilidad de oponer resistencia.

4.2.2. Sobre el defecto de forma en la interposición del recurso, afirma que, bajo el análisis del SRI, al haberse inaplicado las normas contenidas en las resoluciones 36 y 82, debieron, como condición sine qua non, aplicarse indebidamente una o varias normas en la sentencia recurrida. Desde la doctrina de casación y la cuantiosa jurisprudencia, esto ocurre cuando "el juzgador entiende rectamente la norma, pero la aplica a un supuesto fáctico diferente del hipotético contemplado en ella. Incorre de esta manera en un error consistente en la equivocada relación del precepto con el caso controvertido. En esta causa se discutió si para el ejercicio fiscal 2015, la presentación del APS ^a antes de la presentación de la declaración de impuesto a la renta y hasta la fecha de vencimiento para presentarla^o, era sancionable con el incremento en la tarifa del impuesto, del 22% al 25%. El Tribunal a quo, entre otras normas, aplicó los artículos 37 de la LRTI e innumerado a continuación del 51 del RLRTI y llegó a la convicción de que no era así, pues evidenció que los supuestos fácticos contenidos en la aludida disposición legal y reglamentaria nunca se verificaron; de otro lado, el SRI estima que tal razonamiento no es correcto, pues el análisis del Tribunal a quo habría sido incompleto al

no aplicar las Resoluciones 36 y 82, que tipifican un nuevo supuesto de hecho sujeto a sanción. Por lo tanto, las únicas normas que pudieron ser aplicadas indebidamente, era el art. 37 de la LRTI e innumerado a continuación del 51 del RLRTI, pues sólo aquellas contemplan supuestos de hecho sancionables con el incremento de la tarifa impositiva del impuesto, no obstante, el recurrente, plenamente consciente de que acusó la errónea interpretación de esas mismas disposiciones y que, aquello constituía causa suficiente para inadmitir de plano el recurso interpuesto, afirmó que las normas indebidamente aplicadas eran los artículos 78 y 408 de la LRTI, las cuales, lejos de regular los presupuestos fácticos que, de verificarse, facultaba a incrementar la tarifa del impuesto a la renta, solamente hacían alusión a los días en que inicia y termina el periodo fiscal y la periodicidad para la presentación de la declaración del impuesto a la renta. En conclusión, el SRI, de un lado, acusa la errónea interpretación del artículo 37 de la LRTI e innumerado a continuación del 51 de su reglamento de aplicación, pero de otro, aunque no lo dice expresamente, pero se infiere perfectamente de la construcción argumentativa de su recurso de casación, estima que esas normas fueron indebidamente aplicadas, siendo, por tanto, abiertamente contradictorio lo que obliga a los señores jueces a rechazarlo.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, ha incurrido en el yerro del caso quinto del art. 268 del COGEP, esto es, por errónea interpretación del art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno y segundo innumerado a continuación del artículo 51 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, falta de aplicación de los artículos 11 del Código Tributario, y 12 de la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00003236 y numerales 6 y 7 de la Disposición Transitoria segunda de la misma resolución, reformada por la Resolución No. NAC-DGERCGC16-000000082; y, aplicación indebida de los artículos 7 y 40 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del segundo inciso del artículo 11 del Código Tributario.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del COGEP que dispone:

^a Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 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

El caso 5 contiene los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante revalorar las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo 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.

6.2. Precedentes doctrinarios.- El autor Luis Armando Tolosa Villabona, en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359, 361 sobre la falta de aplicación, sostiene que: ^aSegún 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} ^{1/4} 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^o. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.^o

Respecto de la aplicación indebida refiere que: ^a...es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla (^{1/4}) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.^o Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse ^a(^{1/4}) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede

errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.

Finalmente, la errónea interpretación ^a Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.^o (Sentencia de 6 de Julio del 2021. Juicio No. 09504-2012-0041)^o

6.3. Normas legales aplicables al caso.- Las normas que el recurrente estima infringidas son las siguientes:

Ley de Régimen Tributario Interno vigente al 2015

^a Art. 7.- Ejercicio impositivo.- El ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1o. de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 10 de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año^o.

^a Art. 37.- (¼) Asimismo, aplicará la tarifa del 25% a toda la base imponible la sociedad que incumpla el deber de informar sobre la participación de sus accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares, conforme lo que establezca el reglamento a esta Ley y las resoluciones que emita el Servicio de Rentas Internas; sin perjuicio de otras sanciones que fueren aplicables. (¼)^o.

^a Art. 40.- Plazos para la declaración.- Las declaraciones del impuesto a la renta serán presentadas anualmente, por los sujetos pasivos en los lugares y fechas determinados por el reglamento. En el caso de la terminación de las actividades antes de la finalización del ejercicio impositivo, el contribuyente presentará su declaración anticipada del impuesto a la renta. Una vez presentada esta declaración procederá el trámite para la cancelación de la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes o en el registro de la suspensión de actividades económicas, según corresponda. Esta

norma podrá aplicarse también para la persona natural que deba ausentarse del país por un período que exceda a la finalización del ejercicio fiscal°.

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente al
2015

^a(Segundo art. innumerado a continuación del art. 51) Art. ...- Deber de informar sobre la composición societaria.- Las sociedades residentes y los establecimientos permanentes en el Ecuador deberán informar sobre la totalidad de su composición societaria, bajo las excepciones, condiciones y plazos dispuestos en la resolución que para el efecto emitan conjuntamente el Servicio de Rentas Internas y la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. La sociedad que no cumpla con esta obligación aplicará la tarifa del 25% de impuesto a la renta sobre la totalidad de su base imponible, según lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Cuando la sociedad presente esta información de manera incompleta aplicará la tarifa del 25% respecto a la participación no presentada.°

Código Tributario

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

Resolución No. NAC-DGERCGC15-00003236

^a Art. 12.- Falta de presentación o presentación incompleta.- Sin perjuicio de las sanciones pertinentes conforme a la normativa tributaria vigente y la obligación de informar la composición societaria, la tarifa de impuesto a la renta aplicable para el sujeto obligado que debiendo reportar la información, de conformidad con las disposiciones de esta resolución, no lo haga, o lo haga de forma incompleta, se sujetará a las siguientes disposiciones: a) Cuando el sujeto obligado no presente el

anexo, previo a su declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal al que corresponda y hasta la fecha de vencimiento de dicha declaración, sin perjuicio de las sanciones respectivas, se considerará como no cumplida su obligación y por lo tanto deberá aplicar la tarifa del 25% a la totalidad de su base imponible para efectos del cálculo del impuesto a la renta del ejercicio fiscal al que corresponda dicha información.^o

Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000082

^a Disposición Transitoria segunda.- El contenido de la presente Resolución será aplicable a partir del 01 de febrero del 2017; previo a esta fecha, los sujetos obligados deberán presentar el anexo de acuerdo a lo siguiente: 6. Plazos para la presentación.- Los sujetos pasivos obligados a reportar la información correspondiente al ejercicio fiscal 2015, deberán presentar el anexo previsto en esta disposición, en el mes de abril de 2016, previo a su declaración de impuesto a la renta de ese ejercicio fiscal y hasta la fecha de vencimiento de dicha declaración, considerando el noveno dígito del Registro Único de Contribuyentes (RUC) del sujeto obligado, según el calendario señalado a continuación: (1/4) No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, en el caso de sociedades constituidas o establecidas en el transcurso del ejercicio fiscal, o en los que el sujeto obligado presente cualquier cambio en la composición societaria y demás información prevista en esta disposición, se deberá presentar el anexo en el mes subsiguiente en que se produjo la constitución o el cambio, con corte al último día del periodo que se informe, de acuerdo al siguiente calendario: (1/4) Cuando una fecha de vencimiento coincida con días de descanso obligatorio o feriados, aquella se trasladará al siguiente día hábil. Los feriados locales se deberán considerar con respecto a cada región de acuerdo al domicilio del sujeto pasivo que debe entregar la información. Cuando el sujeto obligado, deba presentar su declaración anticipada de impuesto a la renta, por efectos de terminación de actividades, de escisión o fusión de sociedades antes de la finalización del ejercicio impositivo, deberá presentar este anexo previo a su declaración de impuesto a la renta anticipada. Los sujetos pasivos que tengan la obligación de presentar el "Anexo de Accionistas, Participes, Socios, Miembros de Directorio y Administradores^o, que se encuentren omisos o requieran efectuar modificaciones a sus anexos anteriormente presentados, deberán reportar la

información según las especificaciones señaladas en la presente disposición.

^a 7. Falta de presentación o presentación incompleta.- La tarifa de impuesto a la renta aplicable para el sujeto obligado que debiendo reportar la información correspondiente al ejercicio fiscal 2015, de conformidad con esta disposición, no lo haga, o lo haga de forma incompleta, se sujetará a lo siguiente: a) Cuando el sujeto obligado no presente el anexo, previo a su declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal al que corresponda y hasta la fecha de vencimiento de dicha declaración, sin perjuicio de las sanciones respectivas, se considerará como no cumplida su obligación y por lo tanto deberá aplicar la tarifa del 25% a la totalidad de su base imponible para efectos del cálculo del impuesto a la renta del ejercicio fiscal al que corresponda dicha información. (1/4)°

6.4. ANALISIS DEL CASO SUBJUDICE.- En cuanto al cargo de errónea interpretación del art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno y segundo innumerado a continuación del art. 51 de su Reglamento de Aplicación, la administración tributaria denuncia que en la sentencia se ha restringido su alcance concluyendo que la compañía actora no cumplió los plazos de presentación del APS, conforme se han dispuesto en la resolución de carácter general vigente al ejercicio fiscal 2015, al definir el incumplimiento como ^a falta de realización de un deber puesto por una norma, resolución administrativa, acto o contrato^{1/4} ° obviando así que la norma reglamentaria determina que será conforme las ^a excepciones, condiciones y plazos° que disponga el SRI.

6.4.1. Teniendo en cuenta que el caso cinco, parte de la aceptación de los hechos probados o no controvertidos en instancia, establecidos por el Tribunal de instancia, de la sentencia se tiene los siguientes: 1) El acto administrativo impugnado, ratifica la liquidación de pago No. 17201906500505723, por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015, con sustento en el supuesto de incumplimiento de los plazos para la presentación del APS de la compañía, lo cual implica un aumento de la tarifa del impuesto a la renta, del 22% -aplicado por la compañía actora-, al 25%, más el recargo del 20% previsto en el artículo 90 del Código Tributario; 2) Que el SRI ha considerado como hecho fáctico del incumplimiento que SIGMAEC, tenía que presentar el APS, hasta el 16 de abril de 2016, de acuerdo a su noveno dígito del RUC -4 (cuatro)- que además era la fecha máxima de

presentación de su declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015; 3) Que no es controvertido que la actora lo ha hecho el 14 de abril de 2016, dos días antes, pero cometió un error de forma en lo pertinente al año del ejercicio fiscal, en lugar de poner 2015 puso 2016, y posteriormente corrigió dicho error el 29 de abril de 2016.

6.4.2. Del texto de la sentencia, se observa que en efecto las normas denunciadas, efectivamente fueron aplicadas para la solución del objeto de la controversia, por lo que corresponde verificar su sentido y alcance otorgado y es así que en el acápite 6.2. textualmente dice que, de estas normas se ^adesprende el deber de las sociedades, de ^ainformar^o sobre su composición societaria (APS), normas de cuyo contenido, es importante resaltar las frases: ^ala sociedad que incumpla el deber de informar^o (artículo 37 LRTI) y ^ala sociedad que no cumpla con esta obligación^o (segundo artículo innúmero a continuación del artículo 51 RLRTI), advirtiéndose en consecuencia, que es el ^aincumplimiento^o de la presentación del APS, el que agrava la tarifa impositiva del impuesto a la renta, del 22% al 25%, aplicable a la totalidad de su base imponible para efectos del cálculo del impuesto a la renta, en el caso, del ejercicio fiscal 2015°. Más adelante, después de citar el contenido del art. 13 del Código Tributario referente a la interpretación de las normas señala que: ^ael ^aincumplimiento^o, está definido como ^ala falta de realización de un deber puesto por una norma, resolución administrativa, acto o contrato^{1/4} ° Con base en esto, señala que ^ael recargo impositivo en la tarifa del impuesto a la renta, del 22% al 25% (artículo 37 de la LRTI y segundo artículo innumerado a continuación del artículo 51 del RLRTI) bajo la premisa del ^aincumplimiento^o del deber formal de presentar el APS, que a criterio de este tribunal es disuasivo, es decir, ante el incumplimiento, tal consecuencia, y que, al tener efectos intrínsecos y directos en la tarifa impositiva del impuesto a la renta, que agravan la carga contributiva de la compañía actora, tanto en su determinación, como en su liquidación, implicaba que la normativa administrativa de carácter general aplicada por la Administración Tributaria ±resolución No. NAC-DGERCGC16-0000082, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 693 de 18 de febrero de 2016, que reformó la Disposición Transitoria Segunda de la resolución No. NAC-DGERCGC15-00003236, publicada en el Registro Oficial No. 665 de 8 de enero de 2016- debió ser plenamente conocida por el contribuyente para el ejercicio fiscal 2015, que conforme el artículo 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, inició el 1 de enero de 2015 y se cerró el 31 de diciembre de dicho año, en concordancia además, con lo dispuesto en el artículo 11 del Código Tributario°. (subrayado

de esta Sala) Es decir, los jueces se han ceñido al sentido literal de la norma, con lo cual se descarta la infracción denunciada, puesto que el resultado del controvertido, que no es sino el efecto del análisis de los hechos fácticos demostrados en el proceso, los cuales por la causal invocada se consideran aceptados por las partes y no pueden ser cuestionados en casación, y menos por la supuesta existencia de un error derivado de la interpretación de la norma subsumida a los hechos, deficiencia que de ser auténtica debió obligatoriamente ser demostrada por el recurrente en su recurso, lo cual no ha ocurrido. Por lo cual rechaza el recurso por el caso 5 del art. 268 del COGEP, por errónea interpretación de normas sustantivas.

6.5. Sobre los otros dos vicios motivo de análisis de esta Sala de Casación, esto es la falta de aplicación de los arts. 11 del Código Tributario, 12 de la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00003236 y numerales 6 y 7 de la Disposición Transitoria segunda de la misma resolución, reformada por la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000082; y la aplicación indebida de los arts. 7 y 40 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del segundo inciso del artículo 11 del Código Tributario, es necesario resaltar que, el propio recurrente ha señalado que el vicio de ^aaplicación indebida^o de los arts. 7 y 40 de la LRTI y 11 del Código Tributario es una consecuencia de ^ano haber aplicado^o las normas sustantiva antes referidas, por tanto vamos a considerar en este mismo análisis, los dos vicios admitidos por el señor Conjuez de esta Sala.

6.5.1. El recurrente sostiene que el Tribunal de instancia debía aplicar los artículos señalados como infringidos por su ^afalta de aplicación^o, porque se trata de resoluciones de carácter general que entraron en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial y que establecen sanciones por el incumplimiento al que alude la norma legal del art. 47 de la LRTI y 2do. innumerado a continuación del art. 51 del Reglamento. Sobre este vicio denunciado, esta Sala de Casación teniendo en cuenta los hechos probados detallados en el numeral 6.4.1 de este fallo, se remite a la sentencia de instancia, en la que se ha manifestado: ^aatendiendo la normativa vigente al ejercicio fiscal 2015, (1/4) era, el ^aincumplimiento^o u omisión en la presentación del APS que daría lugar al recargo impositivo de la tarifa del impuesto a la renta del 22% al 25%, lo cual no se evidencia en la determinación tributaria practicada, pues al tiempo de su realización ±de la determinación- el anexo del APS, se verificó presentado por la compañía actora el 14 de abril de 2016 (con el error de forma referido) y subsanado el 29

de abril de 2016, es decir, no existió omisión o incumplimiento del referido deber formal por la compañía actora. Más, al haber aplicado la Administración Tributaria normativa emitida con posterioridad al vencimiento del ejercicio fiscal 2015, que ha dado lugar a la consideración de un supuesto incumplimiento de plazos para la presentación del APS, conforme al artículo 6 de la resolución No. NAC-DGERCGC16-00000082, este tribunal estima que en el caso, se ha producido una aplicación retroactiva de normas administrativas de carácter general, afectando de este modo la seguridad jurídica que rige el derecho tributario^o con lo cual concluye que ^ala normativa administrativa de carácter general emitida en el año 2016, al haber sido emitida y aplicada con posterioridad al vencimiento del ejercicio fiscal 2015, con efectos directos en la tarifa impositiva del impuesto a la renta declarado por la compañía actora, inobserva el principio de irretroactividad de la normativa tributaria; análisis bajo el cual, la motivación del acto impugnado deviene en ilegítima.^o (subrayado fuera de texto).

6.5.2. En consecuencia, no se evidencia la falta de aplicación argüida por el recurrente pues, en la sentencia se considera de gran relevancia que dentro del proceso de control tributario, el SRI aplica normativa emitida con posterioridad al vencimiento del ejercicio fiscal 2015, (R.O. de 18 de febrero de 2016), incumpliendo lo dispuesto en el art. 300 de la Constitución de la República en concordancia con el art. 11 del Código Tributario, referentes a la vigencia de las normas tributarias afectando de este modo la seguridad jurídica, criterio que es coincidente con lo manifestado dentro del caso No. 17510-2019-00487, en el que se señaló ^aestas disposiciones legal y reglamentaria, es evidente que el SRI pretende sustentarse en normas que viabilicen su aplicación, específicamente a través de las resoluciones alegadas como inaplicadas, esto es, la NACDGERCGC1500003236 (RO. 665 de 8 de enero de 2016) y NACDGERCGC1600000082 (SRO. 693 de 18 de febrero del 2016), es decir estas normas de menor jerarquía que la ley que, como vemos, fueron publicadas en el año 2016 y por ende vigentes a partir del ejercicio impositivo 2017, conforme el art. 11 del Código Tributario que, señala que cuando se trate de tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por periodos anuales (el impuesto a la renta), se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, por tanto, inaplicable para el ejercicio 2015.^o Por tanto, esta Sala ratifica así la pertinencia de las normas invocadas por el Tribunal de instancia en la decisión del controvertido, con lo cual se descarta también la consecuencia, esto es, la aplicación indebida de los arts. 7 y 40 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del segundo inciso del artículo

11 del Código Tributario admitidos en el auto del conjuer de la Sala, motivos por el cual también se rechazan las denuncias por el caso 5 del art. 268 del COGEP.

7.- Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la 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:

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha el 14 de octubre del 2021 en el proceso No.17510-2020-00047.

7.3. Sin costas.

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

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

Resolución de fácil comprensión

En la sentencia recurrida no se configuran los vicios alegados respecto de la interpretación y aplicación de las normas de derecho que regulan el cumplimiento del deber formal de presentar el APS y que tiene como efecto informar sobre la composición societaria, ya que los resuelto por los jueces deviene de la valoración de los hechos dados por ciertos en sentencia, por tanto, esta Sala de Casación ha verificado que se ha actuado conforme a derecho.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

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

MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO
CONJUEZ NACIONAL (E)



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



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

MG/FA

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

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

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