

REGISTRO OFICIAL®

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE **JUSTICIA**

**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**SENTENCIAS, RESOLUCIONES,
JUICIOS Y AUTOS**

**J09501-2020-00075, J09501-2020-00047,
J17510-2017-00363, J09501-2019-00254,
J09501-2016-00216, J17510-2018-00504,
J17510-2018-00440**



Juicio No. 09501-2020-00075



168602721-DFE

JUEZ PONENTE: JOSE DIONICIO SUING NAGUA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 1 de febrero del 2022, las 12h54. **VISTOS:** El señor Alfonso Andrés Ríos Robalino, procurador judicial de la compañía Banana Light Banalight C.A.; y, la abogada Keeli Viviana Hoyos Calle, procuradora judicial de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interponen recurso de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 26 de octubre del 2020, las 08h21, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2020-00075.

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

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 26 de octubre del 2020, declara parcialmente con lugar la acción de impugnación deducida por la compañía Banana Light Banalight C.A., en contra del Acta de Determinación No. 09201924902565410 por Impuesto a la Renta del Ejercicio Fiscal 2015, notificada el 22 de noviembre del 2019 y suscrita por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, consecuencia de lo cual se dispone que se incluyan en el análisis de precios de transferencia las consideraciones expuestas en esta decisión judicial, a fin de determinar si el indicador de rentabilidad se encuentra dentro del rango de plena competencia y como consecuencia del resultado de este análisis, de ser procedente y ajustado a derecho, se modifique la glosa determinada por la Administración Tributaria correspondiente al Ajuste de Precios de Transferencia.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 11 de enero del 2021, las 14h32, el señor Alfonso Andrés Ríos Robalino, procurador judicial de la compañía Banana Light Banalight C.A.; interpone recurso de casación, mismo que es calificado, en auto de 13 de enero del 2021, las 10h33, en los términos de los artículos 266 y 269 del Código Orgánico General de Procesos; así mismo, con fecha 12 de enero del 2021, las 14h39, la abogada Keeli Viviana Hoyos Calle, procuradora judicial de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de

casación, mismo que es calificado en auto de 22 de enero del 2021, las 09h32, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 del COGEP para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

CUARTO: ADMISIÓN.- Mediante auto de 24 de marzo del 2021, las 16h19, el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del Recurso de Casación propuesto por la compañía Banana Light Banalight C.A., admitiendo el **caso 3** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el vicio de *ultra petita* por infringir los artículos 91 y 92 del COGEP, 19 del Código Orgánico de la Función Judicial, 168 numeral 6 y 75 de la Constitución de la República del Ecuador. En auto de 22 de septiembre del 2021, las 08h44, el señor Conjuez declaró la admisibilidad del Recurso de Casación presentado por el SRI, admitiendo el **caso 4** del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación de los artículos 161 y 164 del COGEP, preceptos jurídicos aplicables a la valoración probatoria, lo que habría provocado la falta de aplicación de los artículos 4, 6 y 7 de la Resolución NAC-DGERCG15-00000455 de fecha 27 de mayo del 2015.

QUINTO: CONTESTACIÓN A LOS RECURSOS.- En escrito de noviembre del 2021, las 12h03, el señor Alfonso Andrés Ríos Robalino, en calidad de procurador judicial de la compañía Banana Light Banalight C.A., dio contestación al recurso de casación presentado por la Administración Tributaria y solicitó desechar el recurso de casación presentado y que no se case la sentencia recurrida. La Administración Tributaria no ha dado contestación al recurso propuesto por la empresa actora.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa realizado el 12 de noviembre del 2021, las 16h19, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E); Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; y, José Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en la presente causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021,

el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

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

OCTAVO: AUDIENCIA.- Mediante providencia de 17 de enero del 2022, las 15h41, se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día lunes 31 de enero del 2022, las 11h00, en la que participaron el señor Alfonso Andrés Ríos Robalino en calidad de procurador judicial de la compañía Banana Light Banalight C.A.; y la abogada Keeli Viviana Hoyos Calle en calidad de procuradora judicial de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, quienes intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus representados, en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso; en la misma audiencia se da a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

NOVENO: ERRORES ALEGADOS.- La parte actora recurrente considera que el fallo emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, incurre en el **caso 3** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el vicio de *ultra petita* por infringir los artículos 91 y 92 del COGEP, 19 del Código Orgánico de la Función Judicial, 168 numeral 6 y 75 de la Constitución de la República del Ecuador; por su parte la autoridad demandada recurrente considera que el fallo incurre en el **caso 4** del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación de los artículos 161 y 164 del COGEP, preceptos jurídicos aplicables a la valoración probatoria, lo que provocaron la falta de aplicación de los artículos 4, 6 y 7 de la Resolución NAC-DGERCG15-00000455 de fecha 27 de mayo del 2015.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que los recurrentes consideran infringidas son:

1. Recurso de Casación de la Empresa Actora

a) **Constitución de la República del Ecuador: Art. 168 numeral 6.-** *“La administración de justicia, en el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus atribuciones, aplicará los siguientes principios: (¼) 6. La sustanciación de los procesos en todas las materias, instancias, etapas y diligencias se llevará a cabo mediante el sistema oral, de acuerdo*

con los principios de concentración, contradicción y dispositivo.^o Art. 75.- "Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.^o b) Código Orgánico General de Procesos: Art. 91.- Omisiones sobre puntos de derecho.- "La o el juzgador debe corregir las omisiones o errores de derecho en que hayan incurrido las personas que intervienen en el proceso. Sin embargo, no podrá otorgar o declarar mayores o diferentes derechos a los pretendidos en la demanda, ni fundar su decisión en hechos distintos a los alegados por las partes.^o Art. 92.- Congruencia de las sentencias. "Las sentencias deberán ser claras, precisas y congruentes con los puntos materia del proceso. Resolverán sobre las peticiones realizadas por las partes y decidirán sobre los puntos litigiosos del proceso.^o c) Art. 19.- Principios Dispositivo, de Inmediación y Concentración.- "Todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada. Las juezas y jueces resolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la ley. Sin embargo, en los procesos que versen sobre garantías jurisdiccionales, en caso de constatarse la vulneración de derechos que no fuera expresamente invocada por los afectados, las juezas y jueces podrán pronunciarse sobre tal cuestión en la resolución que expidieren, sin que pueda acusarse al fallo de incongruencia por este motivo. Los procesos se sustanciarán con la intervención directa de las juezas y jueces que conozcan de la causa. Se propenderá a reunir la actividad procesal en la menor cantidad posible de actos, para lograr la concentración que contribuya a la celeridad del proceso.^o

2. Recurso de Casación de la Administración Tributaria:

- a) **Código Orgánico General de Procesos: Art. 161.- Conducencia y pertinencia de la prueba.-** "La conductencia de la prueba consiste en la aptitud del contenido intrínseco y particular para demostrar los hechos que se alegan en cada caso. La prueba deberá referirse directa o indirectamente a los hechos o circunstancias controvertidos.^o Art. 164.- Valoración de la prueba.- "Para que las pruebas sean apreciadas por la o el

juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en este Código. La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. La o el juzgador tendrá obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión.^o b) Resolución NAC-DGERCG15-00000455 de fecha 27 de mayo del 2015: Art. 4.- Forma de presentación del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas.- los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta que conforme a este acto normativo les corresponda presentar el anexo antes mencionado, deberá hacerlo conforme a la ficha técnica publicada en página web www.sri.gob.ec en medio magnético.^o Art. 6.- Contenido del Informe Integral de Precios de Transferencia.-^a Este informe deberá presentarse en las oficinas del Servicio de Rentas Internas en archivo digital en formato PDF-texto, en disco compacto (CD no regrabable), adjuntando una carta firmada por el sujeto pasivo o por su contador, en la cual se haga referencia al contenido (índice), marca, código (dato inserto en el anillo interior transparente) del CD, incluyendo en la parte final la siguiente frase: ^aDeclaro que la información proporcionada no contiene datos falsos o erróneos y reposa en los archivos del sujeto pasivo.^o El Informe Integral de Precios de Transferencia deberá estar elaborado según lo establecido en la ficha técnica para la estandarización del análisis de precios de transferencia que será publicada en la página web www.sri.gob.ec ^o.

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DE LOS CASOS TERCERO Y CUARTO DEL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS.-

- a) **Caso tercero:** ^a 3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia.^o¹
- b) **Caso cuarto:** ^a 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de

¹ Ecuador. Registro Oficial Suplemento 506 de 22 mayo de 2015 - Última modificación 26 de junio de 2019, Código Orgánico General de Procesos: artículo 268 numeral 3.

normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto.^{o 2}

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DE LOS RECURRENTES POR LOS VICIOS ACUSADOS.-

1. Recurso de Casación de la empresa actora:

El actor recurrente alega que la sentencia cuestionada incurre en la causal tercera del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, acusa el vicio del *ultra petita* toda vez que en la demanda y tal como lo reconoce el mismo Tribunal, mediante el fallo bajo análisis, la pretensión concreta de la compañía Banalight C.A., era que se dé de baja el Acta de Determinación No. 09201924902565410, frente a la petición de la Administración Tributaria de que se ratifique el acto impugnado. La Sala, acogiendo dos de los tres fundamentos técnicos específicos al análisis de precios de transferencia planteados en el libelo inicial, ordena que se vuelva a realizar un ajuste en función de lo aceptado, no obstante que la facultad determinadora de la Administración Tributaria ya habría caducado, por lo tanto, al otorgar más allá de lo pedido viola el principio dispositivo y el principio de congruencia en la decisión. En reiterados fallos de esta máxima autoridad en justicia ordinaria, se ha determinado que el juzgador debe pronunciarse estrictamente sobre lo pedido por las partes, tanto respecto a la demanda del actor como de las excepciones del demandado, ya que la sentencia tiene que ser una respuesta acompañada con la pretensión del demandante y las defensas del demandado; y consecuentemente, si deja de resolverlos con exactitud en su decisión o excede aquellos límites que en su conjunto demarcan, este incurre en un error *in procedendo*, al quebrantar el principio de congruencia en las sentencias, lo que la doctrina llama causal por incongruencia genérica que consiste en que el fallo no concuerda con lo pedido por las partes de conformidad a lo establecido en el artículo 91 del COGEP, y a su vez con el principio dispositivo prescrito en los artículos 92 *ibídem*, 19 del COFJ y 168 numeral 6 de la Constitución de la República del Ecuador. De acuerdo con lo antes mencionado, para que se verifiquen estos principios tiene que existir identidad jurídica entre lo pedido y lo resuelto, puesto que, en ambos casos su objeto es delimitar el contenido y el alcance de la sentencia de conformidad con las pretensiones, impugnaciones y excepciones presentadas.

En el presente caso, se incurre en el vicio de *ultra petita*, ya que el Tribunal a pesar de acoger la fundamentación de la demanda en lo que respecta a dos de los puntos referentes a irregularidades por parte de la Administración Tributaria en análisis de precios de transferencia, y reconocer explícitamente lo establecido por la compañía Banalight C.A como su pretensión, otorga algo distinto a lo pedido por la actora y en contrapunto pretendido por la Administración Tributaria. En el

² Ecuador. Registro Oficial Suplemento 506 de 22 mayo de 2015 - Última modificación 26 de junio de 2019, Código Orgánico General de Procesos: artículo 268 numeral 4.

considerando 5.3 de la sentencia recurrida, el Tribunal precisa el objeto de la controversia *"(1/4) los PUNTOS DE CONTROVERSIAS siguientes: i) Establecer si en el presente caso la parte Actora desvanece o justifica las observaciones planteadas por la Administración Tributaria y que constan en el Acta de determinación del ejercicio fiscal 2015 bajo análisis, conforme a las alegaciones que aparecen en la demanda y según la normativa legal y de precios de transferencia vigentes para dicho ejercicio (1/4)"*

Sobre los argumentos expuestos en la demanda y los alegatos de la contraparte establecidos en la contestación de la misma, en relación al objeto de la litis, el Tribunal a quo considera que FOODWELL CORPORATION fue debidamente excluida, y que no hubo una falta de motivación, sin embargo determina que la Administración Tributaria tenía que utilizar la información financiera del ejercicio económico 2015 de la compañía MERKO y que correspondía realizar el ajuste del subsidio otorgado por el gobierno de su país a la compañía FOODS & INNS LIMITED. Con base en lo indicado declara parcialmente con lugar la demanda, pero, sorpresivamente ordena en la parte dispositiva de la sentencia que: *"(...) se dispone que se incluyan en el análisis de precios de transferencia las consideraciones expuesta en esta decisión judicial, a fin de determinar si el indicador de rentabilidad se encuentra dentro del rango de plena competencia; y, como consecuencia del resultado de este análisis, de ser procedente y ajustado a derecho, se modifique la glosa determinada por la Administración Tributaria correspondiente al Ajuste por Precios de Transferencia."*

La violación al principio de congruencia y dispositivo en la sentencia recurrida es clara y directa: la autoridad de instancia otorga más allá de lo pedido por las partes (*ultra petita*). Las consideraciones del Tribunal para acoger solamente a dos de los puntos que se fundamenta en la demanda (uso de la información financiera del ejercicio bajo análisis, y ajuste del subsidio recibido por una de las comparables), y el reconocimiento de lo alegado en la contestación presentada por la Administración Tributaria (se ratifica la exclusión de la compañía FOODWELL CORPORATION y se establece que no hubo una falta de motivación), se entiende del análisis que realizan los juzgadores en la demanda con base a las piezas procesales antes analizadas, sin embargo, cuando llega a la parte dispositiva de la sentencia y declara parcialmente con lugar la demanda, incongruentemente ordena algo no peticionado por ninguna parte procesal, esto es, que se vuelva a realizar el análisis de precios de transferencia en función de las consideraciones expuestas en el fallo, lo que significa que no se concede puntualmente lo solicitado, sino pretende unilateralmente que se modifique la glosa al casillero 811 de la Declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015 utilizando la información financiera de la compañía MERKO del 2015 que consta en el expediente judicial y con el ajuste financiero a la comparable FOODS & INNS LIMITED.

No se explica en el fallo por qué en vez de dar de baja al Acta de Determinación que confirmó infringe la normativa tributaria vigente, transgrede el límite procesal determinado por lo expresamente pedido por las partes, y dispone que se realice un análisis de precios de transferencia bajo la verificación de legalidad que consta en la parte motiva de su decisión. Bajo esta línea de ideas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario Corte Nacional de Justicia del Ecuador ha establecido respecto de "*(...) una tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, como lo manda la Constitución del Ecuador, a este respecto, el doctor José García Falconi, menciona que: "Esta garantía presenta varios aspectos y entre ellos puedo citar los siguientes: a.- EFECTIVA; y lo efectivo es lo contrario de lo teórico y solo dogmático, así la tutela debe ser real. - b.- IMPARCIAL; este principio es de la esencia de la Función Judicial, que además debe tener la independencia, esto es independencia interna y externa (...).- C.- EXPEDITA; es sinónimo de dinámico y libre de obstáculos, esto es una justicia sin dilaciones; (...).- En resumen puedo señalar que la TUTELA EFECTIVA SIGNIFICA: 1.- Libre acceso a los jueces y tribunales de justicia; 2.- El derecho a obtener un fallo de estos; 3.- El derecho a que el fallo se cumpla; y 4.- De tal modo que el recurrente sea repuesto en su derecho y compensado si hubiere lugar a ello por el daño sufrido.*"

Es respecto de estos dos últimos elementos, que el fallo en cuestión infringe a su vez el Art. 75 de la Constitución, ya que si bien la Administración habría ejercido su facultad de determinación conforme lo prescribe el artículo 94 numeral 1 del Código Tributario, en tanto la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio económico 2015 fue presentada en abril 15 del 2016, y la Orden de Determinación No. DZ8-SODETC18-00000054 notificada en noviembre 23 de 2018; no obstante, actualmente el Servicio de Rentas Internas no tiene la posibilidad, de conformidad con el marco jurídico vigente, de volver a verificar y de ser el caso determinar el casillero 811 "Ajuste por Precios de Transferencia".

Recurso de Casación de la Administración Tributaria

La Administración Tributaria recurrente, respecto al caso cuarto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el vicio de falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba contenidos en los artículos 161 y 164 del Código Orgánico General de Procesos y la falta de aplicación de los artículos 4, 6 y 7 de la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455 de fecha 27 de mayo del 2015, alega que en el considerando 7.5.2.3 de la sentencia recurrida, el Tribunal hace referencia a los informes periciales presentados por las partes en donde ^a*coinciden en señalar que para establecer las condiciones de plena competencia, acorde a las Directrices de la OCDE de 1995 párrafos 1.17, 1.21 y 1.30 concordantes con los párrafos 1.36, 1.43 y 1.55 de la Directrices del 2010 "ES APROPIADO" HACER UN AJUSTE de US\$103,138,653 en el reporte anual al 31 de marzo de 2015 a la comparable FOODS & INNS LIMITED en virtud que*

dicha compañía recibió un beneficio o subsidio, por dicho monto, por parte del gobierno de su país (India). Con relación a este punto, el Tribunal acoge lo señalado por los dos peritos y ordena que se acepte y/o aplique tal ajuste en las cifras usadas del comparable en cuestión (1/4)^o La conclusión a la que llega el Tribunal es totalmente contraria a lo que se puede evidenciar del medio de prueba esto es, el informe pericial del Ing. Geovany Pacheco perito insinuado por la parte demandada, se constata que el periodo analizado es el año 2015 y que de la sola práctica de pruebas se puede observar que el informe en relación a que se aplique tal ajuste en las cifras usadas del comparable de la compañía FOODS & INNS LIMITED, se evidencia que lo establecido por el Tribunal se encuentra completamente errado y no se centra en el verdadero análisis establecido en el informe pericial y basa su decisión en el análisis del Acta de Determinación al señalarse que no es procedente realizar este ajuste por las consideraciones "Respecto al ajuste financiero por los beneficios por exportación concedidos a la empresa FOODS & INNS LIMITED por el valor de USD 103.138.653, es apropiado, acorde con lo manifestado en el párrafo 1.55 de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia de la OCDE, el cual manifiesta que: "Hay algunas situaciones en las que los contribuyentes pretenderán que el precio de plena competencia debe ser ajustado para tomar en cuenta intervenciones estatales, como puedan ser controles en los precios (incluidos los recortes en los precios), en los tipos de interés, en los pagos de servicios u honorarios de dirección, en los pagos en concepto de cánones, subsidios a determinados sectores, controles de cambios, derechos antidumping o políticas de los tipos de cambio. Como regla general, estas intervenciones de los poderes públicos deben tratarse como factores del mercado de un determinado país y, en condiciones normales, deben ser tomadas en cuenta en la evaluación del precio de transferencia del contribuyente en ese mercado. La cuestión que queda planteada es si, a la luz de esos factores, las operaciones emprendidas por las empresas asociadas son consistentes con las operaciones entre empresas independientes". dar el tratamiento a dicho beneficio a la exportación como un factor del mercado del país en cuestión." Esto no quiere decir que el Tribunal al momento de su revisión simplemente al observar, la frase "es apropiado hacer un ajuste", establezca los parámetros para que no se realice dicho ajuste al no estar encaminado a dar el tratamiento a dicho beneficio a la exportación como un factor del mercado del país en cuestión, al no señalar la realidad de los hechos descritos en el informe pericial. Con relación a señalar que estos valores de subsidio del Gobierno de India y de los propios argumentos de la compañía dejó señalado que "En concordancia con la referencia técnica de la OCDE, en la comparable FOODS & INNS LIMITED, mi representada para efectos de su análisis de precios de transferencia, procedió a excluir en el estado de resultados con corte al 31 de marzo de 2015 el valor de US\$103, 138,653 por ser considerado "otros ingresos" producto de los beneficios por exportación que le concede al Gobierno de la India a los exportadores como beneficio puntual establecido en la normativa, de acuerdo con lo indicado en la Nota. 21.2 del Reporte Anual de la

Compañía y a lo señalado por la Federation of Indian Export Organisations. Set up by Ministry of Commerce, Government of India". Esto conlleva a establecer que los valores pretendidos ajustar en sentencia jamás fueron calculados al ser considerados otros ingresos o ingresos operacionales por la propia compañía y por ende la Administración no generó ningún ajuste. Basándose en los argumentos mencionados se debía resolver en derecho con relación a no establecer un ajuste por ser estos subsidios apartados al lineamiento establecido por el propio contribuyente y que es imposible que se efectúen por ser un tema de factores del mercado de un determinado país y, en condiciones normales, deben ser tomadas en cuenta en la evaluación del precio de transferencia del contribuyente en ese mercado concluyendo que estos subsidios son beneficios proporcionados por el gobierno de India.

El primer error que comete el Tribunal a quo es fundamentar su sentencia en analizar solo una frase centrada en tres palabras que no fueron el análisis establecido por el perito del SRI. El segundo error del Tribunal a quo se basa en establecer que su resolución se centra en información en su pésima lógica al momento de leer el texto y argumentos señalados en el informe pericial del SRI que justamente es uno de los parámetros analizados en el Acta de Determinación y no de las causas en las que se basa el SRI para establecer las Glosas de Precios de Transferencia. La Sala omite establecer algún argumento jurídico que evidencie que el análisis realizado por la compañía no es verdadero puesto que el SRI basa su fundamento en explicar que de la propia información presentada por la compañía actora se efectuó un análisis errado; y mucho más grave es llegar a establecer que la documentación presentada y aportada en el procedimiento judicial es veraz sin haber sido dicha información corroborada con el organismo regulador como lo es la Superintendencia de Compañías basándose en correos electrónicos y documentos privados que no confirman para ciertamente observar que dicho ajuste no era procedente efectuarlo de la forma que la compañía lo quiere hacer notar. Al ser este análisis realizado con la propia información establecida en su Informe Integral de Precios de Transferencia y que deberá estar elaborado según lo establecido en la ficha técnica para la estandarización del análisis de precios de transferencia; de la sola revisión efectuada se realizó el respectivo ajuste y se observó que los valores establecidos por la compañía actora no eran procedentes. Siendo así, como se observa del informe pericial de la parte demandada, el análisis y conclusión no fueron los señalados y expresados en la sentencia, al ser completamente contrario indicar que no es procedente realizar los ajustes como lo plantea la compañía en su demanda. Por lo tanto, siendo tal el hecho probado en el juicio y obviado por el Tribunal a quo, generó que en el fallo se aplique equivocadamente el criterio de la Administración Tributaria y se estableció que dichos ajustes deberían ser efectuados provocando un verdadero perjuicio a la Administración Tributaria al aceptar una conclusión no señalada en el informe pericial, sin tomar en consideración la verdadera conclusión a la que arriba el perito en su análisis. Con relación al precepto jurídico aplicable a la

valoración de la prueba se tiene que, en la sentencia recurrida, los juzgadores incurrieron en la falta de aplicación del precepto de valoración de la prueba que manda a los jueces el deber de apreciar la prueba en su conjunto, y expresarse sobre todas ellas en su sentencia, lo cual engrana con el principio de indivisibilidad de la prueba. De igual manera, el yerro se reveló en la falta de aplicación de la sana crítica al momento de valorar la prueba actuada por la parte demandada.

En la sentencia recurrida se observa que el Tribunal no se pronunció respecto de todas y cada una de las pruebas aportadas por la parte demandada, generándose una distorsión de la realidad que lo alejó de la posibilidad de resolver basado en una verdad procesal, al punto de afirmar sin lógica alguna en el considerando 7.5.2.4 del fallo recurrido, que la Administración Tributaria mediante su informe pericial *"El informe pericial presentado por la parte actora, sostiene que también es procedente un ajuste para el comparable MERKO GIDA SANAYI VE TICARET A.S., ya que dicha compañía recibió un beneficio o subsidio del gobierno de su país (Turquía) por el monto de 1,674, 823 TL (moneda local) al 31 de diciembre de 2015 y por el monto de 1,275, 725 TL (moneda local) al 31 de diciembre de 2014; y, dado que sobre este punto no hay pronunciamiento del perito de la Administración Tributaria; por las razones antes detalladas, en este punto, el Tribunal también ordena que se acepte y/o aplique tal ajuste en las cifras usadas del comparable en cuestión(¼)".* Tal afirmación es por demás falsa si se observa de la relación de los hechos expresados por el Tribunal a quo en el considerando 7.5.2.4 de la sentencia recurrida, la parte demandada en su informe pericial en su página 34 punto 6 denominado Ajustes de Capital señala que *"La Administración Tributaria seleccionó como compañías comparables a las empresas Foods And Inns Limited (India), La Doria S. P. A. (Italia) y a Merko Gida Sanayi VE Ticaret A.S. (Turquía). La primera de ellas presenta su información financiera en su reporte anual bajo las normas de contabilidad generalmente aceptadas de India, mientras que las restantes lo hicieron bajo los estándares de las normas internacionales de intermediación financiera (NIIF), por lo que, de acuerdo con lo establecido en la ficha técnica para la estandarización del análisis de precios de transferencia, en su versión No. 4 vigente desde el 1 de febrero de 2016, solo se realizó ajustes económicos a la empresa que no utilizó las normas NIIF en su información financiera."*, por lo que dicho informe pericial si señala su análisis en relación a los ajustes de la compañía MERKO GIDA SANAYI VE TICARET A.S., el cual no era procedente, siendo un gravísimo error señalar que el peritaje de la parte demandada no analizó este punto causando un perjuicio grave a la Administración Tributaria al no realizar un correcto análisis de las pruebas aportadas por el SRI, por el simple hecho que el Tribunal hizo caso omiso de revisar completamente y con mayor detenimiento si se estableció un análisis y una conclusión y llegar así a un resultado que es, no aplicar un ajuste. Por lo tanto, no es lógico que el Tribunal a quo considere que no existe pronunciamiento del perito sobre este tema, por cuanto esta afirmación no solo contradice lo señalado en contestación de la demanda y lo señalado en el Acta de Determinación, sino que además,

se contrapone a expresa disposición legal que establece la ficha técnica para la estandarización del análisis de precios de transferencia, en su versión N°. 4 dispuesto por el artículo 4, 6 y 7 de la Resolución Nro. NAC-DGERCGC15- 00000455, normas jurídicas bajo las cuales se sustanció el juicio Nro. 09501- 2020-00075. Y como resultado de lo anterior, está reñido con la lógica que el Tribunal a quo falle favorablemente al actor, sin analizar su control de legalidad en relación al Acta de Determinación y peor aún sin revisar el informe pericial insinuado por la Autoridad Demandada al sí analizar este punto y simplemente al hacer caso omiso de dicho informe. Se evidencia el error judicial al momento de valorar el informe pericial conforme a los preceptos de indivisibilidad y de sana crítica, puesto que pretendía el Tribunal a quo que la Administración Tributaria efectuó un cálculo que no se puede realizar de un ajuste de comparables incorrecto puesto que la ficha técnica, taxativamente manifiesta que con la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), podría no ser necesario realizar ajustes de capital en el análisis de ciclos de efectivo para mejorar la comparabilidad en los análisis de precios de transferencia, ya que la aplicación de las mencionadas normas podría eliminar estos efectos en la presentación de los estados financieros, que es un procedimiento previo a la elaboración del análisis de precios de transferencia. Por lo que la Administración Tributaria considera los reportes anuales de las compañías comparables, que no se requería realizar ajustes de capital a las empresas Merko Gida Sanayi VE Ticaret A.S., dado que sus estados financieros se encontraban expresados bajos las normas NIIF, contradiciendo lo señalado en la Resolución Nro. NAC-DGERCGC-00000455.

La decisión judicial dictada en la presente causa, con motivo de la falta de aplicación de los preceptos de valoración de la prueba, transgredió lo dispuesto en los artículos invocados, ya que se aplicó indebidamente el artículo 4 y 6 de la Resolución Nro. NAC-DGERCGC15-00000455 al establecer que los hechos que habían sido probados por las partes le permitían concluir que se trataba del segundo presupuesto previsto en dicha norma. Sin embargo, lo que correspondía aplicar era que la ficha técnica, taxativamente se manifiesta que con la aplicación de las NIIF, podría no ser necesario realizar ajustes de capital en el análisis de ciclos de efectivo para mejorar la comparabilidad en los análisis de precios de transferencia, ya que la aplicación de las mencionadas normas podría eliminar estos efectos en la presentación de los estados financieros, que es un procedimiento previo a la elaboración del análisis de precios de transferencia. Finalmente, lo que le correspondía al Tribunal hacer en la presente causa era solo analizar correctamente el informe pericial y percibirse que de la sola lectura del mismo constaba el ajuste que pretende se realice haciendo incorrecta su aplicación.

DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DE LOS VICIOS ALEGADOS.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamentos en los casos tercero y cuarto del

artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitido por el señor Conjuez de la Sala, se considera:

a. **Recurso de la empresa actora.- Caso tercero.-** i. Los errores previstos en el caso tercero del artículo 268 del COGEP, consisten en la inconsonancia o incongruencia externa, resultante de la comparación entre la parte resolutiva del fallo con las pretensiones de la demanda y con las excepciones deducidas, que se configura por los siguientes modos o formas: 1) Cuando se otorga más de lo pedido - *ultrapetita*; 2) Cuando se otorga algo distinto a lo pedido ± *extra petita*; 3) Cuando se deja de resolver sobre algo de lo pedido ± *citra petita*; y, 4) Cuando se resuelve menos de lo pedido - *mínima petita*.³; ⁴ii. El recurrente acusa a la sentencia de transgredir el límite procesal determinado por lo expresamente pedido por las partes al disponer que se realice un análisis de precios de transferencia bajo la verificación de legalidad que consta en la parte motiva de su decisión, con lo que habría incurrido en el vicio de ultra petita; iii. Analizada la sentencia, ésta en el considerando 5.3., determina como objeto de la controversia: *“ESTABLECER si en el presente caso la parte Actora desvanece o justifica las observaciones planteadas por la Administración Tributaria y que constan en el Acta de Determinación del ejercicio fiscal 2015 bajo análisis, conforme a las alegaciones que aparecen en la demanda y según la normativa legal y de precios de transferencia vigentes para dicho ejercicio;”* iv. Luego del análisis de la prueba actuada por las partes, en el considerando 7.6.2, el Tribunal juzgador concluye: *“Al analizar la Acta de Determinación en la parte que fue cuestionada en esta causa, el Tribunal verifica que, en dicha acta de determinación, no hay controversia con relación al método para aplicar el principio de plena competencia, esto es el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional, no hay controversia con relación al indicador de rentabilidad MOTC ((Utilidad operativa/Costos + Gastos operacionales) (Margin On Total Costs o “MOTC”)), que fue utilizado en el caso bajo análisis; y, tampoco existe controversia con relación a la base de datos utilizada para obtener la información financiera de las comparables. Solo hay discrepancias con relación a uno de los 4 comparables presentados en el Informe de Precios de Transferencia del ejercicio 2015, además en el acta se ha justificado la*

³ Ecuador. Corte Nacional de Justicia, en Gaceta Judicial. Año CVIII. Serie XVIII, No. 4, Quito: 31 de enero de 2007, p. 1337.

⁴ Luis Armando Tolosa Villabona, *Teoría y Técnica de Casación: Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acción de grupo*, (Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley, 2008), 359.

pertinencia de la aplicación de las normas legales invocadas al caso analizado.^º (El subrayado pertenece a la Sala); **v.** El Tribunal de instancia al resolver la controversia acepta de manera parcial las pretensiones del actor; cuando existe una aceptación en tales condiciones, es evidente que el Tribunal juzgador no incurre en el vicio alegado, pues, el acto cuestionado sobrevive, disminuido en sus efectos por los vicios aceptados, que deberán rectificarse en los términos dispuestos en la sentencia; **vi.** Al no configurarse el vicio alegado por la empresa actora, el cuestionamiento no procede y se lo rechaza.

b. Recurso de la Administración Tributaria.- Caso cuarto.- i. La falta de aplicación:

“ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.”^º **ii.** El caso cuarto del artículo 268 del COGEP contiene los vicios denominados indirectos, en tanto, el yerro en las normas de valoración de prueba, producen errores en normas sustantivas por una equivocada aplicación o por falta de aplicación; **iii.** En el presente caso, la representante de la Administración Tributaria cuestiona el fallo de instancia porque considera que incurre en falta de aplicación de los artículo 164 y 161 del COGEP, con el argumento que el Tribunal de instancia no analizó la prueba aportada por la Administración Tributaria con la sana crítica porque de ellas no concluye en un hecho real; **iv.** Analizadas las normas acusadas de falta de aplicación, en primer término el artículo 161conceptúa lo que debe entenderse por conducción y pertinencia de la prueba, no es una norma de valoración probatoria, por lo que no se considerará en el análisis; respecto del artículo 164, al ser una norma de valoración de prueba, se procede a verificar, con los argumentos que sostienen la recurrente, si en efecto se produce la falta de aplicación; **v.** Al respecto, la norma aludida en los incisos segundo y tercero contiene las reglas que según el recurrente, no observó el Tribunal juzgador: a) La apreciación en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica; y, b) La valoración de todas las pruebas que le sirvieron para justificar su decisión; **vi.** El Tribunal juzgador en el considerando 6 de la sentencia, hace una relación de los hechos probados y relevantes para el fallo, prueba documental y pericial practicada por las partes; luego, en el considerando 7.5.2.3, 7.5.2.4 y 7.5.2.5 consta el análisis de los informes presentados por las partes, estableciendo las coincidencias entre los dos informes, como la referencia que

señala al final de 7.5.2.3: ^{a 1/4} el Tribunal acoge lo señalado por los dos peritos y ordena que se acepte y/o aplique tal ajuste en las cifras usadas del comparable en cuestión.^o; **vii.**

Para que se produzca la falta de aplicación de la norma de valoración probatoria, el Tribunal juzgador, debió no considerarla siquiera, lo que se evidencia que en el presente caso no ocurre, pues hace expresamente referencia a los informes periciales de las partes, por lo que mal se puede pretender falta de aplicación cuando sí existe el ejercicio de análisis en la prueba presuntamente afectada; **vii.** Al no verificarse la falta de aplicación en la norma de valoración de prueba, no se puede analizar la presunta afectación en normas de derecho sustantivo señaladas por la recurrente, porque no se cumple con la condición de procedencia necesaria de los vicios con la causal alegada; **viii.** Por las razones expuestas, se desecha el cuestionamiento formulado por la Administración Tributaria en contra de la sentencia impugnada.

DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve **NO CASAR** el fallo de mayoría dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 26 de octubre del 2020, las 08h21.- Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase..

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)



Juicio No. 09501-2020-00047

JUEZ PONENTE: JOSE DIONICIO SUING NAGUA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 1 de febrero del 2022, las 14h25. **VISTOS:** La señora Teresa de Lourdes Peña Hurtado en calidad de representante legal de la compañía Seguros Confianza S.A, interpone recurso de casación en contra del fallo de mayoría dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 06 de noviembre del 2020, las 13h10, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2020-00047.

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

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 06 de noviembre del 2020, en fallo de mayoría, declara SIN LUGAR LA DEMANDA de impugnación presentada por la señora Teresa de Lourdes Peña Hurtado, en calidad de Presidente Ejecutivo y como tal representante legal de la compañía SEGUROS CONFIANZA S.A.; y, consecuentemente se declara la validez de la Resolución No. 109012019RREC493360 de fecha 06 de noviembre de 2019, dictada por la DIRECTORA ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS y, su antecedente como lo es el Acta de Determinación No. 09201924900583331, emitida el 25 de abril de 2019, correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 12 de enero del 2021, las 11h51, la señora Teresa de Lourdes Peña Hurtado, representante legal de la compañía Seguros Confianza S.A, interpone recurso de casación, mismo que es calificado en auto de 15 de enero del 2021, las 10h44, en los términos de los artículos 266, 269 y 271 del Código Orgánico General de Procesos, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

CUARTO: ADMISIÓN.- Mediante auto de 04 de mayo del 2021, las 10h59, el doctor Marco Aurelio Tobar Solano en su calidad de Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación

propuesto, por los siguientes casos: **a)** el **caso 4** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el vicio de falta de aplicación del artículo 164 del COGEP, que habría conducido a una equivocada aplicación de los artículos 13 numeral 6 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y, artículo 35 numerales 7 y 8 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno en desmedro de la aplicación del numeral 1 del artículo 7 de los convenios y del artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, **b)** el **caso 5** del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del segundo inciso ubicado a continuación del artículo 11 del artículo 44 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- En escrito de 16 de junio del 2021, las 16h17, la abogada Velyalline Romo Molestina, procuradora fiscal de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, dio contestación al recurso interpuesto por la compañía Seguros Confianza S.A. y solicitó desuchar el recurso de casación presentado y que se ratifique en su totalidad la sentencia recurrida.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa realizado el 15 de noviembre del 2021, las 11h21, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E); Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; y, José Suing Nagua, Juez Nacional, en su calidad de ponente en la presente causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede

afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar, por lo que se declara el proceso válido.

OCTAVO: AUDIENCIA.- Mediante providencia de 10 de enero del 2022, las 15h12, se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día viernes 21 de enero del 2022, las 11h00, en la que participaron la abogada Damia Gimabel Morcillo Gutiérrez, en calidad de procuradora judicial de la señora Teresa de Lourdes Peña Hurtado, representante legal de la compañía de Seguros Confianza S.A. y la abogada Velyalline Romo Molestina, en calidad de procuradora fiscal de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, quienes intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus representados, en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso; se suspende la audiencia para el 31 de enero, a las 16h30, en la que se da a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

NOVENO: ERROR ALEGADO.- La recurrente considera que el fallo de mayoría emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 06 de noviembre del 2020, las 13h10 incurre en: **a) el caso 4** del artículo 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación del artículo 164 del COGEP, que habría conducido a una equivocada aplicación de los artículos 13 numeral 6 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y, artículo 35 numerales 7 y 8 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno en desmedro de la aplicación del numeral 1 del artículo 7 de los convenios y del artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, **b) el caso 5** del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del segundo inciso ubicado a continuación del artículo 11 del artículo 44 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retenciones y Documentos Complementarios.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que la recurrente considera infringidas son: **a) Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, publicado en el Registro Oficial No.178 de 5 de mayo de 2000 y vigente desde el 22 de diciembre del 1995: Art.7.- Beneficios Empresariales: 1. Los beneficios de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa desarrolle actividades en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en el. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa podrán someterse a imposición en el otro Estado pero solo en la cuantía en que sean atribuibles a este establecimiento permanente.º b) Código Orgánico General de Procesos: Art. 164: ^a Valoración de la prueba. Para que las pruebas sean apreciadas por la o el juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse**

dentro de los términos señalados en este Código. La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. La o el juzgador tendrá obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión.^o **c) Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 13:** ^a Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y estén relacionados con la generación de rentas gravadas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso de fuente ecuatoriana, sin perjuicio de la deducibilidad de los gastos que se mencionan a continuación, que no se encuentran sujetos a retención en la fuente, así como de aquellos casos en que dicha retención no es procedente de conformidad con lo dispuesto en Convenios Internacionales suscritos por Ecuador. Serán deducibles, y no estarán sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior: (1/4) **6.** Los pagos por primas de cesión o reaseguros, conforme las siguientes condiciones: **a)** El 75% de las primas de cesión o reaseguros contratados con sociedades que no tengan establecimiento permanente o representación en Ecuador, cuando no superen el porcentaje señalado por la autoridad reguladora de seguros; y, **b)** El 50% de las primas de cesión o reaseguros contratados con sociedades que no tengan establecimiento permanente o representación en Ecuador, cuando superen el porcentaje señalado por la autoridad reguladora de seguros. En todos los casos en que la sociedad aseguradora en el exterior sea residente fiscal, esté constituida o ubicada en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, por el pago realizado se retendrá en la fuente sobre el 100% de las primas de cesión o reaseguros contratados.-^o **Art. 48: "Retenciones en la fuente sobre pagos al exterior.-** (Reformado por el Art. 101 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007; y, por el num. 8. del Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 744-S, 29-IV-2016; y, reformado por el Art. 51 de la Ley s/n, R. O. 587-3S, 29-XI-2021).- Quienes realicen pagos o créditos en cuenta al exterior, que constituyan rentas gravadas por esta Ley, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, actuarán como agentes de retención en la fuente del impuesto establecido en esta Ley. Si el pago o crédito en cuenta realizado no constituye un ingreso gravado en el Ecuador, el gasto deberá encontrarse certificado por informes expedidos por auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país. La certificación se referirá a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la respectiva actividad y a su cuantía y adicionalmente deberá explicarse claramente porque el pago no constituiría un ingreso gravado en el Ecuador. .^o **c) Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 35** ^a **Gastos no deducibles.-** No podrán deducirse de los ingresos brutos los siguientes gastos: (1/4) **7.** Los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención. **8.** Los costos y gastos por los que no se hayan efectuado las correspondientes retenciones en la fuente, en los casos

en los que la ley obliga a tal retención.^{o 1} d) Reglamento de Comprobantes de Venta, Retenciones y Documentos Complementarios: Art. 40: ^a Requisitos de llenado para los comprobantes de retención: (1/4) El comprobante de retención deberá ser emitido, aún en los casos en los que el convenio internacional para evitar la doble tributación, exima de la retención.^{o 2}

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DE LOS CASOS CUARTO Y QUINTO DEL ARTÍCULOS 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS.-

a) Caso cuarto: ^a 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto.^{o 1}

b) Caso quinto. ^a Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.^{o 2}

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE POR LOS VICIOS ACUSADOS.- a) Respecto al caso cuarto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, la recurrente acusa el vicio de falta de aplicación del artículo 164 del COGEP, refiriéndose a que este precepto jurídico de valoración de prueba fue transgredido por el Tribunal, pues no apreciaron la prueba en su conjunto, desconociendo el valor probatorio de los certificados de auditores independientes dentro de la totalidad de elementos aportados por las partes al proceso, conforme al considerando 7.3 de la sentencia recurrida en donde los juzgadores resuelven sobre el segundo objeto de la controversia, respecto a la glosa ^aPrimas cedidas al exterior sin certificado de auditores independientes y sin comprobantes de retención^o, a fin de decidir sobre la deducibilidad de este gasto. En el numeral 7.3.1, se realiza una transcripción de normas legales y reglamentarias, mientras que en los numerales 7.3.2 al 7.3.4 de la sentencia recurrida, se realiza una descripción del asunto controvertido y de los hechos suscitados en los procedimientos administrativos que anteceden, dentro de los cuales se reconoce que la controversia sobre la deducibilidad del gasto se restringe a la presentación de certificados de auditores independientes y comprobantes de retención en cero. Mientras que en el numeral 7.3.5 del fallo, únicamente se enlistan los medios probatorios aportados por las partes. Sin embargo, la simple enunciación de las pruebas, no constituye una valoración probatoria. Además, vale señalar que en dicha lista, inclusive, se transcribe textualmente el anuncio de

¹ Ecuador. Registro Oficial Suplemento 506 de 22 mayo de 2015 - Última modificación 26 de junio de 2019, Código Orgánico General de Procesos: artículo 268 numeral 4.

² Ibídem, artículo 268 numeral 5.

pruebas realizado por CONFIANZA S.A., incluyendo la parte de la demanda que señala: "de acuerdo con los requisitos establecidos en el artículo 31 del RLRTI. "Sin embargo, al resolver nada se dice sobre estas pruebas documentales que fueron legalmente reproducidos en la audiencia de juicio. En el punto 7.3.6, los juzgadores de instancia de forma retórica, pero sin contenido de sustento en la sentencia, señalan que las pruebas "han sido apreciadas en conjunto y se las valora como en derecho corresponde", y en el siguiente punto, sin expresar la valoración extraída del conjunto de pruebas ni identificar qué medios probatorios justifican su decisión, declaran la no deducibilidad del gasto. Al respecto, la recurrente resalta que la simple manifestación respecto a que las pruebas "han sido apreciadas en conjunto y se las valora como en derecho corresponde", no constituye la aplicación del artículo 164 del COGEP, pues conforme se analizó, esta norma dispone que la prueba debe ser apreciada en su conjunto y, en función de lo dispuesto en el mismo artículo, el juzgador tiene la obligación de expresar en su resolución la valoración de las pruebas, no el simple señalamiento retórico de haber cumplido con este requisito, además el juzgador debe explicar aquellas en que se encuentra justificada su decisión. Proceso de razonamiento que no se realizó en el fallo recurrido. En el fallo de instancia, no consta la apreciación de las pruebas, es decir, la determinación del mérito o eficacia probatoria de los distintos elementos aportados, en particular de los certificados de auditores independientes que también forman parte de la verdad procesal, cuyo valor probatorio a fin de obtener el esclarecimiento de la verdad en el proceso no fue fijado por los juzgadores, por tanto, cometieron la infracción acusada. Que en el voto salvado, el juez declara la deducibilidad del gasto con base en el análisis de las normas aplicadas por la Administración Tributaria, mediante el cual concluyó que la presentación de los referidos certificados no es requisito para determinarla deducibilidad. Sin perjuicio de esto, también se pronuncia respecto a la prueba presentada, así: "(...) finalmente dejamos en firme, la decisión de este Tribunal, de certificar conforme rezan los documentos aportados por la actora, la compañía CONFIANZA S.A., sí cuenta con las certificaciones de auditores independientes conforme a las pruebas presentadas y que fueron practicadas en la audiencia de juicio".

La falta de aplicación de la norma de valoración probatoria expuesta anteriormente, condujo a los juzgadores a la equivocada aplicación del numeral 6 del artículo 13 de la LRTI y de los numerales 7 y 8 del artículo 35 del RLRTI, en desmedro de la aplicación del artículo 48 de la LRTI y del numeral 1 del artículo 7 "Beneficios empresariales" de los Convenios para Evitar la Doble Imposición que Ecuador suscribió con Suiza, Alemania y España, respectivamente, normas que establecen que los pagos realizados a las reaseguradoras domiciliadas en esos países no constituyen ingresos gravados en Ecuador y, por tanto, no son objeto de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta. Los jueces de instancia resuelven que el gasto no es deducible, de conformidad con el artículo 13 numeral 6 de la LRTI y el artículo 35 numerales 7 y 8 del RLRTI. Claramente se puede observar que este yerro deviene precisamente de que el Tribunal no valoró la prueba en su conjunto y no fijaron el valor

probatorio de los certificados de auditores independientes actuados como pruebas a favor de la actora, los cuales demuestran la pertinencia del gasto respecto a pagos al exterior realizados en aplicación de los mencionados CDI, de acuerdo con el artículo 31 del RLRTI.

Las normas citadas, de forma general, establecen el deber de realizar retenciones en los gastos efectuados en el exterior si los pagos constituyen ingresos gravados en el Ecuador y que, en caso de que no se efectúen, el gasto no será deducible. Sin embargo, la aplicación de estas normas no procede en el caso particular de CONFIANZA S.A., pues los gastos observados se tratan de primas cedidas a reaseguradoras del exterior, domiciliadas en países con los que Ecuador ha suscrito Convenios para Evitar la Doble Tributación, y en función de dichos convenios estos rubros representan beneficios empresariales que solo pueden ser objeto de imposición en esos países. Por tanto, no son ingresos gravados en Ecuador y no se deben efectuar retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta. En los certificados de auditores independientes, que constituyen los medios de prueba respecto a los cuales se ha infringido la norma de derecho que regula la valoración de la prueba (artículo 164 del COGEP), precisamente se verifican las características expuestas anteriormente respecto a los gastos, pues de acuerdo a los requisitos exigidos en el artículo 31 del RLRTI. Estos contienen, entre otros datos, la siguiente información: Análisis de la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad económica en el Ecuador o en el exterior, y la descripción del ingreso para el cual fue efectuado; Calificación del ingreso que remesa la compañía al exterior conforme al convenio de doble tributación en caso de que aplique; y verificación de que quien recibe el pago es el beneficiario efectivo; y Justificación de la razón por la cual no sería un ingreso gravado en Ecuador, en el caso que aplique. Por tanto, si la Sala hubiera aplicado el precepto de valoración de prueba establecido en el artículo 164 del COGEP, no habrían aplicado el artículo 13 numeral 6 de la LRTI y el artículo 35 numerales 7 y 8 del RLRTI, pues constituyó una equivocada aplicación, conforme fue analizado. Sino que habrían aplicado lo establecido en el numeral 1 del artículo 7 de los CDI que Ecuador suscribió con Suiza, España y Alemania, concluyendo que los pagos al exterior glosados constituyen ingresos no gravados en el país; así como, hubieran aplicado el artículo 48 de la LRTI, concluyendo que la presentación de los certificados de auditores externos agotaba este punto controvertido.

Respecto del caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del artículo 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retenciones y Documentos Complementarios, el casacionista se refiere al considerando 7.3.7 de la sentencia recurrida que entre las normas aplicadas para negar la deducibilidad del gasto, los juzgadores aplican la norma mencionada, lo que desborda el alcance de la misma, lo cual no tiene un efecto jurídico sobre la deducibilidad del gasto. Erróneamente el Tribunal establece que la omisión de su supuesto de hecho tiene como consecuencia la no deducibilidad del gasto, atribuyéndole un alcance diferente al previsto en el ordenamiento jurídico

ecuatoriano, además, esta errónea interpretación de la norma vulnera el principio de reserva de ley establecido en el artículo 301 de la Constitución y el artículo 4 del Código Orgánico Tributario, que establecen que las deducciones sobre impuestos únicamente pueden establecerse por Ley. Se concluye que una norma reglamentaria no tiene la jerarquía necesaria para ordenar la no deducibilidad de un gasto. El artículo 40 del Reglamento de Comprobantes, contiene un mandato expresado en una acción a realizar, sin embargo, en su texto no consta su consecuencia jurídica. Es así que, para identificar el efecto que genera su incumplimiento, es preciso realizar una interpretación sistemática. Primero, se debe considerar que dentro de la normativa tributaria, el Reglamento de Comprobantes es aquel que contiene las disposiciones relativas a comprobantes de venta, retención y otro documentos de sustento de transacciones, a fin de regular su emisión, transmisión y entrega dentro del sistema tributario. Por consiguiente, se entiende que la exigencia prevista en el artículo 40 de la norma invocada, se refiere simplemente a la emisión de un documento autorizado por el SRI, con la intención que la Administración Tributaria cuente con la información de la respectiva transacción, a través del Anexo Transaccional Simplificado que llegue a presentar el contribuyente y de la facturación electrónica. Segundo, tratándose de una norma tributaria, se debe recurrir al Código Orgánico Tributario, el cual contiene las normas que regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, así con las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos, entre estas, se cuenta precisamente el incumplimiento de las normas tributarias. Así, de conformidad con los artículos 70, 310, 315 y 323 del Código Orgánico Tributario, las violaciones de las normas reglamentarias o secundarias, constituyen faltas reglamentarias que son un tipo de infracción a ser juzgado y sancionado por la Administración Tributaria, en ejercicio de su facultad sancionadora. La consecuencia jurídica de la omisión del referido mandato del artículo 40 del Reglamento de Comprobantes, es que su incumplimiento constituye una falta reglamentaria, para cuyo establecimiento se deberá seguir el procedimiento administrativo correspondiente a fin de establecer una sanción. Por tanto, el incumplimiento de lo establecido en la norma, de ninguna forma constituye una mella para gozar de la deducibilidad del gasto, sino que *±de conformidad con la normativa tributaria-* su incumplimiento solo podría traer como consecuencia que se abra un sumario administrativo por falta reglamentaria.

DÉCIMO TERCERO: DE LOS VICIOS ALEGADOS.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver los problemas jurídicos planteados derivados del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamentos en los casos cuarto y quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitido por el señor Conjuez de la Sala, los analizará en forma conjunta en tanto están correlacionados; para hacerlo se considera: **i. La falta de aplicación:** *“ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la*

norma por haberse excluido ésta en la sentencia.³ **ii. La errónea interpretación.**- *"Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad."⁴* **iii.** La recurrente acusa la falta de aplicación del artículo 164 del COGEP, porque a su criterio no apreciaron la prueba en su conjunto, desconociendo el valor probatorio de los certificados de auditores independientes, vicio que habría producido la equivocada aplicación del numeral 6 del artículo 13 de la LRTI y de los numerales 7 y 8 del artículo 35 del RLRTI, en desmedro de la aplicación del artículo 48 de la LRTI y del numeral 1 del artículo 7 "Beneficios empresariales" de los Convenios para Evitar la Doble Imposición que Ecuador suscribió con Suiza, Alemania y España, respectivamente; **iv.** Acusa además, la errónea interpretación del artículo 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retenciones y Documentos Complementarios porque al aplicar la norma los juzgadores disponen una consecuencia jurídica distinta a su alcance, que condujo a la no deducibilidad del gasto; **v.** La decisión de mayoría, en sus contenidos esenciales, resuelve: a) Declarar válida la resolución de la Administración Tributaria por considerar que la empresa actora no cumplió con el deber de presentar los justificativos exigidos por la ley y el reglamento para que los mismos se consideren amparados por los convenios de doble imposición; b) Que al no haber emitido los comprobantes de retención, así sea en cero, incumple con la exigencia de la norma reglamentaria; **vi.** La sentencia, en el considerando 5.5 realiza el anuncio de la totalidad de las pruebas practicadas en la audiencia de juicio; luego en el considerando 7.3.2 expone el análisis efectuado a los documentos que fueran presentados por las partes procesales, actuados en audiencia de juicio; en el considerando 7.3.5 analiza las pruebas presentadas y actuadas y en el punto 7.3.7 reitera el ejercicio de valoración a las pruebas practicadas; **vii.** De las referencias a los razonamientos vertidos por el Tribunal juzgador, se desprende suficiente evidencia del ejercicio de valoración de las pruebas actuadas por las partes procesales en los que sustenta su decisión, sin que se advierta la existencia del vicio alegado, que por lo demás se concentra en referir que los argumentos de los juzgadores no concretan el análisis, sin determinar de qué manera se produce el yerro en la norma de valoración de prueba alegada; **viii.** Al no configurarse el vicio de falta de aplicación de la norma de valoración probatoria, no corresponde verificar los presuntos vicios en las normas sustantivas señaladas por la recurrente, porque no se cumple la condición previa necesaria de la causal alegada; **ix.** Por lo expuesto, se desecha el cuestionamiento a la sentencia con

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

⁴ Tolosa Villabona, L.A.; *Teoría y Técnica de Casación* ibídem., pp. 361.

sustento en el caso cuarto del artículo 268 del COGEP; **x.** Respecto del yerro fundado en el caso quinto del artículo 264 del COGEP, sobre la presunta errónea interpretación del segundo inciso a continuación del numeral 11 del artículo 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención y Documentos Complementarios, la Sala no encuentra que se produzca el error denunciado, en tanto los jueces de instancia si bien determinan que al no haber realizado la retención en la fuente por el valor correspondiente al 25% del gasto en el exterior, origina la falta de aplicación del artículo 31 del Reglamento para la aplicación de la LRTI, en concordancia con el artículo 35, numerales 7 y 8 del mismo cuerpo normativo, la argumentación principal para restarle la calidad de deducible está fundada en la falta de presentación de los justificativos requeridos por ley, no únicamente en la falta de retención; **xi.** Por lo expuesto, no se advierte la configuración del vicio alegado con sustento en el caso quinto y se lo desecha.

DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve **NO CASAR** el fallo de mayoría dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 06 de noviembre del 2020, las 13h10.- Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)



168731860-DFE

Juicio No. 17510-2017-00363

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 2 de febrero del 2022, las 15h29. **Vistos.-**

A S U N T O

Resolver los recursos de casación interpuestos por la abogada Shariam Olmedo, procuradora fiscal de la Administración Tributaria demandada, y por el abogado Diego Francisco Pino Roditti, procurador fiscal del representante legal de la compañía CONSTRUCTORA VILLACRECES ANDRADE S.A., en contra de la sentencia de 21 de febrero de 2018, a las, 15h29, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio de impugnación No. 17510-2018-00363, propuesto por la compañía en mención, en contra del Acta de Determinación No. 17201724900394599, de 28 de abril del 2017, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas (SRI), por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia recurrida se resolvió aceptar parcialmente la demanda presentada por la sociedad CONSTRUCTORA VILLACRECES ANDRADE S.A., representada por el ingeniero Galo Xavier Balda Santos, en calidad de representante legal, por lo que se modifica el acta de determinación No. 17201724900394599, emitida por el Delegado del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, el 28 de abril del 2017, exclusivamente en la parte que corresponde a las glosas que se han dado de baja o reformado expresamente a lo largo del fallo, en todo lo demás se confirma el acto impugnado.

1.2 De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia de casación, le han

antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1 Auto de 13 de junio de 2019, a las 08h21, dictado por el doctor Iván Rodrigo Larco Ortúño, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por el vicio de falta de aplicación de los arts. 27, 28 numeral 1, literales a), f) y g), y del art. 98 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI), y del art. 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI).

A su vez, se declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto por la compañía CONSTRUCTORA VILLACRECES ANDRADE S.A. por el caso 5 del art. 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación de los arts. 15 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, 27 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, del párrafo 12 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11, 1561 del Código Civil, 7 de Ley de Régimen Tributario Interno, 17 del Código Tributario y 46 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En cumplimiento al tercer inciso del art. 270 del COGEP se dispone correr traslado con los recursos a la contraparte correspondiente para que en el término de 30 días lo contesten en forma fundamentada.

1.2.2 Sorteo de la causa número 17510-2017-00363, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de noviembre del 2020, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.3 Auto de 25 de enero de 2022, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 1 de febrero de 2022, a las 11h00.

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

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales

Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.

Así como por el sorteo que consta en el proceso; y 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).

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

2.3 Problema jurídico planteado.-

CASO 5: La Administración Tributaria considera que en la sentencia objeto del recurso de casación, el Tribunal *A quo* incurre en el vicio de falta de aplicación de los arts. 27, 28 numeral 1, literales a), f) y g), y del art. 98 del RLRTI, y del art. 7 de la LRTI; al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

CASO 5: La compañía CONSTRUCTORA VILLACRECES ANDRADE S.A. considera que en la sentencia objeto del recurso de casación, el Tribunal de instancia incurre en el vicio de falta de aplicación de los arts. 15 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, 27 del RLRTI, párrafo 12 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11, 1561 del Código Civil, 7 y 46 de LRTI, 17 del Código Tributario; al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

2.4 Fundamentación del recurso de casación interpuesto por el SRI.- La autoridad tributaria en la fundamentación del recurso señala que respecto del considerando séptimo de la sentencia: ^a ***Glosa Décimo tercera y décimo cuarta remuneraciones***^º numeral 3.6.2.1.3 del Acta de Determinación, existe el vicio de falta de aplicación del art. 28, numeral 1, literales a), f) y g) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que esta norma señala que solo se puede considerar como gasto deducible las remuneraciones (decimotercera y decimocuarta) respecto de las cuales se haya pagado a los trabajadores, y si no se puede comprobar con documentos de soporte la existencia efectiva del pago, no tendrán ese tratamiento. Que el literal f) señala que las únicas provisiones consideradas deducibles serán las de desahucio y de jubilación patronal, también el literal g) establece que respecto de otras provisiones que no vayan a ser utilizadas por cualquier causa, deberán revertirse al final del ejercicio económico al tener la seguridad que el trabajador desvinculado no recibiría el valor restante por no haber prestado sus servicios por la totalidad del año conforme se

efectuó la provisión. Que respecto a la parte provisionada no cancelada, no se la puede considerar como un gasto deducible, por no ser de aquellos efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de la compañía, en conformidad con el art. 10 de la LRTI. Que la provisión efectuada por concepto de décimo tercera y cuarta remuneración es facultativa y no puede ser considerada como un gasto deducible, porque es la norma quien limita cuáles serán las provisiones que pueden ser deducibles, y la décimo tercera y cuarta remuneración no constan dentro de la misma. Que el actor debió haber efectuado el tratamiento que señala el literal g) de la norma con la parte de la provisión de décimo tercera y cuarta remuneración que no se empleó dentro del año 2014 por los trabajadores que se desvincularon de la institución y a las cuales se les entregó la parte proporcional de la provisión conforme al tiempo de servicio prestado en la compañía, el resto de la provisión que no se empleó en ese periodo debía ser revertida como indica la norma, ya que el trabajador al desvincularse antes de completar el año, únicamente se hizo acreedor a una parte de la provisión, y respecto al resto, se tenía la certeza que no podía ser cancelada por la separación del empleado, consecuentemente se debía reversar la misma. Que de la sentencia se concluye que a Sala aplicó incorrectamente el art. 10, numeral 14 de la LRTI. Que como consecuencia de este vicio, se llegó a la conclusión que la compañía podía emplear la totalidad de la provisión décimo tercera y cuarta remuneración, aceptando una provisión distinta a las señaladas en la ley, incluso en la parte en la cual se provisionó y no se canceló a los empleados, desconociendo la facultad determinadora de revisión de la Administración Tributaria en la cual se reconocen como gastos aquellos que cuenten con respaldo documental, sin embargo, respecto a la provisión no empleada, no existe sustento alguno y no permitió generar ingresos por no ser devengada. Que lo correcto era declarar la parte cancelada a los trabajadores en relación al tiempo de servicio prestado y la parte provisionada que no se usó, reversarla al final del ejercicio económico 2014 sin tomar un valor superior al documentalmente soportado como gasto deducible. Sobre el considerando décimo de la sentencia: "Gastos que no corresponden al ejercicio fiscal" del numeral 3.6.2.3.2 del Acta de Determinación se argumenta una falta de aplicación del art. 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el 27 del Reglamento para la Aplicación de la misma. Que la Sala reconoce la factura correspondiente a honorarios prestados en 2013 por la compañía FRACTAL CONSULTORES, como un gasto efectuado en el ejercicio 2014, ignorando la normativa tributaria que establece que los gastos corresponden al ejercicio económico en el cual fueron realizados con independencia de las fechas de facturación y pago. Que el art. 7 de la LRTI considera que el ejercicio económico abarca desde el 1ro de enero de cada año, hasta el 31 de diciembre del mismo. Que si la factura hace alusión a *servicios profesionales de junio a diciembre del 2013*, forma parte de aquellos gastos efectuados durante el ejercicio impositivo o fiscal 2013, y por lo tanto no puede ser registrado dentro del 2014. Que este análisis se conecta al art. 27 del RLRTI, en el cual se indica que serán deducibles los gastos incurridos dentro del ejercicio económico. Que

estas normas solo fueron incluidas por el juez de instancia, sin embargo, faltó realizar la aplicación de las mismas dentro de la sentencia en relación con los hechos manifestados en la parte considerativa de la glosa analizada. Que como consecuencia de este vicio, se permite que el contribuyente pueda tomar como gasto deducible del periodo determinado, el gasto de un servicio efectivamente prestado de junio a diciembre del año anterior, es decir, de un periodo completamente distinto, únicamente porque se afirma que en el 2014 se realizó el pago, lo cual no es correcto, ya que en la sentencia se indica la existencia de un anticipo en el 2013, por lo que el pago tampoco sería del periodo determinado. Que es claro que un servicio prestado de *“junio a diciembre del 2013”* no puede ser reconocido como aquellos efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas de un año distinto al suyo.

Sobre el considerando décimo tercero de la sentencia: *“Retenciones en la fuente del impuesto a la renta”* numeral 3.6.6 del Acta de Determinación, punto 13.4 del fallo se argumenta la falta de aplicación del art. 98 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que en la sentencia respecto de esta parte de la glosa, los únicos sustentos de los jueces son la declaración del año 2013 y 2014 y el informe de auditoría externa y con estas pruebas solo aplica el art. 46 de la LRTI, en el cual se establece cuál es el crédito tributario, sin embargo, le faltó aplicar también el art. 98 del RLRTI, donde se desarrolla cómo se sustenta el crédito tributario, mediante las retenciones efectuadas en el ejercicio económico y que no hayan podido ser disminuidos del impuesto causado en su declaración anual. Que el hecho de que los valores coincidan de un año a otro, no demuestra documentalmente que la diferencia detectada por la Administración, sea por un crédito tributario del año anterior, pues la normativa establece la posibilidad de ocupar el mismo hasta por 3 años siguientes al cual no se lo haya empleado. Que la *“coincidencia”* no puede ser un sustento de haberse empleado un crédito tributario que no pudo ser compensado en el 2013, ya que el mismo se pudo compensar hasta el año 2016 y no era obligatorio ocuparlo en el año siguiente. Que la única forma de analizar el concepto de esta glosa era con la aplicación de la norma infringida, es decir, revisar los comprobantes de retención correspondientes al año 2013, compensarlos con el impuesto a la renta causado en el mismo año, y la diferencia que no haya podido ser usada, será el crédito tributario pendiente de uso para los 3 años siguientes, no obstante esta documentación no fue analizada, por no haber sido presentada por el actor. Que de la revisión de la sentencia se concluye que la Sala aplicó incorrectamente el art. 46 de la LRTI en lugar del art. 98 del RLRTI. Que como consecuencia de este vicio, se reconoció un crédito tributario supuestamente proveniente del año anterior que se habría consignado equivocadamente en otra casilla, del cual nunca se pudo comprobar y tener la certeza que eran los mismos montos, reconociéndose una compensación que nunca se probó. Que no se está desconociendo el derecho del actor de emplear este crédito tributario, ya que se lo puede usar hasta los 3 años posteriores a su imposibilidad de compensación. Que corresponde aplicar la norma del sustento del crédito tributario para poder tener la certeza si la diferencia encontrada

proviene de esta fuente o de alguna otra, caso contrario, no se podía haber negado la glosa legalmente levantada. Que por los argumentos expuestos se solicita casar la sentencia recurrida.

2.5 La compañía CONSTRUCTORA VILLACRECES ANDRADE S.A., no presenta contestación alguna al recurso de casación propuesto por el SRI.

2.6 Fundamentación del recurso de casación interpuesto por la compañía CONSTRUCTORA VILLACRECES ANDRADE S.A.- La compañía actora en la fundamentación del recurso señala que respecto del numeral QUINTO de la sentencia, en relación a la **glosa ^aNotas de crédito^o** que consta en el numeral ^a3.6.1.2^o del Acta de Determinación se evidencian los siguientes vicios: Sobre la falta de aplicación del art. 15 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención vigente para el año 2014, el Tribunal no considera que las notas de crédito son documentos suficientes que sustentan los descuentos expresamente solicitados por el cliente (Consorcio Tena), de acuerdo con la norma tributaria. Que en la sentencia se debió reconocer que existía sustento documental en los descuentos realizados y al no hacerlo, la compañía recurrente se ve obligada a pagar impuestos sobre un ingreso que nunca recibió. Sobre la falta de aplicación del art. 27 del Reglamento para la aplicación de la LRTI, en ninguna parte de la norma se impide que la realidad económica de un descuento pueda constar en un email, al contrario, señala expresamente que los descuentos pueden ser concebidos bajo cualquier modalidad, como ocurrió en este caso. Que como consecuencia de este vicio, la compañía recurrente se ve obligada a incluir en su base imponible ingresos que nunca recibió, pues se descontaron en virtud de que expresamente solicitó el cliente (que consta en emails), con base en el contrato suscrito entre las partes. Sobre la falta de aplicación del art. 1561 del Código Civil, la compañía recurrente en calidad de subcontratista suscribió un contrato con el Consorcio Tena. Que la CLÁUSULA QUINTA del contrato estipula que el pago se realizará luego de las deducciones correspondientes y que el Consorcio Tena tiene derecho a descontar de los pagos que adeude al contratista, tales como: gastos por fallos cometidos en la ejecución del contrato, multas, etc. Que también se indica que el Consorcio Tena puede descontar a la compañía cualquier pago pendiente o indebido efectuado por Consorcio Tena por cualquier concepto relacionado con los términos del subcontrato, en cualquier tiempo en que sean detectados, siempre antes de la liquidación económica del subcontrato. Que con base en el contrato, Consorcio Tena solicitó mediante emails, que se emitan notas de crédito con fundamento en la necesidad de finiquitar las cuentas entre Consorcio Tena y la recurrente. Que el Consorcio Tena invocó expresamente la CLÁUSULA QUINTA mencionada del subcontrato. Que los descuentos que la compañía recurrente se vio en la obligación de dar, tienen como fundamento un contrato, específicamente la CLÁUSULA QUINTA. Que en el email donde el Consorcio Tena invoca esta cláusula, consta la solicitud de que se apliquen descuentos sobre las facturas de la compañía. Que en aplicación del art. 1561 del Código Civil, la recurrente no tuvo otra

alternativa que atender al requerimiento efectuado por su cliente, de lo contrario habría violado las cláusulas del contrato. Sobre la falta de aplicación del párrafo 12 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11, dicha norma señala que en contratos de construcción existen incertidumbres que dependen del desenlace de hechos futuros y por ende, la cuantía de los ingresos puede disminuir de un periodo a otro, lo cual sucedió en el presente caso. Que este vicio ocasionó que el Tribunal concluya erróneamente que no serían pertinentes los descuentos solicitados por Consorcio Tena, no obstante, los descuentos otorgados fueron pertinentes, al punto que se sustentan en normas de contabilidad. Sobre la falta de aplicación del art. 7 de la LRTI, en virtud de esta norma, la compañía recurrente realizó el registro contable y tributario en el ejercicio fiscal en el que se emitieron las notas de crédito, esto es en el año 2014. Que esta norma debió ser aplicada y, en consecuencia se debió reconocer en la sentencia que los descuentos fueron debidamente aplicados y registrados en el ejercicio fiscal correspondiente, es decir, en aquel en el que se emitieron las notas de crédito. **Respecto del numeral DÉCIMO TERCERO de la sentencia se argumenta la falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario.** Que esta norma señala que el criterio para calificar el hecho generador tendrá en cuenta las situaciones económicas que efectivamente existan, independientemente de las formas jurídicas que se utilicen. Que si se hubiese aplicado esta norma, la sentencia debía haber reconocido que a pesar de que los comprobantes tienen fecha 2013, no se usaron como crédito tributario en dicho ejercicio fiscal, sino en el 2014 debido a que se trataba de operaciones que afectaron dicho ejercicio económico. Respecto del numeral DÉCIMO TERCERO del Acta de Determinación, exclusivamente del numeral 13.3, donde se analizan comprobantes de retención por el valor de USD 53.804,19 el recurrente argumenta la falta de aplicación del art. 46 de la LRTI, según esta norma, los valores retenidos por concepto de retenciones en la fuente constituyen crédito tributario del impuesto a la renta. Que este vicio ha ocasionado que en la sentencia se desconozcan retenciones en la fuente que constituyen un impuesto efectivamente pagado por la recurrente y recibido por el SRI. Que por los argumentos expuestos se solicita casar la sentencia recurrida y se la deje sin efecto en las partes indicadas

2.7. La Administración Tributaria no presenta contestación alguna al recurso de casación propuesto por la compañía CONSTRUCTORA VILLACRECES ANDRADE S.A.

2.8 Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 1 de febrero de 2022, a las 11h00.- Comparecieron a la misma, por las partes la abogada Shariam Patricia Olmedo Armijos en calidad de procuradora judicial del Servicio de Rentas Internas y, el Dr. Diego Francisco Pino Roditti, en calidad de procurador judicial de Constructora Villacreces Andrade S.A., quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos e hicieron uso de su derecho a la réplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ^a **Art. 268.- CASOS.**- *El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 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^o.* Este caso se refiere a la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. El caso 5 tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia; para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

3.2 Sobre la falta de aplicación Luis Tolosa señala que: ^a *Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye "la infracción directa típica", 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} °*, (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359).

3.3 Las partes recurrentes manifiestan en sus respectivos recursos que se han violentado las normas señaladas en el numeral 2.3 de este fallo, cuyos textos son los siguientes:

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

^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 1o. de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año.^o*

^a **Art. 46.-Crédito tributario.**-*Los valores retenidos de acuerdo con los artículos anteriores constituirán crédito tributario para la determinación del impuesto a la renta del contribuyente cuyo ingreso hubiere sido objeto de retención, quien podrá disminuirlo del total del impuesto causado en su declaración anual.^o*

REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

^a **Art. 27.- Deducciones generales.**- *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. La renta neta de las actividades habituales u ocasionales gravadas será determinada considerando el total de los ingresos no sujetos a impuesto único, ni exentos y las deducciones de los siguientes elementos:

1. Los costos y gastos de producción o de fabricación.
2. Las devoluciones o descuentos comerciales, concedidos bajo cualquier modalidad, que consten en la misma factura o en una nota de venta o en una nota de crédito siempre que se identifique al comprador. (1/4)^o

^a **Art. 28.- Gastos generales deducibles.**- Bajo las condiciones descritas en el artículo precedente y siempre que no hubieren sido aplicados al costo de producción, son deducibles los gastos previstos por la Ley de Régimen Tributario Interno, en los términos señalados en ella y en este reglamento, tales como:

1. Remuneraciones y beneficios sociales
 - a) Las remuneraciones pagadas a los trabajadores en retribución a sus servicios, como sueldos y salarios, comisiones, bonificaciones legales, y demás remuneraciones complementarias, la compensación económica para alcanzar el salario digno que se pague a los trabajadores conforme lo establecido en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, así como el valor de la alimentación que se les proporcione, pague o reembolse cuando así lo requiera su jornada de trabajo;
 - (...)
 - f) Las provisiones que se efectúen para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, de conformidad con el estudio actuarial pertinente, elaborado por sociedades o profesionales debidamente registrados en la Superintendencia de Compañías o Bancos, según corresponda; debiendo, para el caso de las provisiones por pensiones jubilares patronales, referirse a los trabajadores que hayan cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa. En el cálculo de las provisiones anuales ineludiblemente se considerarán los elementos legales y técnicos pertinentes incluyendo la forma utilizada y los valores correspondientes. Las sociedades o profesionales que hayan efectuado el cálculo actuarial deberán

remitirlo al Servicio de Rentas Internas en la forma y plazos que éste lo requiera; estas provisiones serán realizadas de acuerdo a lo dispuesto en la legislación vigente para tal efecto;

(1/4)

g) Los valores o diferencias efectivamente pagados en el correspondiente ejercicio económico por el concepto señalado en el literal precedente, cuando no se hubieren efectuado provisiones para jubilación patronal o desahucio, o si las efectuadas fueren insuficientes. Las provisiones en exceso y las que no vayan a ser utilizadas por cualquier causa, deberán revertirse a resultados como otros ingresos gravables.^o

***“Art. 98.- Sustento del crédito tributario.-** Únicamente los comprobantes de retención en la fuente originales o copias certificadas por Impuesto a la Renta emitidos conforme las normas de la Ley de Régimen Tributario Interno, este Reglamento y el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención, justificarán el crédito tributario de los contribuyentes, que lo utilizarán para compensar con el Impuesto a la Renta causado, según su declaración anual. El contribuyente deberá mantener en sus archivos dichos documentos por el período establecido en el Código Tributario.^o*

REGLAMENTO DE COMPROBANTES DE VENTA Y RETENCIÓN

***“Art. 15.-Notas de crédito.-** Las notas de crédito son documentos que se emitirán para anular operaciones, aceptar devoluciones y conceder descuentos o bonificaciones. Las notas de crédito deberán consignar la denominación, serie y número de los comprobantes de venta a los cuales se refieren. El adquirente o quien a su nombre reciba la nota de crédito, deberá consignar en su original y copia, el nombre del adquirente, su número de Registro Único de Contribuyentes o cédula de ciudadanía o pasaporte y fecha de recepción. Las facturas que tengan el carácter de “comercial negociables”, a las que se refiere el Código de Comercio y que en efecto sean negociadas, no podrán ser modificadas con notas de crédito.^o*

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 11

***“(1/4)** La medición de los ingresos de actividades ordinarias procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. Las estimaciones necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que tales hechos ocurren o se resuelven las incertidumbres. Por tanto, la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias del contrato puede aumentar o disminuir de un periodo a otro. Por ejemplo: (a) el contratista y el cliente pueden acordar modificaciones o reclamaciones, que aumenten o disminuyan los ingresos de*

actividades ordinarias del contrato, en un periodo posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado (1/4)^o

CÓDIGO CIVIL

^a Art. 1561.- Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes, y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales.^o

CÓDIGO TRIBUTARIO

*^a 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*

3.4 Es pertinente iniciar el análisis respectivo, señalando en virtud de que los recursos de casación presentados por las partes procesales se fundamentan en el caso 5 del art. 268 del COGEP, este caso, conlleva a que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia verifique si la sentencia emitida por la Sala de instancia riñe con el derecho (*error in iudicando*), lo que implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal *a quo*, no son controvertidos y son 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 de la Sala de Casación se limita a verificar 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 sustantiva, sea por falta de aplicación, errónea interpretación o aplicación indebida de normas de derecho, la Sala Especializada tendrá la obligación de casar dicha sentencia.

3.5 RECURSO DE CASACIÓN PLANTEADO POR EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.

3.5.1 El Servicio de Rentas Internas señala respecto a la *^a Glosa Décimo tercera y décimo cuarta remuneraciones^o* el Tribunal *A quo* incurre en el vicio de falta de aplicación del art. 28, numeral 1, literales a), f) y g) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que solo se puede considerar como gasto deducible las remuneraciones (decimotercera y decimocuarta) respecto de las cuales se haya pagado a los trabajadores; que el literal f) señala que las únicas provisiones consideradas deducibles serán las de desahucio y de jubilación patronal, también el literal g) establece que respecto de otras provisiones que no vayan a ser utilizadas por cualquier causa,

deberán revertirse al final del ejercicio económico al tener la seguridad que el trabajador desvinculado no recibiría el valor restante por no haber prestado sus servicios por la totalidad del año conforme se efectuó la provisión; y que aplicó incorrectamente el art. 10, numeral 14 de la LRTI.

i) Bajo el yerro alegado, es necesario iniciar el análisis respectivo, verificando los hechos probados en instancia al resolver la glosa en análisis, se verifican los siguientes hechos que no son controvertidos por las partes; en el considerando 7.8 que *"¼ si el gasto corresponde a una "provisión" realizada para el cumplimiento de obligaciones patronales previstas en el Código del Trabajo, el sustento debe ser fundamentalmente contable y no tanto documental respecto al pago, pues aquellos deberán cargarse a la cuenta contable del pasivo que se haya generado al respecto.- Las dos peritos concuerdan en que la provisión estuvo bien calculada, por lo que no hay objeción al respecto.- La perito Salazar informa que lo no pagado sigue constando como cuenta por pagar dentro de la contabilidad, por lo que no se puede exigir documentos de lo que no se ha pagado aún"*.

ii) El Tribunal de instancia al resolver la glosa señala en el considerando 7.3 que: *"Este Tribunal considera lo dispuesto por el art. 10 numeral 14 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario: "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.- En particular se aplicarán las siguientes deducciones: ¼ 14.- Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio, exclusivamente identificados con el giro normal del negocio y que estén debidamente respaldados en contratos, facturas o comprobantes de ventas y por disposiciones legales de aplicación obligatoria; y,"*; luego detalla los arts. 111 y 113 del Código del Trabajo, que disponen respecto al derecho a la décima tercera y décima cuarta remuneración, seguidamente detalla los informes periciales al respecto.

iii) De lo expuesto ±sin que esto signifique que esta Sala esté o no de acuerdo con el análisis realizado- se verifica que el Tribunal instancia fundamenta su decisión para dar de baja la glosa en estudio, en el art. 10 numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues consta como hecho probado que el gasto fue devengado y se encuentra pendiente de pago, por lo que se ajusta al contenido de esa norma, y recalca que el SRI no presentó objeción sobre el cálculo de la provisión y que no pueden exigirse documentos de lo que no se ha pagado aún. Bajo estos hechos probados y, no habiendo prosperado el cuestionamiento del art. 10 numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno en fase de admisibilidad, norma angular sobre la cual el tribunal de instancia ancló su análisis y posterior decisión, se observa que el vicio de falta de aplicación del art. 28 literales a), f) y g) del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno no prospera, pues esta norma en sus distintos

literales acusados, abarca la deducibilidad de remuneraciones pagadas y de provisiones para el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, circunstancias que no se asimilan a los hechos probados en instancia respecto a gastos devengados y pendientes de pago y, por otro lado, en instancia se analiza un provisión para el pago de décimo tercera y cuarta remuneración, no para desahucio o pensiones jubilares patronales. Por este motivo, se desecha el yerro alegado.

3.5.2 Respecto a la glosa ^aGastos que no corresponden al ejercicio fiscal^o se argumenta una falta de aplicación del art. 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el 27 del Reglamento para la Aplicación de la misma; ya que la Sala reconoce la factura correspondiente a honorarios prestados en 2013 por la compañía FRACTAL CONSULTORES, como un gasto efectuado en el ejercicio 2014, ignorando la normativa tributaria que establece que los gastos corresponden al ejercicio económico en el cual fueron realizados con independencia de las fechas de facturación y pago; al respecto se realiza en siguiente análisis:

- a)** Consta como hecho probado en el considerando 10.7 que los documentos que sustentan el gasto corresponden al ejercicio económico 2014.
- b)** Es pertinente señalar que el Tribunal de instancia en el considerando 10.6 señala lo siguiente: *“Este Tribunal considera que la perito Cepeda se refiere a un principio general de la técnica contable, que es necesario tomar en cuenta de conformidad con el caso concreto y la normativa jurídica aplicable al respecto.- El art. 7 de la LORTI establece: ^aArt. 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 1o. de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año.”.- El inciso primero del art. 27 del Reglamento para la aplicación de la LORTI dispone: ^aArt. 27.- Deducciones generales.- 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 fueron 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.”.- Por tanto, el gasto debe realizarse dentro del ejercicio económico y debe estar sustentado en el respectivo comprobante de venta, así como la secuencialidad formal que exige el precedente jurisprudencial de la Corte Nacional de Justicia, previsto en la Resolución No. 07-2016, (R.O. S. 894 del 01 de diciembre de 2016)*^o
- c)** De lo expuesto se ha comprobado que el Tribunal de instancia si aplicó los artículos cuya falta de aplicación se denuncia, y, en base a ellos dio paso a la impugnación parcial de esta glosa; consecuentemente al acusar la falta de aplicación de normas que en efecto han sido aplicadas en el

fallo recurrido, se rechaza el vicio alegado.

d) En virtud del análisis que antecede no se configura el vicio de falta de aplicación del art. 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el 27 del Reglamento para la Aplicación de la misma, al amparo de caso 5 del art. 268 del COGEP, al resolver la glosa *^a Gastos que no corresponden al ejercicio fiscal^o*.

3.5.3 En lo referente a la glosa *^a Retenciones en la fuente del impuesto a la renta^o* argumenta que el Tribunal de instancia incurre en el vicio de falta de aplicación del art. 98 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, donde se desarrolla cómo se sustenta el crédito tributario, mediante las retenciones efectuadas en el ejercicio económico y que no hayan podido ser disminuidos del impuesto causado en su declaración anual; que como consecuencia de este vicio, se reconoció un crédito tributario supuestamente proveniente del año anterior que se habría consignado equivocadamente en otra casilla, del cual nunca se pudo comprobar y tener la certeza que eran los mismos montos, reconociéndose una compensación que nunca se probó.

1.- En este punto hay que mencionar que el análisis que realiza el Tribunal *A quo* respecto a la glosa en estudio se divide en dos partes el primero relacionado con *^a Retenciones en la fuente que no corresponden al periodo fiscal 2014^o*; y el segundo se refiere a que el Servicio de Rentas Internas detectó en la declaración de Impuesto a la Renta en el casillero 845, un exceso de \$420.009,78; y es, sobre la segunda parte de la glosa sobre la que la autoridad tributaria plantea el recurso de casación.

2.- Consta como hecho probado lo siguiente: *^a 13.4.1 El actor presenta como prueba las declaraciones de impuesto a la renta de los años 2013 y 2014, particularmente el casillero 869 (fs. 82 vta.) de la declaración del año 2013, donde consta el valor de ^a 420.009,78^o.- Así como el casillero 850 (fs. 86) de la declaración del año 2014 con el valor ^a 0^o. El actor afirma que en ese valor e encuentra el saldo de las retenciones realizadas en el ejercicio 2013, para el efecto presenta como prueba el informe de auditoría external^{1/4} donde consta tal particular^{1/4} Lo mismo se ratifica en el informe pericial de la perito Salazar, quien dice: ^a El saldo de esa cuenta al cierre del 2013 fue de US\$1.364.429,04 valor que fue trasladado a la casilla 845 de la declaración de Impuesto a la Renta de ese año y luego de aplicarlo al impuesto causado en ese período fiscal, se generó un saldo a favor de CVA de US\$ 420.009,78^{1/4} hace un cuadro para explicar aquello^{1/4}, luego explica que ^a el saldo a favor del contribuyente, registrado en la casilla 869 de la declaración de Impuesto a la Renta del período fiscal 2013 debió ser trasladado a la casilla 850 de la declaración del año 2014, sin embargo, conforme se verifica en la siguiente imagen, esta casilla se encuentra en cero.^o Más adelante explica que el valor de US\$420.009,78i estaba contabilizado como anticipo de impuesto a la renta y fue trasladado a la casilla 845 de la declaración de impuesto a la renta 2014.- 13.4.2 Con las*

pruebas aportadas se verifica que hubo un error en el llenado de la declaración de impuesto a la renta, por lo que se puede encontrar la diferencia detectada por la administración, como una equivocación al no hacer constar ese valor en la declaración del año 2013, pero aquello no puede eliminar el derecho del contribuyente de mantener y ocupar ese crédito tributario^o; y en el considerando ^a 13.4.4.- Con lo antes analizado, se ha comprobado que el saldo de US\$ 420.009,78 proviene de crédito a favor del contribuyente del ejercicio económico anterior, que por un error no se lo hizo constar en la declaración del impuesto a la renta (formulario 101), pero aquello no le quita el derecho que tiene a usarlo, por lo que es procedente la impugnación a esta parte de la glosa^o.

3.- Como se señaló *ut supra* al argumentar el caso 5 del art. 268 del COGEP, implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal *A quo*, no son controvertidos y son aceptados por las partes procesales, de tal manera que no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas; y en la glosa en análisis consta como hecho probado que el exceso determinado por el Servicio de Rentas Internas, proviene del crédito tributario a favor del contribuyente del ejercicio económico anterior (2013), por tanto, no es pertinente la aplicación del art. 98 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que se refiere al sustento del crédito tributario, pues en el fallo de instancia no se evidencia que se hubieren analizado y/o presentado comprobantes de retención, por tanto incluso de haberse aplicado esta norma, no hubiere incidido en la decisión de esta glosa, por cuanto el tribunal *A quo* con el análisis del peritaje, de las declaraciones de impuesto a la renta y del informe de auditoría externa llegó a establecer la existencia de un crédito tributario correspondiente al año 2013, y esto, es un hecho probado que no cabe volver a valorarse bajo el caso 5 que ha sido alegado.

5.- En virtud del análisis que antecede no se configura la falta de aplicación del art. 98 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, al amparo de la caso 5 del art. 268 del COGEP.

3.6 RECURSO DE CASACIÓN PLANTEADO POR LA COMPAÑÍA CONSTRUCTORA VILLACRECES ANDRADE S.A.

3.6.1 El vicio alegado por CVA se refiere exclusivamente a la glosa ^aNotas de crédito^o, por lo que se realiza el siguiente análisis:

i) En el considerando 5.6 de la sentencia de instancia se afirma que la Administración Tributaria sostiene que esta glosa es por falta de sustento documental: *^a5.6.1.- El actor presenta como prueba la factura No. 3640 (fs. 14) de 23 de agosto de 2013 por el valor de US\$ 265.752,17, con la nota de crédito No. 2127 de 30 de marzo de 2014 (fs. 16), por el valor de US\$ 254.837,35, sin que concuerde*

el valor ni el detalle de la planilla, pues en este último documento se refiere a la " # 19º, lo que no consta en la factura.- 5.6.2.- También presenta la factura No. 3827 de 19 de noviembre de 2013 (fs. 18) por el valor de US\$ 16.605,53, con la nota de crédito No. 2126 de 30 de marzo de 2014 (fs. 20), por el valor de US\$ 15.923,51, sin que concuerde el valor ni el detalle de la planilla.- 5.6.3.- De la misma forma presenta la factura No. 3594 de 29 de julio de 2013 (fs. 22) por el valor de 1@75.000,00 con la nota de crédito No. 2124 de 3 de marzo de 2014 (fs. 24) por el valor de 341.046,99, por lo que tampoco coincide ni valores ni rubros.- 5.6.4.- La perito Diana Salazar, en su informe (fs. 58 vta.) dice que " (d)e acuerdo con lo indicado por la empresa, las notas de crédito se emitieron en virtud de los valores facturados en exceso, que se determinaron al liquidar montos finales del subcontrato suscrito con Consorcio Tena, una vez conciliadas las cuentas entre las partes intervenientes en el subcontrato.", sin embargo no consta del expediente ninguna liquidación que permita a este Tribunal verificar los montos de ese "exceso" en la facturación. Tampoco encuentra sustento en el informe de la perito, en cuanto se hace constar " RETENCIONES" anteriores a las facturas (por ejemplo: retenciones de 27/07/13 por facturas de 23/08/13 y 19/11/13, fs. 58 vta.), en valores que no corresponden a los porcentajes autorizados para la retención.- 5.6.5.- La perito Nadia Andrea Cepeda en su informe (fs. 1319) señala que " Es importante mencionar, que la Administración Tributaria no está señalando en la determinación efectuada, la falta de contabilización de las operaciones efectuadas por la CONSTRUCTORA VILLACRECES ANDRADE S.A., el Servicio de Rentas Internas está glosando la inobservancia de la norma respecto del soporte documental de los asientos contables, ¼º . - 5.6.6.- El actor presenta también como prueba correos electrónicos cruzados con el Consorcio Tena (fs. 26 a 29) por el que se destaca una diferencia a favor del Consorcio, debiendo considerar la época de los mismos, esto es mayo y junio de 2013, por lo que no prueban la directa pertinencia de los valores de las notas de crédito, y no coincide con lo dicho por la perito Salazar, respecto a que las notas de crédito se emitieron por la liquidación de montos finales, pues los correos electrónicos son anteriores y el actor en su demanda, dice que únicamente en marzo de 2014, después de todos los análisis correspondientes, CVA aceptó la emisión de las notas de crédito (fs. 4)º . (El subrayado es de esta Sala Especializada).

ii) En virtud de lo detallado el Tribunal de instancia en el considerando 5.7 concluye que: "En conclusión, siendo la glosa por falta de documentos de soporte de los montos de las notas de crédito, se requería que el actor, de conformidad con la regla general del art. 169 del COGEP, pruebe que aquellos eran procedentes y concordantes con los servicios y trabajos realizados y los montos aceptados por las partes, lo cual no ha sido cumplido, pues este Tribunal no ha podido apreciar que se haya comprobado en debida forma aquello, por lo que se rechaza la impugnación a la glosa denominada "Notas de crédito (Numeral 3.6.1.2. Acta de determinación)", ratificando la misma".

iii) Partiendo de estos hechos probados, tenemos que la compañía CONSTRUCTORA VILLACRECES ANDRADE S.A., no ha demostrado documentadamente el soporte de las notas crédito, por tanto no cabía la aplicación de las normas acusadas de vicio, pues estas se refieren a parámetros para la validez del soporte de las notas de crédito, sin embargo, siendo el hecho probado que no existió soporte, la aplicación de estas normas no hubiere incidido en la decisión del fallo por obvios motivos (si no existió soporte, mal cabrían aplicarse normas que establece parámetro de validez del soporte como tal)y, por otro lado, los alegatos en esta glosa, denotan inconformidad con la valoración realizada por los jueces A quo a la prueba presentada.

iv) Por lo expuesto no se configura la falta de aplicación de los arts. 15 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, 27 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, párrafo 12 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11, 1561 del Código Civil, 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al amarillo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

3.6.2 La compañía contribuyente determina que el Tribunal de instancia al resolver la glosa Retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta, resuelta en el considerando Décimo Tercero incurre en el vicio de falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario y del art 46 de la Ley de Régimen Tributario Interno. En la especie se verifica que el vicio argumentado se refiere a la primera parte de la resolución de la glosa, referente a retenciones en la fuente que no corresponden al período fiscal 2014.

1.- Consta como hecho probado en el considerando 13.3.1 que: *"La Administración presenta como prueba los documentos que obran de fojas 1407 a 1423 del proceso, que son comprobantes de retención, donde se verifica que tienen fechas que corresponden al año 2013; y se relacionan con el cuadro 45 del acta de determinación"*.

2.- En el análisis de la glosa el Tribunal de instancia descarta el informe pericial de la perito Salazar, prueba presentada por la parte actora, ya que la perito no podía concluir que esos comprobantes sean sustento de crédito tributario, si no revisó la validez de cada uno (fojas 1485 vuelta); por otro lado, se verificó que los comprobantes de retención no correspondían al ejercicio económico 2014, sino al ejercicio fiscal 2013, por lo que debían contabilizarse en el ejercicio fiscal en el cual se produjo el gasto; y, adicionalmente, se afirmó que la compañía actora no logró desvirtuar el fundamento de la glosa, pues su prueba fue descartada.

4.- Bajo estos hechos probados, no prospera la falta de aplicación de los arts. 17 del Código Tributario y del art 46 de la Ley de Régimen Tributario Interno; menos aun cuando la propia empresa acepta que los comprobantes de retención corresponden al año 2013.- Por lo señalado no se configura la falta de

aplicación de estos artículos, al amparo del caso 5 del COGEP.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, resultantes del análisis de los dos recursos de casación, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **^ ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA°**, resuelve **NO CASAR** la sentencia de 21 de febrero de 2018, a las, 15h29, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio de impugnación No. 17510-2018-00363.

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

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL



Juicio No. 09501-2019-00254

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, miércoles 2 de febrero del 2022, las 15h32. **Vistos.-**

A S U N T O

Resolver el recurso de casación interpuesto por el abogado Javier Bustos Aguilar, procurador judicial de la compañía CAMARONERA LEGUIVALSA S.A.; en contra de la sentencia de 2 de diciembre de 2019, a las 10h41, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio de excepciones a la coactiva No. 09501-2019-00254, propuesto por la compañía actora, en contra del Auto de pago No. DZ8-COBUAPC19-00001246 de 5 de junio del 2019, suscrito por el recaudador especial de la Dirección Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (SRI).

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia recurrida se resolvió declarar sin lugar la demanda de excepciones deducida por la compañía CAMARONERA LEGUIVALSA S.A., al proceso coactivo No. DZ8-01246-2019 y consecuentemente se dispuso la continuación del mismo.

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

1.2.1 Auto de 15 de julio de 2020, a las 10h54, dictado por el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto por el abogado Javier Bustos Aguilar, procurador judicial de la compañía

CAMARONERA LEGUIVALSA S.A., por el caso 1 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por el vicio de falta de aplicación de los arts. 163 numeral 1, 333 numeral 1 y 151 inciso primero y tercero del COGEP.

1.2.3 Sorteo de la causa número 09501-2019-00254, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de noviembre del 2020, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.4 Auto de 27 de enero de 2022, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 1 de febrero de 2022, a las 14h45.

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

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

Así como por el sorteo que consta en el proceso; y 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).

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

2.3 Problema jurídico planteado.-

CASO 1: Falta de aplicación de los arts. 163 numeral 1, 333 numeral 1 y 151 inciso primero y tercero del COGEP; al amparo del art. 268 ibídem.

2.4 Fundamentación del recurso.- El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en el presente caso existió una falta de aplicación del art 163 numeral 1 del COGEP, puesto que en el acápite V, numeral 3, inciso final del escrito de la demanda se hace hincapié en que las declaraciones sustitutivas presentadas en enero de 2019 son inexistentes y por ende, no surten efectos jurídicos, debido a que se presentaron nuevas declaraciones sustitutivas en julio de 2019. Que el SRI en la página 4 de su contestación a la demanda considera que las declaraciones del 31 de enero del 2019 carecen de validez jurídica, es decir, no surten efectos en el ámbito del derecho, lo cual concuerda con lo alegado por la parte actora en la demanda. Que el hecho de que las declaraciones del 31 de enero de 2019 no surten efectos ha sido aceptado tanto por la actora como la demandada en sus actos de proposición, lo convierte en un hecho no controvertido, el cual no debe ser probado y quedaría fuera del objeto litigioso. Que como el proceso coactivo que sigue la Administración se basa en las declaraciones sustitutivas del 31 de enero de 2019, y al no ser hecho controvertido que esas declaraciones no tienen validez alguna, la consecuencia lógica a la cual debieron llegar los jueces, es que se tengan como inexistentes y carentes de validez jurídica a las declaraciones presentadas el 31 de enero de 2019. Que pese a esto, el Tribunal comete un grave error al omitir aplicar la norma de procedimiento respecto de los hechos que no requieren ser probados, el art. 163 numeral 1 del COGEP. Que el Tribunal no ha aplicado dicho artículo porque decidió en contra de una cuestión que ya se entiende por probada cuando en el numeral ^a 7.1.3º de la sentencia declara la continuación del proceso coactivo sobre la validez de unas declaraciones que ambas partes reconocen como no válidas. Que este error no ha sido convalidado legalmente. Que la decisión del Tribunal ha dejado en indefensión a la actora, ya que no motivó adecuadamente su sentencia sobre la base de los hechos que se entienden probados dentro del proceso, otorgándole un efecto distinto (reconocer como válidas las declaraciones tributarias que motivaron el inicio de la acción coactiva de la cual se impugnó). Que la gravedad de esta falencia se evidencia en la decisión, pues lo que se debió resolver es declarar la inexistencia de la obligación porque ambas partes en el proceso han reconocido que dichas declaraciones carecen de validez y existencia, sin embargo, se hizo caso omiso a los hechos aceptados por las partes, declarando como válida la acción de coactiva. Sobre la falta de aplicación del art. 333.1 del COGEP, con relación al art. 151 del mismo cuerpo legal. Que el Tribunal permitió la reforma de la contestación a la demanda, cuando la norma expresamente lo prohíbe. Que el 16 de octubre, el Tribunal pide al SRI aclarar la demanda sobre un único punto: aclarar los documentos que adjuntan en la contestación, con indicación precisa del número de foja en donde se encuentran, no se solicitó información adicional. Que el 18 de octubre, la Administración presentó una aclaración a la

contestación a la demanda, respondiendo lo solicitado por el Tribunal y adicionalmente reformando su contestación a la demanda, pese a que la reforma no está permitida en el procedimiento sumario. Que en la sentencia, el Tribunal admitió la reforma de la demanda y resolvió declarar que se de continuación al proceso coactivo y desechar la excepción a la coactiva propuesta por la actora, una decisión tomada con base a errores jurídicos que provienen de la inobservancia de la norma procesal aplicable al caso. Que en el escrito de ^aclaración^o, la Administración modifica su alegato de la contestación, esto es, su afirmación inicial de que las declaraciones del 31 de enero del 2019 carecían de validez, para pasar a afirmar que las declaraciones gozan de validez, lo cual es contradictorio y cambia sustancialmente su argumento inicial, lo cual implica una reforma a la contestación. Que la demanda y la contestación cumplen con los mismos requisitos y se aplican las mismas reglas, por otro lado, se prohíbe la reforma a la demanda y, por analogía también a la contestación a la demanda en el procedimiento sumario, es por eso que ni el actor ni el SRI tenían la facultad de presentar nuevos argumentos en una reforma de demanda o contestación. Que lo que se debía esperar en el auto del 23 de octubre del 2019, es que el Tribunal califique la contestación a la demanda y su aclaración y rechace la reforma a la contestación a la demanda presentada por el SRI, de tal forma que ese nuevo argumento no tenga efecto en el proceso, pero los jueces no actuaron conforme a derecho. Que al aceptar un nuevo acto de proposición que no estaba permitido, el Tribunal ha incurrido en la falta de aplicación de una norma de carácter procesal. Que este acto vulnera el debido proceso y ha dejado al contribuyente en indefensión porque no ha permitido que la actora pueda defenderse en igualdad de condiciones y porque no se garantizó el cumplimiento de las normas aplicables al caso ni se otorgó un plazo para referirse y aportar prueba a esta reforma. Que este error tiene un efecto directo sobre la decisión tomada, pues los jueces deciden sobre el argumento de la reforma a la contestación a la demanda y se ha establecido que la invalidez de las declaraciones del 31 de enero de 2019 no se considera probado, ya que no hay acuerdo entre las partes, lo que llevó al Tribunal a declarar la continuación del proceso coactivo. Que si no aceptaba la reforma de la contestación a la demanda, la decisión hubiese sido diferente, que las declaraciones de enero del 2019 no tenían efecto jurídico alguno y por ende, el proceso coactivo que se basa en esas declaraciones no tiene base para continuar. Sobre la falta de aplicación del art. 151 inciso tercero, si esta Corte Nacional considera válida la posibilidad de presentar una reforma en procedimiento sumario, esto acarrearía un vicio mayor que los jueces que emitieron la sentencia no tomaron en cuenta. Que de la norma infringida se desprende que en caso de que se presente una reforma de excepciones (contestación a la demanda), lo que tiene que hacer el juzgador es conceder un término de diez días, con el fin de que pueda defenderse frente a los argumentos presentados en la reforma. Que en el caso de que fuera válida la actuación de la Administración, al reformar su contestación los jueces debieron ordenar un término para que la actora pueda defenderse oportunamente, sin embargo esto no ocurrió. Que el 23 de octubre, el Tribunal de

instancia califica de clara y completa la contestación y ^acompletación^o de la demanda, en el mismo acto, convoca a una audiencia única que tuvo lugar el 21 de noviembre de 2019. Que en dicha providencia, nunca se otorga el plazo legal para que la actora presente las pruebas pertinentes en contra del nuevo argumento presentado, lo cual conlleva a la indefensión del contribuyente que no tuvo en un momento procesal oportuno para defenderse en contra de la Administración. Que lo anterior tuvo efectos sobre al decisión, ya que los jueces determinan la continuación del proceso coactivo porque dan como válidas las declaraciones presentadas el 31 de enero de 2019, argumento agregado en la reforma. Que por los argumentos expuestos se solicita dejar sin efecto la sentencia recurrida.

2.5 Contestación del recurso de casación.- La Administración Tributaria demandada no presenta contestación alguna al recurso de casación propuesto por la compañía CAMARONERA LEGUIVALSA S.A.

2.6 Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 1 de febrero de 2022, a las 14h45.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente el abogado Javier Bustos Aguilar, procurador judicial de Camaronera Leguivalsa S.A. (parte actora) y, por la contraparte, la abogada Johanna Pamela Cabezas Márquez en calidad de procuradora judicial del Servicio de Rentas Internas, quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos e hicieron uso de su derecho a la réplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 1 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ^aArt. 268.- *CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 1. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado al proceso de nulidad insubsanable o causado indefensión y hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa, y siempre que la respectiva nulidad no haya sido subsanada en forma legal^o.*

Sobre el caso 1, la doctrina y la jurisprudencia han manifestado, que no toda violación de procedimiento es nulidad, para que se configure la misma, deben cumplirse los principios de especificidad, es decir, que el vicio esté contemplado en la ley como causa de nulidad; y, el de transcendencia, que se refiere a que esa omisión debe ser de tal importancia que incida en la decisión de la causa. Esta violación puede estar dada por **aplicación indebida** que se presenta cuando

entendida rectamente la norma se la aplica sin ser pertinente al asunto que es materia de la decisión; es decir, el juez hace obrar la norma a una situación no prevista o regulada por ella; **la falta de aplicación**, en cambio, es la omisión que realiza el juzgador en la utilización de las normas o preceptos jurídicos que debían aplicarse a una situación concreta, conduciendo a un error grave en la decisión final; mientras que 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.

3.2 La doctrina respecto a la falta de aplicación señala que: ^a *Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye "la infracción directa típica", 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} °*, (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359).

3.3. El recurrente manifiesta en su recurso que se han violentado las siguientes normas:

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

^a *Art. 151.- Forma y contenido de la contestación. La contestación a la demanda se presentará por escrito y cumplirá, en lo aplicable, los requisitos formales previstos para la demanda. (1/4) Si se presenta una reforma de excepciones, se notificará con estas a la parte actora y se le concederá un término de diez días para anunciar prueba nueva.^o*

^a *Art. 163.- Hechos que no requieren ser probados. No requieren ser probados: 1. Los hechos afirmados por una de las partes y admitidos por la parte contraria en la contestación de la demanda o de la reconvenCIÓN o los que se determinen en la audiencia preliminar o en la segunda fase de la audiencia única.^o*

^a *Art. 333.- Procedimiento. El procedimiento sumario se rige por las siguientes reglas: 1. No procede la reforma de la demanda.^o*

3.4 La compañía CAMARONERA LEGUIVALSA S.A., en su recurso de casación al fundamentar el caso 1 del art. 268 del COGEP, señala que el Tribunal de instancia incurre en el yerro de falta de aplicación de las normas citadas precedentemente. En tal virtud, dado lo extraordinario del recurso de casación, se debe observar la formalidad del mismo, que orienta al juzgador para su resolución, así

como el principio de limitación, por el cual el juez debe pronunciarse exclusivamente respecto a la denuncia que efectúa el recurrente; por ello es que el recurso debe ser técnico y preciso, ya que guiará al Juzgador a analizar la sentencia y revisar si es que ha existido o no violación de la normativa, pero siempre dentro del marco y los parámetros establecidos por el recurrente en su escrito, que además deberá cumplir con la técnica casacional para el efecto..

3.5 Del recurso planteado, se evidencia que el casacionista se refiere a hechos acaecidos durante el proceso judicial en instancia y no respecto al fallo emitido, como tal.- El recurso de casación procede contra las sentencias o autos que pongan fin a los procesos de conocimiento dictados por los Tribunales Contencioso Tributarios entre otros.

El recurrente alega que existió una reforma de la contestación a la demanda, la misma que fue admitida por los jueces de instancia y advierte que esta situación fue determinante en causarle indefensión e influyó en la decisión del fallo, pues los jueces de instancia consideraron las declaraciones sustitutivas presentadas el 31 de diciembre de 2019 cuando estas resultaban inexistentes (de conformidad con las afirmaciones de ambas partes en sus actos de proposición) por haberse presentado posteriormente otras declaraciones sustitutivas en el mes de julio del 2019. Señala que al haberse reformado la contestación a la demanda, se incluyó que la administración tributaria no consideraba como inexistentes a las declaraciones sustitutivas presentadas en el mes de enero de 2019, y esto fue lo que determinó que no pueda contra replicar y defenderse.

El proceso oral regido por el COGEP tiene procedimientos que están perfectamente identificados en la norma. Si la parte accionante en instancia, consideró que no cabía la reforma a la contestación a la demanda y por tanto debía inadmitirse o en su defecto debían notificarle con la reforma de excepciones para poder pronunciarse y no quedar en indefensión como afirma, debió presentar su objeción dentro del proceso, inmediatamente después de admitida la referida ^areforma a la contestación de la demanda^o. Si por algún motivo no lo hizo, tenía la audiencia única dentro del procedimiento sumario, en la etapa de validez procesal, para presentar sus observaciones al respecto, para que el tribunal competente pueda analizarlas y emitir un pronunciamiento al respecto.

Del fallo recurrido se evidencia que en la etapa de excepciones y validez procesal, la parte demandada no presentó excepciones previas y que las partes no presentaron observaciones, así el numeral 5.2 del fallo recurrido, estable: ^a*En lo que tiene que ver con la validez del proceso, ninguna de las partes procesales cuestionó la validez del mismo, no existen reclamos de terceros, no hay cuestionamientos a la competencia o al procedimiento; y, el Tribunal tampoco encontró la omisión de alguna de las solemnidades sustanciales a la que se refiere el Art. 107 del COGEP, que amerite la declaratoria de la nulidad de oficio como lo prevé el Art. 110 numeral 1) ibídem; por lo que, se declaró válido el*

proceso y ninguna de las partes procesales objetó esta decisión del Tribunal^o. En esta etapa de la audiencia, se debe precautelar que el proceso quede libre de cualquier circunstancia que pueda afectar su validez. Si las partes no presentan objeciones, se entiende que no existen situaciones que puedan acarrear la nulidad del proceso; de existirlas, tendrían que ser analizadas en ese momento procesal, para que el proceso pueda continuar en perfectas condiciones hasta el final.

Se verifica también del fallo recurrido, lo acaecido en la audiencia única y se señala que las partes acordaron conjuntamente con el tribunal en que el objeto de la controversia sería: ^a *Establecer si procede la excepción deducida al procedimiento de ejecución coactiva No. ¼, contemplada en el numeral 1 del Art. 316 del COGEP, consistente en la inexistencia de la obligación*^o, por lo que, se evidencia que la parte accionante en instancia al aceptar el objeto de la controversia, se encontraba satisfecha con él, pues abarcaba su impugnación y pretensión contenida en la demanda.

Esta Sala verifica del fallo recurrido, que en instancia se discutió la inexistencia de la obligación contenida en el auto de pago que dio inicio al procedimiento de ejecución y, no sólo que se abordó este objeto controvertido, sino que las partes procesales presentaron como prueba las declaraciones sustitutivas de impuesto a la renta de 31 de enero de 2019, sobre las cuales la misma parte recurrente alega dentro de este recurso que no existieron. Se pregunta esta Sala, ¿si la parte accionante afirma que no existieron esas declaraciones, porqué las presentó como prueba?. En todo caso, este cuestionamiento no es materia de este recurso de casación, pero se deja sentado para la reflexión.

El fallo de instancia señala: ^a *7.1.2 El actor en la presenta causa ha deducido la excepción de inexistencia de la obligación, alegando que las declaraciones sustitutivas presentadas el 10 de julio de 2019, por impuesto a la renta del período fiscal 2016 y 2017 y aceptadas pro el SRI a través del sistema de declaraciones corrigieron los valores erróneos que sirvieron de fundamento para la emisión de auto de pago, careciendo de sustento las declaraciones que fueron consideradas por el Servicio de Rentas Internas para iniciar y sustentar el procedimiento coactivo. Por tanto las obligaciones contenidas en el Auto de Pago No¼ son inexistentes. 7.1.3 La parte demandada sostiene como argumentos de su contestación¼ que la obligación nace al momento de la declaración, ¼ que el actor no ha cancelado sus obligaciones tributarias; la declaración del impuesto a la renta es documento suficiente para el ejercicio de la acción coactiva; ¼ que los valores exigidos al contribuyente en el auto de pago son los mismos valores que él presentó en las dos declaraciones sustitutivas ¼ que se reafirma el hecho de que el auto de pago contiene las obligaciones tributarias declaradas por el actor; que la Declaración sustitutiva presentada el 10 de julio de 2019, está fuera del año para que tengan validez jurídica, contados desde la fecha de las declaraciones originales¼ . 7.1.5 De conformidad con el art. 89 inciso segundo del Código Tributario,¼. El art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno¼ 7.1.6 De conformidad con el art 73 del Reglamento para la Aplicación*

de la Ley de Régimen Tributario Interno^{1/4} 7.1.7 Mediante las declaraciones sustitutivas los contribuyentes pueden realizar correcciones a sus declaraciones originales para aquellos casos que implique un mayor valor a pagar por concepto de impuestos, siempre que tales correcciones se realicen antes de que se haya iniciado un proceso de determinación administrativo, como es el presente caso, dicha declaración sustitutiva debe presentarse en el plazo de un año de presentada la declaración original. En el presente caso, la declaración original del ejercicio 2016, fue presentada el 23 de marzo de 2017; y , la del 2017, fue presentada el 24 de abril de 2018, en tanto que la segunda declaración sustitutiva en que fundamenta la actora la excepción de inexistencia de la obligación, ha sido presentada el 10 de julio de 2019; es decir después del año de presentada la declaración original, y no sólo eso, sino que dicha declaración sustitutiva ha modificado los valores contenidos tanto en las declaraciones originales como en las sustitutivas presentadas el 31 de enero de 2019; contrariando lo expresamente señalado en las normas citadas, por tanto la misma no tiene ningún efecto jurídico. Además el auto de pago ha sido dictado el 5 de junio de 2019 y citado legalmente al coactivado el 18 de junio de 2019, en base a una obligación existente, determinada y líquida. Por tanto carece de fundamento legal el afirmar que por haberse presentado la declaración sustitutiva el 10 de julio de 2019, con posterioridad al inicio del proceso coactivo, la obligación que dio origen al proceso coactivo, es inexistente; toda vez, que como se ha dejado señalado, dicha declaración sustitutiva no tiene efectos legales por haberse emitido sin cumplir los presupuestos establecidos en las normas citadas^{1/4}º

3.7 Los artículos acusados de vicios por el recurrente, se refieren a la fase inicial del procedimiento judicial, y, como se explicaba anteriormente debieron expresarse las objeciones referentes a la validez del mismo, antes o durante la audiencia única, al no habérselo realizado y declarada la validez del proceso, no puede pretender de forma posterior, dentro de un recurso de casación, que es de alta técnica jurídica, formal y extraordinario, cuestionar un asunto que no se deriva del fallo recurrido.

Por otro lado, se observa que justamente lo que se aduce en el recurso de casación, respecto a la inexistencia de las declaraciones sustitutivas presentadas en el ejercicio 2019, fue objeto de análisis por el Tribunal A quo, por lo que se ha verificado que el casacionista pudo ejercer su defensa y tener un debido proceso, por lo que no se evidencia vulneración alguna.

Finalmente, la falta de aplicación alegada, mal podía acusarse, pues en el fallo de instancia no correspondía hacer referencia a estas normas, puesto que no guardan relación con el objeto de la controversia y por tanto resultan inútiles para ello.

Se desecha el yerro con los vicios alegados pues, no procede la interposición de un recurso de

casación sobre las etapas procesales ocurridas antes o dentro de una audiencia única, esto, en virtud del Art. 266 del COGEP.

4. RESOLUCIÓN

4.1 Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **NO CASAR** la sentencia de 2 de diciembre de 2019, a las 10h41, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio de excepciones a la coactiva No. 09501-2019-00254.

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

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)



168850095-DFE

Juicio No. 09501-2016-00216

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 3 de febrero del 2022, las 16h20.

VISTOS: El señor Mauro Andino Alarcón, en su calidad de Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), dentro del juicio de impugnación N° 09501-2016-00216, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 23 de febrero de 2018, las 09h24 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas que declara con lugar la demanda y consecuentemente la invalidez de la Resolución No. SENAEE-DNJ-2016-0096-RE de 22 de abril de 2016 y por ende la Rectificación de Tributos No. SENAEE-DNI-DRI3-2015-0026.

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

SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.- En virtud del sorteo de la causa realizado el 19 de noviembre de 2020, a las 19h11, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Fernando Cohn Zurita (juez encargado), José Dionicio Suing Nagua (Juez Titular) y Gustavo Adolfo Durango Vela (juez encargado y ponente de esta causa).- Actualmente la Sala se encuentra conformada por los doctores Rosana Morales Ordoñez (Jueza Titular), José Suing Nagua (Juez Titular) y Gustavo Durango Vela.- Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo

Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con escrito del 22 de marzo de 2018, las 15h55 (fs. 239 a 244 de los autos), el procurador fiscal de la autoridad tributaria aduanera presenta recurso extraordinario de casación, el cual es calificado de oportuno por el Tribunal de instancia, que cumple con los requisitos de ley y dispone subir el proceso al superior mediante auto de 27 de marzo de 2018, las 13h59, en los términos de los artículos 6, 7 y 8 de la Ley de Casación, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional.

CUARTO: ERRORES ALEGADOS.- Con auto de 22 de junio de 2020, las 10h34, el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia admite el recurso de casación interpuesto por la causal 1ra. del Art. 3 de la Ley de Casación, por **aplicación indebida** del Art. 139 numeral 2 del Código Tributario y **falta de aplicación** del inciso final del Art. 104 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

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

En providencia de 28 de enero de 2022, las 12h51, el Juez ponente de la causa, ha solicitado pasen los autos en relación para dictar sentencia.

SEXTO: NORMA JURÍDICA EN QUE SE SUSTENTA EL SENAE.- El recurso de

casación se fundamenta en las causales primera y quinta del artículo 3 de la Ley de Casación que establecen:

“Ira. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva.” (1/4)

Ello se refiere a los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente.

SÉPTIMO: ARGUMENTOS DEL RECURRENTE POR LOS VICIOS SEÑALADOS.-

7.1. El SENAЕ fundamenta su recurso, en que el importador FADESE no remitió toda la documentación que fue solicitada durante el control posterior y los que remitió tienen inconsistencias, sin embargo el Tribunal de instancia decide que, existe nulidad en la Rectificación de Tributos No. SENAЕ-DNI-DRI3-2015-0026, sin explicar cómo se vulneró el derecho de defensa de la importadora por la no emisión del informe previo y por qué dicha omisión influyó en la decisión del Reclamo (que no fue presentado), lo que constituye una aplicación indebida del Art. 139.2 del Código Tributario, pues sería aplicable sólo en el evento de que se hubiese presentado reclamo administrativo y resuelve en base de un aspecto meramente formal que no incide en el fondo del asunto; con ello se han incumplido los principios para fundamentar una nulidad (especificidad o legalidad, finalidad, trascendencia y convalidación). Alega que en la insinuación del recurso de revisión hecho por FADESE en ninguna parte se habla de nulidad por la no emisión del informe previo, lo cual es corroborado en la misma sentencia recurrida, en que se afirma que es la Resolución emitida en el recurso de revisión de la que se infiere que ha sido interpuesto en base a los numerales 1 y 2 del Art. 143 del Código Tributario, es decir, hay exceso de su facultad ^aoficiosa^o y viola el principio dispositivo al suplir las omisiones del recurrente.

7.2. Sobre el Art. 104 del Reglamento de Facilitación Aduanera del Libro V del COPCI, menciona que el modo de infracción es *“su FALTA DE APLICACIÓN en el caso concreto, de conformidad con el Art. 268 numeral 5 del Código Orgánico General de Procesos”* pero en el fallo no se establece la forma en que la administración vulneró el derecho a la defensa, al debido proceso y omite aplicar la norma reglamentaria que, establece con claridad que la Dirección a cargo de la elaboración de la determinación de Control Posterior no estaba en la

obligación de notificar el informe preliminar pues se encuentra dentro de las dos excepciones previstas: 1) en caso de que se presuma el cometimiento de un delito, y 2) cuando se hace una rectificación de tributos, como es el caso en análisis, lo cual no ha causado indefensión ni incidió en el reclamo que NO se presentó. Que la trascendencia del vicio en la decisión se produce porque, se rectificó los tributos al comercio exterior en razón del descarte del primer método por la duda razonable sobre el valor pagado y por tanto la aplicación de los métodos secundarios y la sentencia desconoce esta legítima facultad de la Administración aduanera. Solicita se case la sentencia.

OCTAVO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- Pese a que el Conjuez de la Sala en providencia del 16 de septiembre de 2020, concede el término de 5 días para que se conteste en forma fundamentada al recurso del SENAE, la empresa FADESE C. LTDA. no ha dado contestación alguna.

NOVENO: CONSIDERACIONES DE LA SALA DE CASACIÓN PARA SU DECISIÓN

9.1. NORMAS QUE SE ESTIMAN INFRINGIDAS.- Las normas que, según el recurrente, la sentencia recurrida ha infringido son:

Código Orgánico Tributario

*“Art. 139.- **Invalidz de los actos administrativos.**- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos: (¼) 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.”*

Reglamento de Facilitación Aduanera del Título V del COPCI (R.O.S. 452 del 19 de mayo de 2011)

*“Art. 104.- **Control Posterior.**- En casos en los que se someta a verificación posterior las declaraciones aduaneras, los controles podrán realizarse dentro de los 5 años contados desde la fecha en que se debieron pagar los tributos al comercio exterior (¼) Si como resultado del control posterior se verificasen circunstancias que hicieran suponer*

cometimiento de infracción aduanera, se estará a las sanciones y procedimientos contemplados para el efecto en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. La unidad que tenga a su cargo el control posterior del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, durante el proceso de verificación posterior de declaraciones aduaneras o de investigación, deberá hacerle conocer al administrado los resultados preliminares encontrados, a fin de que este en el plazo de 10 días hábiles presente por escrito las alegaciones de las que se creyere asistido, las mismas que serán analizadas por la administración aduanera antes de emitir el informe definitivo, a excepción de los casos en que se presume el cometimiento de delito o en los que se realizan las determinaciones tributarias a través de la rectificación de tributos al comercio exterior, en cuyo caso se emitirá el informe respectivo sin más trámite. Dichos resultados e informes se deberán notificar a los operadores de comercio exterior objeto del proceso de investigación. El Servicio Nacional de Aduana de Ecuador establecerá los niveles de control de todas las declaraciones aduaneras y documentos de transporte en base a criterios de selectividad o indicadores de riesgo a través de una herramienta informática. Los criterios de selectividad se sustentarán en indicadores de percepción de riesgo que tenga la administración aduanera, con base en la información que esta posea sobre los operadores de comercio exterior. La funcionalidad y administración de la herramienta informática será regulada por la Dirección General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.^o

9.2. ALCANCE DOCTRINARIO DEL ERROR.- Los vicios denunciados por el recurrente son la falta de aplicación y la aplicación indebida de las normas transcritas. En palabras de Luis Armando Tolosa en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361, encontramos que:

*“Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la **falta de aplicación** cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, 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}”*

*En lo relacionado con la **aplicación indebida** señala que ésta “...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 se 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^o*

9.3. En relación a este vicio, Humberto Murcia Ballén, en la obra ^aRecurso de Casación Civilº, Bogotá D. Colombia, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pagina 327, sostiene que:

“ ¼ 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 esta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica...º .

En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida, pero debe tomarse en cuenta que tiene como limitante la revaloración de 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 resolutiva del fallo recurrido.

9.4. Caso sub judice a resolver.- En relación al recurso de casación propuesto por el SENAE por la **aplicación indebida** del Art. 139 numeral 2 del Código Orgánico Tributario, esta Sala de Casación considera:

9.4.1 La pretensión de la Autoridad Tributaria recurrente, es que se case la sentencia emitida por el Tribunal A quo, porque declara la nulidad de la Rectificación de Tributos No. SENAE-DNI-DRI3-2015-0026, por la no emisión del informe previo, sin indicar las razones porqué dicha omisión influyó en la decisión del reclamo (que no fue presentado) y sin demostrar que tal omisión ha obstado el derecho a la defensa o que hubiere influido en la decisión del reclamo.

9.4.2. Para la adopción de una decisión debidamente motivada, esta Sala de Casación debe partir de los hechos probados en la sentencia recurrida, pues esta causal no admite revisión de prueba: **i)** Que el acto impugnado es el resultado de un proceso instaurado por la presentación de un recurso de revisión, potestad reglada para impugnar actos firmes o ejecutoriados; **ii)** Que el recurrente está obligado a demostrar la causal en la que se funda la revisión previo a analizar el fondo del asunto; **iii)** Que en el considerando Tercero de la resolución impugnada, se señala que el recurso de revisión insinuado se basa en el Art. 124 del COPCI y que el acto administrativo recurrido ^aadolece de evidentes errores de hecho y de derechoº; **iv)** Que el SENAE inició el proceso de control posterior y requirió información, conforme a la Decisión 571 de la CAN para la aplicación de los Métodos de Valoración; **v)** Que recibida la documentación presentada por FADESE en cumplimiento del Requerimiento de

Información SENAE-JRP3-2015-0080-O, la administración no señaló los motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los documentos presentados; y, v) En la Rectificación de Tributos se ha descartado el primer método de valoración, sin motivo y se aplica el Tercero, sin poner en su cuestionamiento de forma pormenorizada la calidad, prestigio y nivel comercial con el que se le está comparando.

9.4.3. En consideración de estos hechos, la sentencia emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, resuelve: ^a6.6.4. *De lo que se evidencia que en el presente caso, la presunción de duda razonable aparece al momento en que el actor presenta la documentación requerida mediante Oficio Nro. SENAE-JRP3-2015-0080-O y la Administración aduanera analiza dichos documentos, sin que conste que se haya comunicado al actor los motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los documentos presentados ¼ que la Dirección Nacional de Intervención CERTIFIQUE si una vez recibida la documentación por parte de la compañía FADESE C.LTDA. dentro del REQUERIMIENTO DE INFORMACION No. SENAE-JRP3-2015-0080-O le comunicó por escrito sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados concediéndole un plazo razonable para responder, como paso previo a emitir la Rectificación de Tributos SENAE-DNI-DRI3-2015-0026 ¼º. Al respecto en el referido oficio se indica el proceso del inicio del control posterior que se encuentra detallado en la Rectificación de Tributos, destacando la importancia del precio realmente pagado o por pagar o el "valor de transacción" como método principal de valoración y del carácter reservado de la información, sin que se CERTIFIQUE respecto a lo solicitado por la actora, esto es que si una vez recibida la documentación por parte de la compañía FADESE C.LTDA. dentro del Requerimiento de Información No. SENAE-JRP3-2015-0080-O le comunicó por escrito sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados concediéndole un plazo razonable para responder, como paso previo a emitir la Rectificación de Tributos No. SENAE-DNI-DRI3-2015-0026, en aplicación del Art. 51, número 1, letra c) de la Resolución 846 de la Comunidad Andina de Naciones. El Tribunal observa que no se cuestiona la facultad determinadora que tiene la Administración aduanera para proceder al control posterior de las declaraciones aduaneras, sin embargo esta facultad debe cumplirse respetando el debido proceso establecidos en las normas, en este caso el Art. 51 numeral 1, literal c) de la Decisión 846 de la CAN hoy Art. 53, numeral 1 literal c) de la Resolución 1684 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, que manda a que las administraciones aduaneras, antes de emitir una decisión definitiva esto es, ante de emitir una Rectificación de tributos deben obligatoriamente hacer conocer al administrado los motivos por los cuales dudan del valor o de los documentos de soporte de las declaraciones aduaneras que se pretenden rectificar y concederles un plazo razonable para presentar sus respectivos descargos, procedimiento que la Corporación Aduanera Ecuatoriana omitió y que conllevó la violación del derecho a la defensa del administrado ya que no tuvo la*

oportunidad de conocer los motivos y razones por los cuales la administración aduanera, dudaba del valor declarado en cada una de las declaraciones aduaneras que fueron rectificadas, violación al derecho a la defensa que no se convalida por el hecho de que el administrado pueda recurrir de dichas rectificaciones de tributos en la vía administrativa o judicial ya que el derecho a la defensa forma parte del debido proceso que toda autoridad administrativa o judicial debe garantizar en cada procedimiento administrativo o proceso judicial conforme así lo manda el Art. 76 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, no siéndole, permitido a la administración aduanera haber omitido el procedimiento normado por la Comunidad Andina, previo a dictar la rectificación de tributos constante de la resolución arriba indicada, ya que la normativa andina prevalece sobre cualquier ley orgánica u ordinaria conforme así lo manda el Art. 425 primero y segundo inciso de la Constitución de la República del Ecuador (¼);

9.4.4. Es entonces la inobservancia de lo señalado en el Art. 51 numeral 1 literal c) de la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, hoy Art. 53, numeral 1 literal c) de la Resolución 1684 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, lo que ha llevado al Tribunal de instancia a declarar la invalidez de la Resolución impugnada y del acto administrativo contenido en la Rectificación de Tributos SENAE-DNI-DRI3-2015-0026; en consecuencia, es pertinente y en atención al mandamiento a la seguridad jurídica prevista en el Art. 82 de la Constitución de la República del Ecuador, referir a su texto literal: *“c) Antes de adoptar una decisión definitiva, la Administración de Aduanas comunicará al importador, por escrito, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará un plazo razonable para responder. Una vez, adoptada la decisión definitiva, la Administración de Aduanas comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiranº.* (subrayado fuera de texto). Es la Rectificación de Tributos, una decisión ^adefinitivaº en el proceso de control posterior (?), ese es el meollo del asunto controvertido y el cual debe ser dilucidado por esta Sala al amparo de la casual 1 del Art. 3 de la Ley de Casación. Su condición de definitiva proviene del concepto de acto administrativo previsto en el Art. 65 del ERJAFE y recogido actualmente por el Código Orgánico Administrativo, y es aceptado por el propio SENAE, cuando admite a trámite y resuelve un recurso de revisión propuesto en su contra (sólo cabe de actos administrativos firmes o ejecutoriados), entonces mal puede fundamentar el SENAE su recurso de casación en que la rectificación de tributos (definitiva) contenía la duda razonable sobre el mecanismo de pago efectuado por la importadora, pues de la lectura de la norma transcrita, esa duda debió ser notificada con anterioridad. Tal violación de procedimiento hizo que el Tribunal declare la ^anulidad del procedimiento administrativoº alegado expresamente por la empresa FADESE en su demanda, y por lo cual el Tribunal de instancia en aplicación del Art. 139.2 del Código Tributario, declara su invalidez, pues obstó el derecho a la defensa e influyó en la decisión de la causa.

9.4.5. En vista de que la norma comunitaria referida en el considerando anterior, tiene supremacía sobre cualquier otra de carácter interno, como así lo dispone el artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador y ha sido inobservada por el ente administrativo tributario, se ha configurado la causal de nulidad prevista en el numeral 2 del Art.139 del Código Tributario, y en consecuencia hace improcedente la causal esgrimida por el SENAE en su recurso de casación y se lo rechaza.

9.5. En relación a la **falta de aplicación** del inciso final del Art. **104** del Reglamento de Facilitación Aduanera del Libro V del COPCI, vicio alegado ^ade conformidad con el Art. 269 numeral 5 del Código Orgánico General de Procesos^o (pág. 8 de su recurso), se debe advertir que tal cuerpo legal no se encontraba vigente cuando se inició este proceso, causa por la que, tratándose de un recurso formal y de alto especialización, podría ser causa suficiente para desecharlo, pero del contexto general del escrito, se lo considera un ^alapsus calami^o y se entra a conocer el fondo del asunto.

9.5.1. Si bien la norma comunitaria argüida por el recurrente como no aplicada dispone que: ^a1/4 *durante el proceso de verificación posterior de declaraciones aduaneras o de investigación, deberá hacerle conocer al administrado los resultados preliminares encontrados, a fin de que este en el plazo de 10 días hábiles presente por escrito las alegaciones de las que se creyere asistido, las mismas que serán analizadas por la administración aduanera antes de emitir el informe definitivo, a excepción de los casos en que se presuma el cometimiento de delito o en los que se realizan las determinaciones tributarias a través de la rectificación de tributos al comercio exterior, en cuyo caso se emitirá el informe respectivo sin más trámite (1/4)*^o resulta claro que los resultados preliminares deben notificarse al importador previo a emitir el informe definitivo, tal obligación tiene dos excepciones: cuando se presuma el cometimiento de un delito o cuando se realizan las determinaciones a través de rectificación de tributos en el que se ^aemitirá el informe respectivo sin más trámite^o; ahora bien, en el presente proceso no era objeto de la litis ni fue materia de impugnación, la existencia y notificación de un ^ainforme^o en particular, pues ello se desprende del considerando CUARTO de la sentencia en que, por respeto al principio dispositivo consagrado en el Art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial y en base a la pretensión constante en la demanda, tal objeto era determinar la falta de motivación en la resolución impugnada, ya que la comparación que se dice haber realizado con mercaderías similares a las importadas no reúnen tales requisitos y que no se ha puesto en su conocimiento con cuáles mercancías se está comparando porque antes de emitir la rectificación de tributos debió hacerle conocer ^apor cualquier medio los motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los documentos presentados^o.

9.5.2. En base a este planteamiento, el Tribunal aplica lo señalado en el Art. 51 numeral 1 literal c) de la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina ^aque manda a que las administraciones aduaneras, antes de emitir una decisión definitiva esto es, ante de emitir una

Rectificación de tributos deben obligatoriamente hacer conocer al administrado los motivos por los cuales dudan del valor o de los documentos de soporte de las declaraciones aduaneras que se pretenden rectificar y concederles un plazo razonable para presentar sus respectivos descargos, procedimiento que la Corporación Aduanera Ecuatoriana omitió y que conllevó la violación del derecho a la defensa del administrado ya que no tuvo la oportunidad de conocer los motivos y razones por los cuales la administración aduanera, dudaba del valor declarado en cada una de las declaraciones aduaneras que fueron rectificadas ¼º. En consecuencia, la norma que resolvió y motivó la ratio decidendi de la sentencia fue ésta y no la contemplada en el Art. 104 del Reglamento de Facilitación Aduanera del Libro V del COPCI, que refiere a los "informes" previo y definitivo, y cuando pude prescindirse de éste último.

9.5.3. De lo expuesto se infiere sin dificultad, que la no aplicación de la norma reglamentaria contemplada en el tantas veces referido Art. 104 no era la norma llamada a resolver la litis en el presente caso y por tanto resulta intrascendente en la decisión del Tribunal de instancia, por ello no se configura el vicio de su falta de aplicación, esgrimida conforme al numeral 1 del Art. 3 de la Ley de Casación.

DÉCIMO.- DECISIÓN.- 10.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, se rechaza el recurso de casación propuesto por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y **NO SE CASA** la sentencia dictada el 23 de febrero de 2018, las 09h24 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas que declara la invalidez de la Resolución No. SENAE-DNJ-2016-0096-RE de 22 de abril de 2016 y por ende la Rectificación de Tributos No. SENAE-DNI-DRI3-2015-0026.

10.2 Sin costas.

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

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

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL



168948271-DFE

Juicio N°. 17510-2018-00504

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 4 de febrero del 2022, las 15h52. **VISTOS:** Tanto el doctor Jorge Gustavo Benalcázar Subía y la abogada María Verónica Benalcázar Salvador, procuradores judiciales del señor David Enrique Amores Arroyo, como la abogada Gabriela Nathali Jaramillo González, procuradora fiscal del Director General y del Director Nacional Jurídico Aduanero del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador -SENAE-, interponen sendos recursos de casación dentro del juicio de impugnación Nro. 17510-2018-00504, en contra de la sentencia dictada el 17 de diciembre de 2019, las 16h13 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, que acepta parcialmente la demanda y declara la nulidad de la providencia SENA-E-DNJ-2018-0893-PV de 5 de diciembre de 2018.

PRIMERO: COMPETENCIA.- 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 el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 184 y 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.- En virtud del sorteo de la causa N°. 17510-2018-00504, realizado el 21 de diciembre de 2020, a las 18h08, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Fernando Antonio Cohn Zurita, José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela. Actualmente la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, está integrada por los doctores José Dionicio Suing Nagua, Gilda Rosana Morales Ordóñez (en calidad de Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa. Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa N°. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de

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

TERCERO: PRESENTACIÓN DE LOS RECURSOS.- El actor por intermedio de sus procuradores judiciales y el demandado Director General y Director Nacional Jurídico del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, con escritos del 7 de enero de 2020, las 11h09 (fs. 279 a 284 de los autos) y de 4 de febrero de 2020, las 15h34 (fs. 286 a 290 de los autos) respectivamente, presentan recursos extraordinarios de casación, los cuales son calificados por la Sala juzgadora de oportunos, que cumplen con los requisitos de ley y se dispone subir el expediente al superior en auto del 6 de febrero de 2020, las 11h55, conforme a lo señalado en el artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) y remite el proceso a esta Corte Nacional de Justicia.

CUARTO: ERRORES ALEGADOS.- Mediante autos de 30 de junio de 2020, las 12h54 y 15 de julio de 2020, las 08h21 dictados por el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, se admiten a trámite los recursos interpuestos, así:

4.1. El señor David Enrique Amores Arroyo, por intermedio de sus procuradores judiciales, al amparo del **caso 2** del Art. 268 del COGEP, señalando que en la parte dispositiva de la sentencia se adoptan **decisiones contradictorias o incompatibles**, y no cumple el requisito **de motivación**; por el **caso 3** del mismo artículo 268 del COGEP, por **omitir resolver** un punto de la controversia; y, por el **caso 5** por errónea interpretación de normas de derecho sustantivas. Señala como normas de derecho infringidas: 226, 227, 425 y literal 1 del numeral 7 del art. 76 de la Constitución de la República, 69, 75, 76, 77, 132 y numeral 1 del art. 139 del Código Tributario; literales b) y d) del 218 y el segundo inciso del art. 124 del COPCI; 7, 8 numeral 4 del art. 72 y 85 del COA, 91, 92 y numerales 7 y 8 del art. 95, segundo inciso del art. 300, primera parte del art. 313 y numeral 1 del 304 del Código Orgánico General de Procesos, 19, numerales 1 y 2 de del art. 129 y numerales 1, 2 y 4 del art. 130 del Código Orgánico de la Función Judicial.

4.2. El procurador judicial del Director General y del Director Nacional Jurídico del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador -SENAE-, al amparo del caso 5 del miso 268 del COGEP por el vicio de aplicación indebida del art. 78 del Código Tributario y falta de aplicación del numeral 1 del art. 119 del Código Tributario.

QUINTO: VALIDEZ PROCESAL. - De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así también lo ratificaron los procuradores judiciales de las partes durante la realización de la audiencia de casación, por lo que declara la plena validez del mismo.

5.1. Cabe recalcar a la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales que denotan su validez: providencia de viernes 28 de enero de 2022, las 12h18, dictada por el Juez Nacional Ponente en la que se convoca a las partes a audiencia única en vía telemática para el día jueves 3 de febrero de 2022, a las 11h00, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales; por la parte accionante recurrente, el procurador judicial del señor David Enrique Amores Arroyo, doctor Gustavo Benalcázar Subía; y por la parte accionada Director General y Director Nacional Jurídico Aduanero del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, la abogada María Fernanda Morales Alarcón; quienes intervinieron primero en relación al recurso presentado por el actor y luego al del SENA, con sus alegatos debidamente autorizados e hicieron uso de su derecho a la réplica y contrarréplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.

5.2. La Sala entra a deliberar y se desconecta de audio y video, al cabo de varios minutos, se reinstala y anuncia la decisión que en forma unánime ha llegado y se la expuso oralmente por parte del juez ponente. Se cumple ahora con la notificación por escrito conforme lo dispone la ley.

5.3. En virtud de que los recursos de casación se han interpuesto por diferentes casos, iniciaremos el análisis por el recurso del actor, no sólo porque fue presentado con anterioridad sino también por los efectos que conlleva la aceptación de su recurso por el caso 2 del art. 268 COGEP, en tal sentido, esta Sala de Casación pasa a resolver en primer término el del señor David Amores Arroyo y posteriormente entrará a conocer el recurso de la administración tributaria.

SEXTO: RECURSO DEL ACTOR DAVID ENRIQUE AMORES ARROYO.- La defensa técnica del accionante, en el escrito de casación y en la audiencia convocada para conocer y resolver

el presente recurso, en el orden propuesto, alegó y manifestó:

6.1. Respecto del caso 2 del artículo 268 del COGEP, que en la sentencia recurrida: *"(...) es por demás evidente que en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles, previstas como vicio en la causal 2 del art. 268 del COGEP, puesto que el 17 diciembre de 2019 es imposible resolver un reclamo presentado el 25 de octubre de 2018 observando al efecto los términos legales previstos en el segundo inciso del art. 124 del COPCI y primer inciso del artículo 132 del Código Orgánico Tributario."*

6.2. Por el caso 3 de la norma referida señala que *"(1/4) Al no contener la parte dispositiva del fallo recurrido ningún pronunciamiento referido a la ALEGACIÓN SUBSIDIARIA, es también por demás evidente que la sentencia recurrida incurre en el vicio constante en la última parte de la causal 3 del artículo 268 del COGEP, puesto que no se pronuncia sobre la obligación que tenía de resolver respecto a la procedencia legal y validez de la determinación de control posterior No. JRP2-2017-1140-D001, dictada el 1 de octubre de 2018 por la Directora Regional 2 de Intervención (E) del SENA, en cuanto a la clasificación arancelaria de las mercancías importadas al amparo de las declaraciones aduaneras de importación con refrendos Nos. 055-2014-10-00775507 (factura 108700884) y 055-2015-10-00179630 (factura 108729569 y 108729661)"*

6.3. Por el caso 5 alega: **6.3.1.** Errónea interpretación del art. 218 literal b) del COPCI, pues afirma que en el literal c del numeral 7.1 de la sentencia recurrida el Tribunal establece que: *"(1/4) visto lo cual, es claro, que la determinación de control posterior, si bien fue emitida y suscrita por la Directora Regional 2 de Intervención, esta lo ha hecho en ejercicio de la citada delegación de las atribuciones propias del Director General del SENA"*; consecuentemente, estima el recurrente que dicha Autoridad ejerció la facultad determinadora en base a la Resolución No. SENA-2017-0587-RE y no consideró el Tribunal, la competencia prevista en el literal b) del artículo 218 del COPCI. **6.3.2.** Errónea interpretación del art. 218 literal d) del COPCI, según se desprende en los literales d, f) y g) del considerando séptimo de la sentencia de instancia, a los que transcribe parcialmente y que le hace concluir que, estas motivaciones incurren: *"1/4 en el vicio al sostener que el Director Nacional Jurídico del SENA era competente para conocer y resolver el reclamo administrativo de impugnación, supone que con la emisión de la providencia de archivo del reclamo Nro. SENA-DNJ-2018-0893-PV de 5 de diciembre de 2018, la Administración Tributaria ha dado cumplimiento oportunamente con su obligación de EXPEDIR RESOLUCIÓN motivada dentro del plazo previsto en el segundo inciso del artículo 124 del COPCI y que por ello NO SE HA PRODUCIDO EL SILENCIO ADMINISTRATIVO ALEGADO POR EL ACTOR BAJO DICHO SUPUESTO."* Finaliza señalando

que: *“En esta parte también se ha configurado el vicio de ERRÓNEA INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE DERECHO SUSTANTIVO, previsto en la causal 5 del art. 268 del COGEP; pero al mismo tiempo, omite resolver sobre el silencio administrativo alegado y por tanto, incurre en el vicio señalado en la segunda parte de la causal 3 del citado artículo.”* Pide se case la sentencia y se expida la que en su lugar corresponda de conformidad a lo señalado en el Art. 273 del COGEP.

Contestación del recurso por parte de la administración tributaria.- La procuradora fiscal de las autoridades tributarias aduaneras demandadas, dentro del término que le concede el auto de admisión y ratificado en la audiencia, da contestación al recurso de casación interpuesto por la parte actora, y en lo sustancial solicita se rechace el recurso de casación interpuesto por el señor Amores Arroyo, y se confirme la sentencia.

SÉPTIMO: CONSIDERACIONES DE LA SALA DE CASACIÓN PARA SU DECISIÓN. ±

7.1 PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS. - El recurso de casación se fundamentada en los casos 2, 3 y 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece:

“El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. 3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia. (1/4) 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.”

7.2. CASO 2 DEL ARTÍCULO 268 DEL COGEP.- Corresponde a esta Sala de Casación resolver sobre la alegación del recurrente respecto a decisiones contradictorias o incompatibles denunciadas por el recurrente y admitidas por el Conjuez de la Sala, la que de configurarse, tiene el efecto de producir la nulidad del fallo, al tenor de lo ordenado en la normativa relativa al planteamiento del problema jurídico.

7.2.1.- Alcance doctrinario del error al amparo del caso segundo.- El caso 2 se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse de tres formas: 1) por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto, 2) por incongruencia en la parte dispositiva del

fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles; y, 3) cuando la sentencia no cumpla con el requisito constitucional y legal de la debida motivación.

7.2.2.- El recurrente sostiene que en la sentencia cuestionada, en la decisión existen los vicios de contradicción o incompatibilidad y de no cumplir el requisito de motivación, cargo este último que si bien fue invocado en el numeral III del su escrito de casación (debe entenderse por el énfasis de negrillas y subrayado), en la exposición de los motivos concretos en los que se fundamenta, se desarrolla exclusivamente los de *“contradicción”* o *“incompatibilidad”*, por tanto esta Sala de Casación se ve imposibilitada de efectuar análisis alguno sobre la falta de motivación, en tal virtud se lo tiene como un mero enunciado.

En lo que respecta al vicio de incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles, el Dr. Santiago Andrade Ubidia, sostiene que:

“1/4 pueden presentarse vicios de inconsistencia o incongruencia en el fallo mismo, cuando no hay armonía entre la parte considerativa y la resolutiva, (1/4) al igual que la contradicción o incompatibilidad en la parte dispositiva: debe entenderse que estos vicios emanen del simple análisis del fallo cuestionado y no de la confrontación entre éste, la demanda y la contestación (1/4). El fallo casado será incongruente cuando se contradiga a sí mismo, en cambio será inconsistente cuando la conclusión del silogismo no esté debidamente respaldada por las premisas del mismo. El recurrente deberá efectuar el análisis demostrativo de la incongruencia o inconsistencia acusadas, a fin de que el tribunal de casación pueda apreciar si existe realmente o no el vicio alegado” (Andrade Ubidia, Santiago, *“La Casación Civil en el Ecuador”*, Andrade & Asociados Fondo Editorial, Quito-Ecuador, 2005, pág. 135).

En la misma línea, Luis Cueva Carrión, al respecto dice:

“La sentencia es pieza fundamental que pone fin a la instancia o al proceso, según el caso, en ella se decide sobre los fundamentos de hecho y de derecho que constituyen la parte vertebral de todo juicio y su razón de ser; por lo tanto, debe ser redactada en forma clara, precisa, sin hacer uso de frases oscuras o indeterminadas; las decisiones que en ella se adopten no pueden ser incompatibles entre sí, ni contradictorias, de serlo, se tornaría difícil, imposible quizás, ejecutarla. Toda la sentencia debe guardar armonía y congruencia entre sus partes y con el proceso”.

En relación al vicio de lo contradictorio señala:

“1/4 Cuando la Ley de Casación alude a lo contradictorio se refiere a la segunda ley de la

Lógica, a la ley de la no contradicción. El enunciado de este principio lógico es el siguiente: una cosa no puede ser y no ser al mismo tiempo en igualdad de circunstancias. Su forma abstracta es ésta: A no puede ser A y no A al mismo tiempo. Esto significa que la afirmación y la negación de una misma cosa no pueden ser verdaderas. Lo que predicamos de una cosa es o no es... En suma: este principio nos enseña que dos juicios contradictorios no pueden ser verdaderos al mismo tiempo. Este principio tiene su fundamento en dos evidencias: la una de carácter lógica: dos juicios contradictorios no pueden ser verdaderos al mismo tiempo; y la otra, ontológica: un mismo objeto no puede ser y no ser al mismo tiempo^o. Concluye: " 1/4 ¿Qué es lo incompatible? En primer lugar descartamos cualquier similitud con lo contradictorio. Según el Diccionario de la Lengua Española incompatible significa "no compatible con otra cosa"; y, compatible, "Que tiene aptitud o proporción para unirse o concurrir en un mismo lugar o sujeto". Entonces lo incompatible es aquello que no concuerda con una cosa, que distorsiona, que no guarda relación de proporción entre un objeto y otro, que no puede unirse, que se excluye. Lo incompatible es excluyente. Por lo tanto, si se adoptan decisiones incompatibles se excluyen y cuál de las dos podrá ser ejecutada?. Una de ellas o ninguna?. Las decisiones incompatibles no permiten ejecutar la sentencia^{1/4 o}.

En conclusión esta Sala Especializada ha considerado que el vicio de contradicción tiene lugar cuando no hay armonía entre la ratio decidendi y la parte resolutiva de la sentencia recurrida o cuando en la parte dispositiva existan dos pronunciamientos opuestos, esto es por un lado se afirma una cosa mientras que por otro se la niega y, por tanto, se destruyen recíprocamente, de tal suerte que se hace imposible la ejecución de tal resolución por su evidente antagonismo y el vicio de incompatibilidad se da cuando la conclusión del silogismo no está debidamente respaldada por sus premisas, vicio de incompatibilidad que debe desprenderse del simple análisis del fallo cuestionado.

7.2.3.- De lo dicho, se tiene que los vicios invocados no son símiles aun cuando el recurrente los ha propuesto de manera conjunta y la fundamentación desarrollada como unísono. Alega que al declarar la nulidad de la providencia SENAE-DNJ-2018-00893-PV emitida por el Director Jurídico del SENAE, la sentencia debió pronunciarse sobre el silencio administrativo que en forma subsidiaria fue planteado en la demanda, pero no toma en cuenta el recurrente que, si se declara una nulidad el efecto es retrotraer al momento que se produjo la omisión o violación de trámite y si en la parte dispositiva se ordena ^aatender el reclamo administrativo^o, **no se contradice** de manera alguna con el sustento y motivación que le llevó a esa conclusión. Por otra parte, tal como lo sostiene Carrión Cueva, la contradicción no tiene ninguna similitud con lo incompatible (*"no compatible con otra cosa"* según el Diccionario de la Lengua Española) es decir aquello que no concuerda con una cosa, que distorsiona,

que no guarda relación de proporción entre un objeto y otro, que no puede unirse, que se excluye, lo cual no se ha dado y menos demostrado en el presente caso, ya que el omitir resolver algún asunto objeto de la litis (fundamento del recurso por el caso 2) debe ser propuesto por otro de los casos señalados en el Art. 268 del COGEP, pero no por incongruencia por **incompatibilidad** del fallo; por tanto, al no existir proposición jurídica completa esta Sala se ve impedida de revisar la existencia o no de la infracción alegada y se rechaza el vicio alegado.

7.3. CASO 3 DEL ARTÍCULO 268 DEL COGEP.- A fin de establecer si se ha configurado o no el cargo alegado (omisión de pronunciarse sobre la pretensión subsidiaria), esta Sala Especializada de Casación hace notar que el recurrente estima infringidas muchas normas constitucionales y legales enlistadas en el acápite III del recurso, pero en ningún momento las liga o establece con precisión, cuál ha sido la subsunción de esa o esas normas en cada caso de casación propuesto (citra petita), calificada como procedente por el Conjuez de la Sala, las normas legales enlistadas referentes al tema son:

Código Orgánico General de Procesos

*“Art. 91.- **Omisiones sobre puntos de derecho.** La o el juzgador debe corregir las omisiones o errores de derecho en que hayan incurrido las personas que intervienen en el proceso. Sin embargo, no podrá otorgar o declarar mayores o diferentes derechos a los pretendidos en la demanda, ni fundar su decisión en hechos distintos a los alegados por las partes. Art. 92.- **Congruencia de las sentencias.** Las sentencias deberán ser claras, precisas y congruentes con los puntos materia del proceso. Resolverán sobre las peticiones realizadas por las partes y decidirán sobre los puntos litigiosos del proceso. (1/4) Art. 313.- **Contenido de la sentencia.** Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos.”*

7.3.1. Alcance doctrinario del error.- El caso tercero del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, recoge los vicios que atentan al principio de congruencia del fallo, es decir a la concordancia que debe existir entre la demandada, la contestación dada a ella y la decisión adoptada por el órgano jurisdiccional.

Sobre este tema, Humberto Enrique Tercero Bello Tabares, (La Casación Civil, Tomo II, Grupo

Editorial Ibáñez, Bogotá Colombia, 2017, p. 741), señala que:

“ ¼ A manera de resumen tenemos, que la decisión del juez debe ser motivada, razonada o fundamentada, congruente, justa, alejada de todo vicio de ultrapetita, citrapetita o extrapetita, y no arbitraria, de lo contrario la misma será lesiva del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva”

Los vicios en la congruencia de la sentencia son de naturaleza *in procedendo* y se configuran: a) cuando se ha otorgado más de lo pedido (*plus o ultra petita*); b) cuando se ha otorgado algo distinto a lo pedido (*extra petita*); y, c) cuando se ha omitido resolver sobre algo pedido (*citra petita*).

7.3.2. Caso sub judice a resolver.- El argumento del casacionista para fundamentar el vicio de *citra petita* es que la parte dispositiva del fallo recurrido, no contiene ningún pronunciamiento referido a la alegación subsidiaria de: determinar la legalidad y validez de la determinación de control posterior No. JRP2-2017-1140-D001 dictada el 1 de octubre de 2018 por la Directora Regional de Intervención (E) del SENAE en cuanto a la clasificación arancelaria de mercancías (literal c, pág. 280 vta.). Para resolver tal pretensión, esta Sala de Casación, tiene como hechos probados: **i)** Como pretensión del actor, establecida en la sentencia (fs. 263 vta. y 264) que: *“ ¼ se reconozca la nulidad de la providencia No. SEANE-DNJ-2018-0893-PV suscrita por el Ab. Isidro Andrey Sellan Deleg, Director Nacional Jurídico Aduanero, por haber sido emitida por autoridad manifiestamente incompetente conforme lo previsto en el art. 139 numeral 1 del Código Tributario, consecuentemente se reconozca que se ha producido la aceptación tácita del reclamo administrativo No. RA-179-2018 y se deje sin efecto el total contenido de la determinación de control posterior No. JRP2-2017-1140-D001 de 1 de octubre de 2018. Subsidiariamente solicita se deje sin efecto alguno y se declare la nulidad total de la determinación de control posterior No. JRP2-2017-1140-D001 de 1 de octubre de 2018 y se reconozca la clasificación arancelaria 32.12.10 de las facturas 108700984 de la DAI 055-2014-10-00775507 y 108729569 y 108729661 de la DAI 055-2015-10-00179630, que corresponde aplicar a dichas importaciones, de acuerdo a las fichas técnicas remitidas mediante documento No. SENAE-JDAR-2018-4725-E, que corresponden a la serie LUXOR Y ALUFIN GTSº”*; **ii)** En la contestación a la demanda la autoridad aduanera no propone ninguna de las excepciones previstas en el art. 153 del COGEP pero señala de manera general *“ ¼ negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y de derecho deducidos por el actor; legalidad y validez de la providencia No. SENAE-DNJ-2018-0893-PV de 5 de diciembre de 2018 y de la determinación de control posterior JRP2-2017-1140-D001 de 1 de octubre de 2018; alega improcedencia de la demanda pues la administración aduanera se sustentó en la normativa nacional y de Decisiones de la Comunidad Andina de la que el Ecuador es parte; no se allana a ninguna de las solemnidades sustanciales que puedan viciar el proceso.- Su pretensión es*

que se deseche la demanda y se confirme en todas sus partes la providencia No. SENA-E-DNJ-2018-0893-PV de 5 de diciembre de 2018, así como la rectificación de tributos.^o; iii) El Tribunal de instancia en la audiencia preliminar fijó como objeto de la controversia, sin observación y por tanto aceptación de las partes: "Determinar si la providencia No. SENA-E-DNJ-2018-00893-PV emitida por el Director Jurídico Aduanero del SENA-E ha sido expedida por autoridad competente, en los términos del artículo 139 numeral 1 del Código Tributario, y si por cuyo efecto, se ha producido la aceptación tácita del reclamo administrativo presentado por el actor en contra de la determinación de control posterior No. JRP2-2017-1140-D001 de 1 de octubre de 2018. De manera subsidiaria, determinar la legalidad y validez de la determinación de control posterior No. JRP2-2017-1140-D001, dictada el 1 de octubre de 2018 por la Directora Regional 2 de Intervención (E) del SENA-E, en cuanto a la clasificación arancelaria de las mercancías importadas al amparo de las declaraciones aduaneras de importación con refrendos Nos. 055-2014-10-00775507 (factura 108700984) y 055-2015-10-00179630 (facturas 108729569 y 108729661)^o, con lo cual son tres objetos a resolver: 1) incompetencia de la autoridad que emite la providencia impugnada, 2) aceptación tácita por efecto de la incompetencia de la autoridad aduanera, 3) legalidad y validez de la determinación de control posterior objeto del reclamo.

7.3.3. Sobre los puntos objeto de controversia, el Tribunal de instancia resuelve: *"en garantía del ejercicio legítimo a la defensa que le asiste al actor, acepta parcialmente la demanda, y declara la nulidad de la providencia Nro. SENA-E-DNJ-2018-0893-PV de 5 de diciembre de 2018, disponiendo que el Director Nacional Jurídico Aduanero del SENA-E, en ejercicio de las atribuciones delegadas por el Director General para el conocimiento y resolución de los reclamos administrativos; o el servidor aduanero que ostente tal delegación de haber sido sustituida la misma, de manera inmediata y observando la normativa aduanera vigente, proceda a atender el reclamo administrativo propuesto por el señor David Enrique Amores Arroyo, en contra de la determinación de control posterior No. JRP2-2017-1140-D001, observando al efecto los términos legales que se encontraren pendientes por discurrir, para lo cual se arbitrarán las medidas que fueren del caso."^o*

7.3.4. Analizada que ha sido la motivación de los juzgadores para llegar a esta decisión, esta Sala de casación constata que, al resolver el primer objeto de controversia sobre la "incompetencia de la autoridad que emitió la providencia impugnada", ponen en evidencia la trasgresión del derecho a la defensa que asiste al contribuyente, pues de las circunstancias de este caso, si bien se advierte que la providencia impugnada que decide: *"el reclamo administrativo en cuestión se lo tenga por no presentado"* (fs. 268), fue emitida por la autoridad competente, el procedimiento que la administración aduanera siguió en la reclamación administrativa presentada por el importador no se encuentra previsto en la norma, pues si el funcionario aduanero ante quien se propuso el reclamo

consideraba que no era competente para resolverlo *“a ¼ así debió reconocerlo expresamente, y remitir en consecuencia el reclamo a la autoridad tributaria aduanera que lo fuere, sin que quepa sin más, su archivo”* (Art. 78 del Código Tributario); en ese sentido, no cabe la aplicación del numeral 1 del art. 139 del Código Tributario, ni tampoco el silencio administrativo alegado por el actor; y resuelve que, habiéndose prescindido de normas que aseguraban el principio a la seguridad jurídica y se obstruyó el derecho a la defensa, se configuró el vicio previsto en el numeral 2 del mismo artículo 139, por todo lo cual declaran la invalidez de la providencia que ordena el archivo y dispone que el Director Jurídico Aduanero del SENAE, en ejercicio de las atribuciones delegadas por el Director General resuelva el reclamo administrativo presentado en contra de la determinación de control posterior No. JRP2-2017-1140-D001. Declarada la nulidad por falta de competencia del funcionario que *“ordenó el archivo del reclamo”*, dispone que se retrotraiga el proceso al momento que se produjo la violación de trámite para que el funcionario competente *“atienda el reclamo administrativo”*, se está resolviendo sobre la ilegalidad del acto impugnado (se tenga al reclamo como no presentado).

7.3.5. El Tribunal de instancia resuelve de esta manera el objeto controvertido en congruencia con la pretensión establecida en el libelo de la demanda, y acordada de mutuo acuerdo entre las partes en la audiencia preliminar razones por las que, esta Sala de Casación considera que no se incurrió en la omisión de resolver todos los puntos sobre los cuales se trajo la litis, pues al resolver el primer objeto de la controversia y declarar nulo el acto impugnado, no cabía entrar a decidir la pretensión subsidiaria; sin que por lo tanto se haya desatendido lo dispuesto en los arts. 91, 92 y 313 del Código Orgánico General de Procesos, y por tanto tampoco se haya configurado el vicio de *citra petita*, denunciado al amparo de la causal 3 del Art. 268 del COGEP.

7.4. CASO 5 DEL ARTÍCULO 268 DEL COGEP.- Para establecer si se ha configurado o no las infracciones alegadas, al igual que en el caso anterior, el recurrente ha invocado una lista de normas que estima infringidas y que han sido calificada como procedente por el Conchuelo de la Sala, sin lugar las normas al caso denunciado; sin embargo para el caso 5 en su fundamentación alega la **errónea interpretación** del artículo 218 numerales b) y d) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), por lo cual a continuación se efectúa la transcripción de su contenido y ante la imposibilidad de efectuar un análisis de las otras normas admitidas, se las tendrá como meros enunciados dentro del recurso de casación:

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones

“Art. 218.- Competencias de las Direcciones Distritales.- La servidora o el servidor a cargo de las direcciones distritales tendrá las siguientes atribuciones: (¼) b. Verificar, aceptar u observar las declaraciones aduaneras, autorizar las operaciones aduaneras y realizar el

control de las mercancías que ingresan al país o salgan de él, así como de los pasajeros en los puertos, aeropuertos internacionales y lugares habilitados para el cruce de la frontera y disponer la inspección, examen y registro de los medios de transporte internacional que ingresen al territorio aduanero o salgan de él; (1/4) d. Resolver los reclamos administrativos y de pago indebido (1/4)º;

7.4.1.- Alcance doctrinario del error al amparo del caso quinto.- El recurso de casación interpuesto, se fundamenta en los vicios de vicio de errónea interpretación de la norma de derecho; y, en este sentido, el autor Luis Armando Tolosa Villabona, al respecto sostiene 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 finalidadº (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 361).

Por su parte el ilustre tratadista nacional Dr. Santiago Andrade Ubidia, en relación a la errónea interpretación (La Casación Civil en el Ecuador pág. 183), dice que se produce: “Cuando el juzgador incurre en un yerro de hermenéutica al interpretar la norma, atribuyéndole un sentido y alcance que no tiene.”.

Cabe dejar expuesto que esta causal 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 la revaloración de 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 resolutiva del fallo recurrido.

7.4.2. De la lectura exhaustiva del escrito del recurso de casación propuesto por el señor Enrique Amores Arroyo, se desprende que hace una larga enunciación de normas que estima infringidas, transcribe partes de la sentencia y va señalando los vicios que en cada tramo manifiesta se han producido; sin embargo debe advertirse que el casacionista es el que delimita el campo en el que se va

a examinar la legalidad de la decisión y la casación es recurso extraordinario pues procede únicamente en los casos señalados en la norma jurídica por los vicios de aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de carácter sustantivo o precedentes jurisprudenciales que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia (caso 5 del Art. 268 del COGEP).

7.4.3 Con fundamento en este caso, el recurrente establece que en los literales c), d) f) y g) del considerando séptimo de la sentencia, se ha incurrido en la **"errónea interpretación"** de la norma que establece la competencia de los **"Directores Distritales"** (art. 218 del COPCI); sin embargo, esta Sala de Casación verifica que el Tribunal de instancia al respecto del análisis de la competencia observó el contenido del Art. 145 del COPCI en concordancia con el Art. 114 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera al Libro V del COPCI; con cuya base establece que *"La rectificación de tributos es el acto por el cual el Director General del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, determina diferencias de tributos respecto de los a los efectivamente cancelados, a favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria o de la administración, como posible resultante del proceso de verificación posterior (1/4)"*; de igual manera cita las normas pertinentes sobre las delegaciones (dentro de la esfera de competencia del Director General), por las que emite las Resoluciones Nros. SENAE-SENAE-2017-0587-RE de 19 de octubre de 2017 (R.O. No. 118 de 13 noviembre de 2017) y SENAE-DGN-2017-0134-RE de 3 de febrero de 2017 (R.O. E.E. No. 889 de 10 de febrero de 2017) en favor del Director/a Regional de Intervención de la Dirección Nacional de Intervención del SENAE, delegación de competencia para emitir entre otros *"determinaciones de control posterior y rectificación de tributos"* y la delegación efectuada al Director/a de la Dirección Nacional Jurídica Aduanera del SENAE sobre la competencia previstas en el literal d) del art. 216 del COPCI, esto es: *"Conocer y resolver los reclamos administrativos propuestos en contra de sus propios actos"*. Es claro entonces y se evidencia que para adoptar esta delicada delegación, el Director General del SENAE no aplica el Art. 218 del COPCI, según lo señala el Tribunal de instancia en los literales c) y d) del considerando 7.1 de la sentencia, artículo señalado como infringido y sobre el cual se efectúa el control de legalidad por el vicio denunciado de errónea interpretación. Lo expusimos y ahora se insiste en que el vicio denunciado se produce cuando el juzgador yerra en el enfoque verdadero, en el espíritu y alcances de la norma, acierta en la norma pero falla en su verdadero significado; en tal razón, esta Sala de Casación no puede establecer si el Tribunal de instancia otorga o no un sentido distinto al que corresponde al artículo 218 del COPCI, pues no fue el aplicado en la solución de los hechos controvertidos. Por lo cual no se configura la causal 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos.

OCTAVO: ARGUMENTOS DEL LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA RECURRENTE POR LOS VICIOS ADMITIDOS.- La defensa técnica de la parte accionada, en el escrito de

casación y con el cual aclara y completa su recurso mediante disposición de Conjuez y en la audiencia convocada para conocer y resolver el presente recurso, respecto del caso 5 del artículo 268 del COGEP, alegó y manifestó:

8.1. En la sentencia recurrida, existe aplicación indebida del art. 78 del Código Tributario pues ^a (...) *La Dirección Regional 2 de Intervención al no ser la Dirección competente para conocer los reclamos administrativos propuestos en contra de los actos administrativos emitidos por la Directora General, corre traslado del escrito de reclamo a la Dirección Nacional Jurídica, la cual mediante Providencia No. SEANE-SENAE-DNJ-2018-0824-PV de fecha 13 de noviembre de 2018 se dispuso al actor que en el término de 10 días de conformidad con el artículo 119 del Código Tributario, complete su solicitud. Sin embargo el actor da contestación a la solicitud realizada por la Dirección Nacional Jurídica ratificando su voluntad de que el reclamo administrativo sea conocido y resuelto por la Directora Regional 2 de Intervención por ser la competente para el efecto, ante tal incumplimiento se declaró como no presentada la solicitud^{1/4} en tal virtud no hemos incurrido en ninguna omisión legal^o, señalando además que: ^a ^{1/4}la sentencia resulta incongruente, este vicio de juzgamiento se sustenta al haber entendido la invalidez del acto frente a una aplicación indebida de un supuesto fáctico incorrecto que el mismo juez confunde, y que es totalmente diferente al hecho real demostrado en el proceso^o. Que no puede considerarse la actuación del SENAE como arbitraria.*

8.2. Sobre el numeral 1 del art. 119 del Código Tributario, afirma que ^a *La falta de aplicación del artículo referente a la verificación de la resolución administrativa sobre la respuesta motivada a los planteamientos específicos del reclamante llevó a que, el Tribunal indique que existe una falta de motivación en el acto impugnado y su antecedente^o. Manifiesta además que, el reclamo fue planteado ante la Directora Regional 2 de Intervención, y a pesar de que se le dispuso completar su reclamo, insistió en que sea resuelta por ella; además ^a ^{1/4}la Sala de instancia ha aplicado otras normas que no son pertinentes, ha aplicado de forma impertinente el art. 87 del Código Tributario; tratando de sustentar su decisión.^o Pide se case la sentencia en defensa del principio constitucional a la seguridad jurídica.*

Contestación del recurso por parte del actor.- Los procuradores judiciales del señor David Enrique Amores Arroyo, en escrito de 31 de julio de 2020 dan contestación al recurso de casación interpuesto por el SENAE y se ratifican en sus alegatos en la audiencia llevada a efecto el 3 de febrero de 2022, en lo sustancial solicitan desechar el recurso de casación interpuesto en contra de la sentencia por la administración tributaria.

8.3. PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO y ALCANCE DOCTRINARIO DEL ERROR.- El recurso de casación interpuesto, se fundamenta en los vicios de **aplicación indebida** y **falta de aplicación** de normas sustantivas o precedentes jurisprudenciales obligatorios al amparo del caso 5 del Art. 268 del COGEP, norma transcrita en el ítem 7.1 de esta sentencia; en este sentido y sobre los vicios alegados, el autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: ^aTeoría y Técnica de la Casación°, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359:

*En lo relacionado con la **aplicación indebida** señala que ésta ^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^o*

En referencia a la **falta de aplicación** dice: *“Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ^ala infracción directa típica, 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}”*

8.4.- NORMAS LEGALES APICABLES AL CASO. ± A fin de establecer si se configuran o no los cargos alegados, esta Sala Especializada de Casación, inicia su análisis transcribiendo las normas sustantivas que el recurrente estima infringidas y que han sido calificadas como procedentes por el Conjuez de la Sala:

Código orgánico Tributario

^a**Art. 78.- Autoridad incompetente.**- *Cuando el órgano administrativo ante quien se presente una consulta, petición, reclamo o recurso se considere incompetente para resolverlo, así lo declarará dentro de tres días y, en un plazo igual lo enviará ante la autoridad que lo fuere, siempre que forme parte de la misma administración tributaria. Pero si el órgano competente corresponde a otra administración tributaria, el que hubiere recibido la solicitud la devolverá al interesado dentro de igual plazo, juntamente con la providencia que dictará al efecto.^o*

^a**Art. 119.- Contenido del reclamo.**- *La reclamación se presentará por escrito y contendrá: 1.*

La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule; 2. (1/4)º

8.5. CASO SUB JUDICE A RESOLVER. ± En relación al recurso de casación propuesto por la autoridad tributaria, se efectúan las siguientes consideraciones:

8.5.1. El recurrente, pretende que se declare la aplicación indebida del art. 78 del Código Tributario pues la sentencia del Tribunal A quo afirma que, el actor se quedó en indefensión ya que la administración no admitió a trámite el reclamo administrativo propuesto por el importador Amores Arroyo David, que si bien la norma dispone que cuando una autoridad ante quien se presente una consulta, petición, reclamo o recurso se considere incompetente lo enviará a la autoridad que lo fuere, siempre que forme parte de la misma administración tributaria, lo considera bajo un argumento de *“supuesto fáctico incorrecto, totalmente diferente al hecho real demostrado”* conforme lo expone en el escrito con el que aclara y complete su recurso de casación (fs. 8 vta. del cuadernillo de casación); ello obligaría que esta Sala de Casación entre a revisar las circunstancias y los hechos probados ya concretadas por el A-quo en su sentencia, lo cual como ya quedó expresado en líneas precedentes, está limitada al menos por la causal sobre la cual se erige el recurso, pues no cabe revisar la prueba aportada e inhabilita a esta Sala su consideración, pues no cabe revalorización de prueba, en consecuencia; al no existir proposición jurídica completa, no se puede verificar la configuración o no de la aplicación indebida del art. 78 del Código Tributario.

8.5.2. Finalmente, sobre la falta de aplicación del numeral 1 del art. 119 del Código Tributario que dispone que el reclamo para que sea admitido debe en primer término designar la autoridad administrativa ante quien se la formule; en consecuencia, partiendo del objeto controvertido transcrito *ut supra*, el Tribunal de instancia al resolver la alegada incompetencia de la autoridad aduanera, en el literal f) del considerando 7.1 de su sentencia establece como hechos probados: **i)** Si bien el administrado propuso su reclamo ante la Directora Regional 2 de Intervención del SENAE, el mismo llegó por gestión propia de la administración a conocimiento del Director Nacional Jurídico Aduanero; **ii)** Mediante providencia No. SENAE-DNJ-2018-0824-PV de 13 de noviembre de 2018 (fs. 83 y vta.), emitida por el Ab. Isidro Sellán Deleg, Director Nacional Jurídico Aduanero, competente por la delegación conferida por el Director General para conocimiento y tramitación del reclamo presentado por el importador, dispone: *“Que en el TÉRMINO DE DIEZ (10) DÍAS, el señor DAVID ENRIQUE AMORES ARROYO ¼ complete su petición de conformidad con el artículo 119 numeral 1 del Código Tributario, (1/4) esto es la designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule ¼º”*; **iii)** que el recurrente ha señalado a *“la Directora Regional 2 de Intervención como emisora del acto administrativo de determinación tributaria en los términos del 115 del Código Tributario.”*; **iv)** Hecho que ha ocasionado que el reclamo administrativo se lo considere como ^a no

presentadoº en providencia No. SENAEDNJ-2018-0893-PV de 5 de diciembre de 2018 (fs. 85 y 86) emitido por el mismo Director Nacional Jurídico Aduanero.

8.5.3. De lo expuesto se constata que efectivamente dentro de la sentencia ha sido mencionado el numeral 1 del artículo 119 del Código Tributario, a efectos de señalar que el contribuyente debía señalar a que autoridad dirige su reclamo, tal invocación no fue determinante para la solución del conflicto, pues el Tribunal de instancia resuelve el conflicto en virtud de la violación de debido proceso en el procedimiento efectuado por la administración aduanera, al expresamente concluir en su sentencia (fs. 268) que: *“a pesar de ser el Director Nacional Jurídico Aduanero del SENAED, la autoridad competente para conocer y resolver el reclamo administrativo incoado por el actor en contra de la determinación de control posterior No. JRP2-2017-1140-D001, ha pretendido con las providencias No. (1/4) desconocer tal competencia (delegada por el Director General del SENAED), poniendo al accionante en evidente estado de indefensión, sin que en aplicación al citado Art. 78 del Código Tributario, tal actuación tenga asidero legal, pues de no considerarse competente, así debió reconocerlo expresamente, y remitir en consecuencia el reclamo a la autoridad tributaria aduanera que lo fuere, sin que quepa sin más, su archivo.”*º En ese sentido, esta Sala de Casación, considera que el Tribunal de instancia, aplicó debida y en su justa medida el Art. 78 del Código Tributario y no erró en su aplicación y en cuanto a laº falta de aplicaciónº del Art. 119.1 del Código Tributario, tal norma no fue determinante en la decisión de la causa, por tanto no se ha configurado el vicio alegado por la administración tributaria y se lo rechaza.

NOVENO: DECISIÓN.-

9.1. 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 NO CASAR la sentencia de 17 de diciembre del 2019, 16h13, emitida por el Tribunal de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha dentro del juicio No. 17510-2018-00504.

9.2. Sin costas.

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

9.4. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No.1452-UATH-2021-DCH de 23 de diciembre de 2021.

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

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL



Juicio No. 17510-2018-00440

CONJUEZ PONENTE: HEREDIA PROAÑO MONICA ALEXANDRA, CONJUEZA NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: HEREDIA PROAÑO MONICA ALEXANDRA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 7 de febrero del 2022, las 16h03. **VISTOS:** La abogada Angélica Meléndez Oña, en calidad de procuradora judicial del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 21 de diciembre de 2018, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, notificada en la misma fecha, respecto de lo que se considera y resuelve:

PRIMERO: DE LA COMPETENCIA DEL JUZGADOR: **1.1.** Es competente para conocer y resolver el recurso de casación deducido, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, de conformidad con el artículo 184,1 de la Constitución de la República del Ecuador; 184 y 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, 266 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP).

1.2. INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR: El Tribunal de Casación de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario competente para conocer y resolver la presente causa, está conformado por los doctores Rosana Morales Ordóñez, Gustavo Durango Vela, Jueces Nacionales, y Mónica Heredia Proaño, Conjueza Nacional (ponente).

El doctor Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), conforma la Sala acorde lo establecido en la resolución N.º 003-2021 de 26 de enero de 2021, dictada por el Pleno del Consejo de la Judicatura.

Mediante acta de sorteo de 22 de septiembre de 2020 (a fs. 17 del cuaderno de casación), se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores José Suing Nagua (ponente), Fernando Cohn Zurita y Gustavo Durango Vela.

La doctora Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, integra la Sala en virtud de la resolución Nro. 008-2021 de 28 de enero de 2021, dictada por el Pleno del Consejo de la Judicatura.

Mediante auto de 7 de octubre del 2020, las 15h17, fue admitida la excusa presentada por el doctor José Suing Nagua, lo que dio lugar a los sorteos constantes en el expediente, recayendo el 26 de octubre de 2021 en el despacho de la doctora Mónica Heredia Proaño, Conjueza Temporal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

SEGUNDO: DE LAS PARTES PROCESALES EN INSTANCIA Y RECURRENTE:

2.1. La parte actora es la UNIVERSIDAD DE LAS AMÉRICAS (UDLA), que intervino en instancia a través de su apoderado especial y procurador judicial, señor Carlos Julián Trueba Chiriboga.

2.2. La parte demandada es el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas (SRI), que compareció en instancia por intermedio de su procuradora judicial, abogada Dayuma Serrano Añazco; y ha presentado el recurso de casación en análisis.

TERCERO: ANTECEDENTES SOBRE EL RECURSO DE CASACIÓN PRESENTADO: 3.1.

La sentencia recurrida fue dictada el 11 de julio de 2019, las 15h39 (a fs. 1442-1448 del expediente de instancia), por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, dentro del proceso 17510-2018-00440, en la que el Tribunal *a quo*:

"(1/4) resuelve aceptar la demanda deducida por la UNIVERSIDAD DE LAS AMÉRICAS UDLA, en consecuencia, se deja sin efecto jurídico alguno al acta de determinación No.17201824900885168 de 24 de agosto de 2018 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, por concepto de impuesto a la renta por el ejercicio económico 2014. De conformidad con el inciso cuarto del art. 324 del COGEP, se dispone la devolución a la parte actora de la garantía bancaria presentada como caución, misma que obra de fs. 1234. Sin costas ni honorarios que regular"

3.2. Como queda dicho, la autoridad demandada presentó recurso de casación, mediante escrito ingresado el 22 de agosto de 2019 (a fs. 1470-1481 del expediente de instancia), que fue calificado por el Tribunal de instancia con providencia de 29 de los mismos mes y año, las 10h55 (a fs. 1482).

3.3. Con auto dictado por el señor Conjuez Nacional el 17 de agosto de 2020, las 08h44 (a fs. 7-9 del cuaderno de casación), fue admitido el recurso presentado por la autoridad demandada.

3.4. Mediante providencia de 13 de diciembre del 2021, las 09h07, se convocó a las partes a audiencia de casación, acorde lo prevé el artículo 272 del COGEP. La audiencia tuvo lugar los días 26 de enero de 2022, a las 14h45 y 2 de febrero de 2022, las 14h45, fecha esta última, en la que se dictó la respectiva resolución oral, conforme obra del disco compacto que contiene la grabación de la misma, añadido al expediente de casación.

CUARTO: VALIDEZ PROCESAL: De la revisión del proceso no se observa nulidad alguna que declarar; de su lado, las partes durante la realización de la audiencia de casación no presentaron observación alguna, en razón de lo cual se declara la plena validez del proceso.

QUINTO: CARGOS ACUSADOS POR EL RECURRENTE Y ADMITIDOS:

Conforme consta del auto de 17 de agosto de 2020, las 08h44 (a fs. 7-9 del cuaderno de casación), fue admitido por el señor Conjuez el recurso presentado por la autoridad tributaria demandada, quien lo formuló sobre la base del caso quinto del artículo 268 del COGEP, determinando los siguientes cargos:

- a)** falta de aplicación del artículo 2 del Código Tributario, del numeral 5 y del inciso final del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante referida también como LRTI), y del artículo 19 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante referido también como RLRTI); y,
- b)** indebida aplicación de los artículos 37 y 89 de la Ley Orgánica de Educación Superior (también referida como LOES), y del artículo 8 del Reglamento General a la misma ley (también referido como RLOES).

SEXTO: ARGUMENTOS EN QUE EL RECURRENTE FUNDAMENTA LOS CARGOS

ACUSADOS: La casacionista, respecto de los cargos formulados al amparo del caso quinto del artículo 268 del COGEP en contra de la sentencia, expresa sus fundamentos de forma conexa, en el sentido de que la falta de aplicación del artículo 2 del Código Tributario, del numeral 5 y del inciso final del artículo 9 LRTI, y del artículo 19 RLRTI, ha llevado a la indebida aplicación normativa de los artículos 37 y 89 LOES, y del artículo 8 RLOES, vigentes para el ejercicio fiscal 2014, respecto del impuesto a la renta.

Tanto para fundamentar la falta de aplicación cuanto la indebida aplicación normativa, cita fragmentos de los considerandos quinto y sexto de la sentencia y expone:

Que el caso escogido, para su planteamiento y resolución parte de hechos ciertos, y no permite alegaciones respecto de las pruebas y su valoración, y procede a señalar lo que en su criterio son cuatro hechos ciertos:

“a) UDLA es una institución perteneciente al sistema de educación superior y como tal una entidad sin fines de lucro; b) los montos, forma y condiciones en que UDLA otorgó el préstamo a AD PORTAS C. LTDA.; c) el valor de las inversiones realizadas por parte de UDLA en INMOBILIARIA EDUCACIONAL SPA de Chile y sus réditos; y, d) la falta de inversión del valor de USD 2.164.876,00 correspondiente a excedentes de UDLA; todas estas cuestione (SIC) que no han sido rebatidas por las partes.”

Sobre lo que manifiesta que la controversia radicó en establecer si UDLA era o no beneficiaria de la exoneración del impuesto a la renta ±durante el ejercicio fiscal 2014- contemplada en la LOES.

Que el Tribunal A quo consideró que la LOES prevalece sobre la LRTI en razón de que la primera sería especial y posterior con respecto de la segunda. Y concluye que para establecer si la UDLA era o no beneficiaria de la exoneración del impuesto a la renta para el ejercicio fiscal 2014, debía aplicarse en primer lugar el artículo 2 (no dice de qué cuerpo normativo), y el último inciso del artículo 9 LRTI vigentes para el ejercicio fiscal 2014, que cita.

Que por el principio de especialidad, solo una norma de carácter tributario puede contener las exenciones a los tributos internos como lo es el impuesto a la renta, y que en este sentido, por ^aexcelencia^o y ^aespecialidad^o, las normas de carácter tributario son el Código Tributario y la ^aLey [Orgánica] de Régimen Tributario Interno^o (SIC).

Que de acuerdo al artículo 9 LRTI, si bien pueden existir otras normas de carácter tributario en diferentes cuerpos legales no tributario como es la LOES, para efectos de impuesto a la renta, solo pueden considerarse como exenciones aquellas contenidas en la LRTI y no como lo sostiene el Tribunal A quo.

Cita fallos de la Sala Especializada lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia relativos a la Ley de Zonas Francas, y expresa que es claro que la normativa que prevalece es la LRTI.

Que el Tribunal de instancia no podía dejar de considerar las normas directamente relacionadas con la exoneración del impuesto a la renta para entidades sin fines de lucro contenido en la LRTI y su reglamento, pues es un hecho no controvertido que la UDLA lo es para fines tributarios. Por lo que en su criterio, debía aplicar el numeral 5 del artículo 9 LRTI y el 19 RLRTI, que establecen los requisitos que las entidades sin fines de lucro, que incluye a las universidades, deben cumplir para beneficiarse de la exoneración del impuesto a la renta en el ejercicio fiscal 2014.

Cita las normas antes mencionadas, e insiste en lo que considera que son hechos ciertos en la sentencia de instancia, y concluye que la UDLA debía cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 9.5 LRTI y 19 RLRTI y destinar sus ingresos a sus fines específicos, así como invertir sus excedentes en tales fines hasta el cierre del ejercicio siguiente, pero que de los hechos que dice son ciertos en la sentencia se advierte que UDLA hizo inversiones que no estaban relacionadas con sus fines, y menciona un préstamo realizado a AD PORTAS C. LTDA. e inversión en INMOBILIARIA EDUCACIONAL SPA, así que refiere que se invirtió USD 2.164.876.00.

Que el Tribunal A quo en el numeral 6.3 de la sentencia sí menciona el artículo 9.5 LRTI y cita su inciso cuarto, así como el artículo 19 RLRTI, pero que eso no implica que las haya aplicado.

Al referirse a las normas indebidamente aplicadas en lugar del artículo 2 del Código Tributario, del numeral 5 y último inciso del artículo 9 LRTI, y del artículo 19 RLRTI vigentes para el ejercicio fiscal

2014, manifiesta:

Que la falta de aplicación de las normas antes referidas, dio lugar a la aplicación indebida de los artículos 37 y 89 LOES, y del artículo 8 RLOES vigentes para el ejercicio fiscal 2014.

Que el artículo 37 LOES no era aplicable toda vez que el asunto controvertido guarda relación con una exoneración del impuesto a la renta que por ^aespecialidad^o se encuentra regulada por la LRTI, la cual prevalece sobre la LOES.

Que el artículo 89 del mismo cuerpo normativo y el 8 RLOES, relativos a la utilización de los excedentes de las instituciones de educación superior en el acrecimiento de su patrimonio tampoco resultan aplicables, puesto que los requisitos para que una universidad, como es la UDLA goce de la exoneración del impuesto a la renta, se encuentran en la LRTI y su reglamento, que para efectos tributarios prevalecen sobre la LOES y su reglamento.

Sobre la trascendencia de la infracción en la parte resolutiva de la sentencia, expone que al no aplicar las normas que ha acusado su falta, ha llegado a la errada conclusión de que la administración tributaria no podía exigir a UDLA el cumplimiento de los requisitos previstos en la LRTI y su reglamento, para gozar de la exoneración al impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014, por lo que la no reinversión de sus excedentes ni la realización de otras actividades no le impedían a dicha universidad encontrarse exenta del impuesto a la renta de dicho ejercicio.

Cita la parte dispositiva de la sentencia y añade que si el Tribunal de instancia hubiera aplicado los artículos 2 del Código Tributario, numeral 5 y último inciso del artículo 9 LRTI y el 19 RLRTI, se tendría que UDLA no cumplió con todos los requisitos legales y reglamentarios para estar exonerada del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014, por tanto, hubiera desechado la demanda y ratificado la legalidad y legitimidad del acta de determinación por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014.

SÉPTIMO: ARGUMENTOS DE LA CONTESTACIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN:

Mediante escrito presentado el 10 de septiembre de 2020, las 09h25 (a fs. 10-16 del cuaderno de casación), comparece el doctor Mario Prado en calidad de procurador judicial la UNIVERSIDAD DE LAS AMÉRICAS (UDLA) y contesta el recurso presentado por su contraparte, para lo cual manifiesta:

Que las acusaciones de la autoridad demandada contra la sentencia son incongruentes al soslayar el alcance y contenido de la misma, ya que el fallo de manera clara y ordenada atendió el objeto de la controversia.

Que la correcta proposición del recurso de casación pasaba por acusar a la sentencia de la aplicación

indebida o errónea interpretación de los artículos 425 y 426 de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante también referida como CRE), y del artículo 3.1 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, que son las normas jurídicas que resultaron determinantes en la parte resolutiva de la sentencia.

Que la parte demandada dice que hay falta de aplicación del artículo 2 del Código Tributario e inciso final del artículo 9 LRTI, que cita y señala que estuvo vigente para el ejercicio 2016.

Que al formular estas acusaciones lo que pretende es que se vuelva a conocer los fundamentos de hecho y de derecho y se realice un nuevo examen de la controversia, pues omite considerar el alcance de la sentencia.

Que al resolver el recurso, debe considerarse que no fue objeto de la controversia la determinación del artículo 2 del Código Tributario o del inciso final del artículo 9 LRTI, y cita el objeto de la controversia fijado y un fragmento de la sentencia del numeral 5.3.2, del que en su criterio, puede comprenderse que califica como ley especial a la LOES y a la LRTI y su reglamento como generales, sobre lo que advierte pudo haberse acusado el yerro de indebida aplicación del artículo 3 de la Ley de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, lo que no ha sucedido.

Que tampoco existe falta de aplicación del último inciso del artículo 9 LRTI, en cuanto el Tribunal se planteó el dilema sobre aplicar esta norma o el artículo 37 LOES y afrontó el mismo aplicando el artículo 3 de la Ley de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, justificando la pertinencia de la aplicación de la norma al caso concreto; de lo que concluye que no hay sustento fáctico ni jurídico para sostener el vicio.

Que sobre la falta de aplicación del numeral 5 del artículo 9 LRTI y el 19 de su reglamento, el fundamento de la autoridad demandada se sostiene en afirmar determinados hechos ciertos, sobre los que busca una revalorización de la prueba y por ello oculta que el Tribunal A quo se pronunció sobre el supuesto reparto de utilidades, estableciendo que éste no se ha probado, para lo cual cita fragmentos de los numerales 6.3.6 y 6.3.9.

Que con el mismo propósito de revalorización de la prueba, la recurrente oculta que el Tribunal se pronunció sobre la supuesta falta de reinversión de USD 2.164.876,00. Cita un fragmento del numeral 6.3.8 de la sentencia y manifiesta que la Sala de Casación debe considerar que el pronunciamiento judicial coincide con la sentencia No. 12-11-IN/20 de la Corte Constitucional de 29 de julio de 2020, de la que cita el numeral 105.

Que sobre la indebida aplicación de los artículos 37 y 89 de la LOES y 8 del reglamento, la autoridad demandada acusa como consecuencia de la falta de aplicación de las normas antes especificadas,

cargo que dice debe ser desecharo por lo que ha sostenido.

Que al proponer el cargo de indebida aplicación, la recurrente llega a la exorbitante situación de pretender que el Tribunal de Casación establezca que la Ley de Régimen Tributario Interno prevalece sobre la Ley Orgánica de Educación Superior, lo que por una parte mantendría inalterado el análisis del Tribunal sobre la aplicación de las disposiciones de los artículos 425 y 236 CRE, y 3.1 de Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, y por otra, a pesar de la validez del razonamiento judicial, se establecería la indebida aplicación de los artículos 37 y 89 LOES, conclusión que en su criterio es imposible de arribar en cuanto no se ha formulado acusación alguna sobre la aplicación y/o interpretación de las normas constitucionales y legal en referencia.

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

8.1. De manera preliminar, este Tribunal de Casación considera pertinente destacar que la recurrente en casación formula dos cargos en contra de la sentencia, los que resultan conexos, en cuanto la falta de aplicación del artículo 2 del Código Tributario, del numeral 5 y del inciso final del artículo 9 LRTI, y del artículo 19 RLRTI, en su fundamentación expone como antecedente del yerro de indebida aplicación de los artículos 37 y 89 LOES, y del artículo 8 RLOES.

En su argumentación, se centra en algunos fragmentos de la sentencia contenidos en los considerandos QUINTO y SEXTO.

En este contexto, tenemos que en la exposición de los motivos concretos en que la recurrente funda sus acusaciones, gira en torno de las mismas premisas, que se resumen en la normativa escogida por el juzgador de instancia para dar solución a la controversia cuyo objeto se fijó en el numeral 4.3 del considerando CUARTO, de la siguiente forma:

“4.3. (1/4) Establecer si la UNIVERSIDAD DE LAS AMÉRICAS (en adelante UDLA) es beneficiaria de las exenciones tributarias determinadas en la Ley Orgánica de Educación Superior, vigente durante el ejercicio fiscal 2014. En el caso de que esta alegación no prospere, se deberá constatar en primer lugar, si la UDLA, cumplió con los requisitos legales y reglamentarios que deben observar las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, para gozar de la exención del impuesto a la renta dentro del ejercicio examinado, y subsidiariamente verificar si las glosas impugnadas, han sido desvirtuadas considerando para este efecto las alegaciones y pruebas presentadas por las partes.”

8.2. PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO: Para resolver el problema jurídico planteado, esta Sala de Casación realiza las siguientes consideraciones:

8.2.1. Sobre los vicios *in iudicando* (caso quinto del artículo 268 del COGEP), que son los formulados en contra de la sentencia, tenemos que el quebranto seleccionado por la recurrente ha sido por *falta de aplicación* de normas de derecho sustantivo, que se produce cuando el juzgador deja de aplicar la norma sustantiva en la sentencia recurrida, y que en el caso de haberla aplicado, cambia sustancialmente la decisión en la sentencia; y, de otro lado plantea como consecuencia del primer vicio, el yerro de *indebida aplicación de normas sustantivas*, que en cambio, implica que el juzgador ha entendido correctamente el contenido de la norma pero la aplica a un supuesto fáctico diferente del hipotético contemplado en aquella disposición legal.

Es preciso resaltar lo que la doctrina nos enseña respecto del alcance del recurso cuando se basa en el caso quinto del artículo 268 (causal primera en la no vigente Ley de Casación):

Al invocar la causal primera, el recurrente está reconociendo que el tribunal de instancia acertó en las conclusiones sobre los hechos contenidos en las pruebasº (Andrade Santiago, La Casación Civil en el Ecuador, Quito: Andrade & Asociados Fondo Editorial, 2005, p. 195).

De ello que, al interponer el recurso de casación con fundamento en el caso quinto, se comprende que el recurrente acepta los hechos conforme los ha apreciado el juzgador de instancia y no cabe análisis alguno sobre la prueba.

Dicho de otra forma, en su fundamentación la recurrente debería haber expresado que tanto la falta de aplicación cuanto la consecuencia que también acusa, esto es, la aplicación indebida de normas sustantivas, devienen de una inadecuada sustentación o argumentación jurídica en el fallo impugnado. A la vez, lo señalaré o no, al analizar los cargos por este caso quinto del artículo 268 del COGEP, partimos de la noción de que la casacionista admite la apreciación fáctica sobre la que se basó el Tribunal A quo al resolver, sobre lo que se puntualizará más adelante.

8.2.2. Las normas que la casacionista estima infringidas corresponden a las vigentes para el ejercicio económico 2014, que a la letra establecen:

CÓDIGO TRIBUTARIO

Art. 2.- Supremacía de las normas tributarias.- Las disposiciones de este Código y de las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales.

En consecuencia, no serán aplicables por la administración ni por los órganos jurisdiccionales las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto.

LRTI

Art. 9.- Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta,

están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

Los de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento; siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.

Los excedentes que se generaren al final del ejercicio económico deberán ser invertidos en sus fines específicos hasta el cierre del siguiente ejercicio.

Para que las instituciones antes mencionadas puedan beneficiarse de esta exoneración, es requisito indispensable que se encuentren inscritas en el Registro Único de Contribuyentes, lleven contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario, esta Ley y demás Leyes de la República.

El Estado, a través del Servicio de Rentas Internas verificará en cualquier momento que las instituciones a que se refiere este numeral, sean exclusivamente sin fines de lucro, se dediquen al cumplimiento de sus objetivos estatutarios y, que sus bienes e ingresos se destinen en su totalidad a sus finalidades específicas, dentro del plazo establecido en esta norma. De establecerse que las instituciones no cumplen con los requisitos arriba indicados, deberán tributar sin exoneración alguna.

Los valores que deje de percibir el Estado por esta exoneración constituyen una subvención de carácter público de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y demás Leyes de la República;

(1/4)

En la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente, con excepción de lo previsto en la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios.

RLRTI

Art. 19.- Ingresos de instituciones de carácter privado sin fines de lucro.- No estarán sujetos al Impuesto a la Renta los ingresos de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, de: culto religioso; beneficencia; promoción y desarrollo de la mujer, el niño y la familia; cultura; arte; educación; investigación; salud; deportivas;

profesionales; gremiales; clasistas; partidos políticos; los de las comunas, pueblos indígenas, cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas y demás asociaciones de campesinos y pequeños agricultores, legalmente reconocidas, en la parte que no sean distribuidos, siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y cumplan con los deberes formales contemplados en el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno, este Reglamento y demás Leyes y Reglamentos de la República; debiendo constituirse sus ingresos, salvo en el caso de las Universidades y Escuelas Politécnicas creadas por Ley, con aportaciones o donaciones en un porcentaje mayor o igual a los establecidos en la siguiente tabla: (1/4)

El Estado, a través del Servicio de Rentas Internas, verificará en cualquier momento que las instituciones privadas sin fines de lucro:

- 1. Sean exclusivamente sin fines de lucro y que sus bienes, ingresos y excedentes no sean repartidos entre sus socios o miembros sino que se destinen exclusivamente al cumplimiento de sus fines específicos.*
- 2. Se dediquen al cumplimiento de sus objetivos estatutarios; y,*
- 3. Sus bienes e ingresos, constituidos conforme lo establecido en esta norma, se destinen en su totalidad a sus finalidades específicas. Así mismo, que los excedentes que se generaren al final del ejercicio económico, sean invertidos en tales fines hasta el cierre del siguiente ejercicio, en caso de que esta disposición no pueda ser cumplida deberán informar al Servicio de Rentas Internas con los justificativos del caso.*

En el caso de que la Administración Tributaria, mediante actos de determinación o por cualquier otro medio, compruebe que las instituciones no cumplen con los requisitos arriba indicados, deberán tributar sin exoneración alguna, pudiendo volver a gozar de la exoneración, a partir del ejercicio fiscal en el que se hubiere cumplido con los requisitos establecidos en la Ley y este Reglamento, para ser considerados como exonerados de Impuesto a la Renta.

LOES

Art. 37.- Exoneración de tributos.- Se establecen exoneraciones tributarias conforme a las siguientes disposiciones:

- a) Las instituciones de educación superior están exentas del pago de toda clase de impuestos y contribuciones fiscales, municipales, especiales o adicionales, incluyendo la contribución a la Contraloría General del Estado;*

b) En los actos y contratos en que intervengan estas instituciones, la contraparte deberá pagar el tributo, en la proporción que le corresponda; y,

c) Todo evento cultural y deportivo organizado por las instituciones del Sistema de Educación Superior en sus locales estará exento de todo impuesto siempre y cuando sea en beneficio exclusivo de la institución que lo organiza.

Art. 89.- Los aranceles para los estudiantes en las instituciones de educación superior particulares.- Las universidades, escuelas politécnicas, institutos superiores técnicos, tecnológicos, pedagógicos, de artes y conservatorios superiores de régimen particular tienen facultad para determinar, a través de su máximo órgano colegiado académico superior, los aranceles por costos de carrera, de acuerdo con su normativa interna. Estos recursos serán destinados a financiar su actividad sin perseguir fines de lucro.

Las instituciones de educación superior particulares establecerán los aranceles ajustándose a los parámetros generales que establecerá el Consejo de Educación Superior, que deberán necesariamente tomar en cuenta el nivel y la calidad de la enseñanza, el pago adecuado de los docentes, costos de investigación y extensión, costo de los servicios educativos, desarrollo de la infraestructura y otras inversiones de tipo académico.

En caso de haber excedentes en sus estados financieros, éstos serán destinados a incrementar su patrimonio institucional.

RLOES

Art. 8.- De los aranceles para los estudiantes en las instituciones de educación superior particulares.- Los excedentes que las instituciones de educación superior particulares obtengan en virtud del cobro de aranceles a sus estudiantes, serán destinados a incrementar su patrimonio institucional preferentemente en las áreas de investigación, becas, capacitación y formación de profesores y material bibliográfico.

En caso de incumplimiento del inciso anterior las instituciones de educación superior serán sancionadas económicoamente, con una multa equivalente al doble del valor destinado a fines distintos a los señalados en este artículo.

8.2.3. Conforme se ha citado en líneas precedentes, el recurso gira en torno a la normativa seleccionada por el juzgador de instancia para dar solución al objeto de la controversia (numeral 4.3 del fallo), citado en líneas preliminares y que nos permite apreciar que se precisó un disenso principal que consistía en establecer si UDLA es beneficiaria de las exenciones tributarias determinadas en la LOES vigente para el ejercicio fiscal 2014.

El Tribunal estimó que en el caso de que el objeto principal no prospere, debía constatar en primer lugar, si la UDLA, cumplió con los requisitos legales y reglamentarios que deben observar las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, para gozar de la exención del impuesto a la renta dentro del ejercicio examinado; y subsidiariamente verificar si las glosas impugnadas, han sido desvirtuadas considerando para este efecto las alegaciones y pruebas presentadas por las partes.

8.2.4. De los considerandos QUINTO y SEXTO del fallo, se observa que el Tribunal A quo, realiza un análisis tendiente a sustentar la selección de la normativa aplicable al caso sometido a su resolución, para lo cual aplica la norma constitucional contenida en el inciso primero del artículo 425 CRE. A continuación, ante la duda que se formula respecto de si es aplicable la LOES o la LRTI, realiza un examen en el que aplica el numeral 1 del inciso segundo del artículo 3 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, lo que le permite arribar a sus conclusiones. Asimismo, el Tribunal reflexiona sobre el ejercicio de las atribuciones del SRI, y resalta que en el caso sometido a su análisis, el control tributario debía considerar en primer lugar la LOES, y en segundo lugar, aquellas que no contradigan las establecidas en la LRTI y su reglamento, conforme lo manda el artículo 226 CRE.

En este punto, debemos destacar que la aplicación del artículo 425 y 226 CRE y 3.1 inciso segundo de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional no han sido consideradas como infringidas por la casacionista, ni sobre estas ha acusado cargo alguno.

La exégesis efectuada a la luz de las reglas de interpretación constitucional para solucionar las antinomias, le permitió al juzgador de instancia, concluir que las disposiciones de la LOES son las que prevalecen respecto de las normas generales previstas en la LRTI y su reglamento, y que estas últimas únicamente podían aplicarse en este caso, en cuanto no contradigan o se opongan a lo previsto en la primera.

En este punto, este Tribunal de Casación pone de relieve que la LOES, es una ley orgánica que prevalece sobre la LRTI que es ordinaria y no orgánica, al haber sido declarado inconstitucional por el fondo el artículo 153 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador por la Corte Constitucional del Ecuador, en sentencia dictada en el caso No. 01018SINCC de 16 de mayo de 2018 (R.O.S. 242 del 29 de diciembre de 2007).

8.2.5. Sobre la falta de aplicación del artículo 2 del Código Tributario, la casacionista se enmarca en la transcendencia de esta acusación en la decisión, y expone que le ha hecho llegar al juzgador de instancia a la conclusión de que la administración tributaria *“no podía exigir a UDLA el cumplimiento de los requisitos previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación”*

para gozar de la exoneración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014^{1/4}º

Sin embargo, lejos de esta apreciación de la recurrente, el Tribunal en varios párrafos del considerando QUINTO, deja sentado que la LOES contiene normas de carácter tributario como son el numeral 5.3.1 y con más extensión el numeral 5.3.2, en el que categóricamente elabora una conclusión:

“5.3.2. En este orden de ideas, se considera que para el presente caso son aplicables principalmente las normas de la LOES, así como las disposiciones previstas en LRTI y su reglamento, en tanto y en cuanto, estas últimas no contradigan o se opongan lo dispuesto expresamente en la primera. Para llegar esta conclusión, insistimos en el hecho de que ambos cuerpos normativos contienen normas de índole tributaria, donde se observa que LOES contiene disposiciones específicas relacionadas con las exenciones tributarias y el empleo de los excedentes de las instituciones de educación superior, mientras que la LRTI y su reglamento establecen las disposiciones generales aplicables a la exenciones tributarias en materia de impuesto a la renta para las entidades sin fines de lucro legalmente constituidas, género al que pertenecen la instituciones de educación superior.”

Desde la perspectiva que el Tribunal A quo plantea la aplicación normativa, se aprecia que al reconocer el juzgador (numeral 5.3.1 del fallo de instancia) que los dos cuerpos normativos (LOES y LRTI) contienen normas tributarias, a la vez aplica el principio de especialidad; lo que permite comprender que la falta de aplicación del artículo 2 del Código Tributario no incide en la decisión de la causa, toda vez que su tenor, antes citado, lo que persigue es que prevalezcan las normas tributarias sobre otras.

Por consiguiente, el cargo de falta de aplicación del artículo 2 del Código Tributario no encuentra sustento en cuanto a la falta de trascendencia en la decisión de instancia.

8.2.6. En cuanto a la acusación de falta de aplicación del numeral 5 y del inciso final del artículo 9 LRTI, y del artículo 19 RLRTI, que en criterio de la recurrente da lugar al yerro de indebida aplicación de los artículos 37 y 89 LOES, y del artículo 8 RLOES, se reitera conforme quedó dicho en el numeral 8.3.1 de este fallo, que el caso quinto del artículo 268 del COGEP se basa en que la disenso del recurrente con la sentencia radica en un asunto de derecho y selección normativa y, de ninguna forma, en los elementos fácticos apreciados por el juzgador de instancia.

El estudio del recurso de casación es amplio en este tema, por lo que acudimos al siguiente puntal doctrinario:

“La violación de la ley por vía directa proscribe las desaveniencias fácticas entre el

recurrente y la sentencia impugnada, porque la infracción lesiona inmediatamente la normatividad por haberse desconocido la voluntad abstracta del legislador al caso regulado por ella con respecto a su alcance, efectos o sentido. Se trata, entonces, de una causal de puro derecho, eminentemente jurídica, ajena a aspectos fácticos. Es decir, se trata de error iuris in iudicando.^o (Luis Tolosa, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley, 2005, p. 332)

Resalta al análisis de este Tribunal de Casación, que al exponer las razones por las que la recurrente considera que debían aplicarse las normas del numeral 5 del artículo 9 LRTI y el 19 de su reglamento, se decanta por exponer cuestiones atinentes a lo que denomina “*hechos ciertos*”, mismos que no corresponden literalmente a lo establecido como argumento fáctico en el fallo impugnado.

Se trasluce que la recurrente requiere que “*De los hechos ciertos señalados (por ella), así como de la normativa que debía ser aplicada*” (el resaltado es añadido), se infiera al resolver el recurso, que la accionante debía cumplir con los requisitos normativos del numeral 5 LRTI y 19 de su reglamento, lo que implicaría en primer término, una nueva revisión de los supuestos fácticos, lo que está vedado a analizar sobre el alcance del caso quinto en examen de acuerdo al planteamiento casacional.

De otro lado, la recurrente, en igual sentido que sustentó el yerro de falta de aplicación del artículo 2 del Código Tributario, sobre las normas de la LRTI y su reglamento, expresó que la trascendencia de los vicios que acusa, dio lugar a que el Tribunal de instancia “*llega a la errada conclusión que la Administración Tributaria no podía exigir a UDLA el cumplimiento de los requisitos previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación para gozar de la exoneración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014, por lo que, la no inversión de sus excedentes ni la realización de otras inversiones no le impedían a dicha universidad encontrarse exenta del impuesto a la renta de dicho ejercicio fiscal.*”^o

Llama la atención que la casacionista afirme que esa es la conclusión a la que arribó el juzgador, en cuanto se aleja de las consideraciones que insistentemente este plasmó en los considerandos QUINTO y SEXTO del fallo.

Este Tribunal casacional ha destacado que el análisis sobre la normativa que prevalece se sustentó en las normas contenidas en los artículos 425 y 226 CRE y 3.1 inciso segundo de la Ley de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, que no han sido objeto del recurso de casación.

Debemos enfatizar que el juzgador de instancia de ninguna forma concluye que la administración tributaria no podía exigir a UDLA el cumplimiento de los requisitos previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento. Por el contrario, el Tribunal de instancia reitera en varios párrafos del fallo (como son los numerales 5.3.1, 5.3.2, 5.3.4, 6.3.2), que debe aplicarse de forma

prevalente la LOES y, en segundo lugar la LRTI, en cuanto esta última y su reglamento no contradigan o se opongan a lo dispuesto expresamente en la primera.

8.2.7. El Tribunal de instancia se pronuncia con claridad en la conclusión de que la pérdida de las exenciones tributarias no está prevista expresamente en la LOES, lo que expresa en el siguiente texto:

“6.3.6. De lo expuesto se concluye que la perdida de las exenciones tributarias no está prevista expresamente en la LOES por el hecho de haberse realizado inversiones o por haber conservado una parte de sus excedentes en las cuentas del (SIC) universidad, pues contrariamente a lo argumentado por el SRI, se observa que esta norma no se remite a la LRTI para efectos de la determinación del impuesto a la renta, por lo que su aplicación al presente caso, de la forma en que lo ha hecho la Administración Tributaria resulta cuestionable, más aún cuando se observa que el SRI, al fundamentar un supuesto incumplimiento del No. 1 del art. 19 del RLRTI infundadamente sostiene que las inversiones realizadas por la UDLA, constituyen reparto de utilidades, siendo que las operaciones efectuadas no pueden ser a la vez inversiones y reparto de utilidades, tal y como se afirma el acta impugnada, para lo cual se considera, además, que en el mismo acto impugnado el SRI manifiesta que la UDLA no tiene socios o inversionistas y que el único ente que lo rige es el Consejo Superior (pág. 12).

*6.3.7. Reiteramos que de acuerdo con lo dispuesto en el parte final del art. 89 de la LOES vigente en el ejercicio examinado, en el caso de existir excedentes en los estados financieros de una institución de educación superior, estos serán **destinados a incrementar su patrimonio institucional de distintas formas**, acorde a lo previsto el art. 8 de su reglamento de la LOES, por lo que al no evidenciarse un supuesto reparto de utilidades, las conclusiones a las que llegó el SRI en sobre este punto resultan injustificadas y así lo declara este tribunal.*

6.3.8. Por otra parte, sobre la falta de inversión del valor de USD 2.164.876,00 señalada por el SRI, se verifica que la UDLA manifestó en la etapa administrativa, que dicho valor era necesario para asegurar la operatividad de la universidad, lo cual es cuestionado por la Administración Tributaria al verificar el flujo de efectivo del ejercicio siguiente, sin que haya sido posible establecer que este valor haya sido reinvertido a sus finalidades. Sobre este particular es importante considerar que la situación descrita, es sancionada por la LOES vigente en el ejercicio examinado con multa conforme lo establece el art. 8 de su reglamento, más no con la perdida de exenciones tributarias, considerando además que sobre estos valores no existe evidencia de hayan sido distribuidos entre los directivos de la institución, con lo cual sí se quebrantaría la prohibición de no tener fines de lucro. Con relación a este

aspecto, es oportuno señalar que con las reformas introducidas el 9 de diciembre 2016, a través de las disposiciones sustitutivas 6.17 y 6.18 del Código de Ingenios a los arts. 89 y 161 de la LOES, se previó, entre otras sanciones, la pérdida de la exoneraciones tributaria como sanción aplicable a distintos supuestos, como son el que las instituciones de educación superior actúen como entidades con fines de lucro, y también en el evento de que las instituciones de educación superior no inviertan su excedentes para incrementar su patrimonio institucional, reformas legales que no se encontraban vigentes en el ejercicio examinado, y que además fueron derogadas por el art. 113 de la Ley s/n, publicada en el R.O. 297S, de 02 de agosto de 2018.^o (el resaltado es del texto original del fallo y el subrayado añadido).

De estas conclusiones, se verifica que la argumentación jurídica de la sentencia recurrida resulta atinente al caso en examen, en cuanto ha aplicado la LOES como norma jerárquicamente superior a la LRTI respecto de las exenciones tributarias. En este sentido, se comprende que haya aplicado el artículo 37 y la parte final del 89 LOES, así como el artículo 8 de su reglamento, para resolver sobre si era procedente que la UDLA perdiera las exenciones tributarias.

Lo que implica, desde la óptica inversa, que en la expresión de sus consideraciones, el Tribunal A quo ha descartado la aplicación directa de las normas de los artículos 9.5 LRTI y 19 RLRTI y la falta de remisión de la LOES a dicha normativa para tratar la pérdida de exenciones tributarias; y ha establecido que en la forma en que en este caso las ha aplicado la administración tributaria resulta cuestionable.

Con estos razonamientos, se vislumbra el fundamento del fallo de instancia de no aplicar el inciso final del artículo 9 LRTI, toda vez que este cuerpo normativo lo comprende en menor jerarquía que la LOES que la estimó prevalente para resolver el objeto controvertido determinado en la causa.

8.2.8. En consecuencia, de la argumentación jurídica contenida en la sentencia del Tribunal *a quo*, se verifica que sobre los hechos probados en instancia, no se ha incurrido en los vicios de falta de aplicación de las normas del numeral 5 y del inciso final del artículo 9 LRTI, y del artículo 19 RLRTI; ni en la consecuencia formulada por la casacionista sobre la indebida aplicación de los artículos 37 y 89 LOES, y del artículo 8 RLOES; por tanto los cargos acusados por la recurrente al amparo del caso quinto del artículo 268 del COGEP carecen de sustento.

NOVENO: DECISIÓN: Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, 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:

9.1. NO CASAR la sentencia dictada el 11 de julio de 2019, las 15h39, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, notificada en la misma fecha.

9.2. Sin costas.

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

9.4. Notifíquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

HEREDIA PROAÑO MONICA ALEXANDRA
CONJUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL



Abg. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

Quito:
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto
Atención ciudadana
Telf.: 3941-800
Exts.: 3133 - 3134

www.registroficial.gob.ec

IM/AM

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.