

REGISTRO OFICIAL[®]

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO:**

**RESOLUCIONES Y
JUICIOS:**

**130-2024, 09501-2020-00191,
13802-2020-00189, 17510-2020-00049**

FUNCIÓN JUDICIAL

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO. 226548254-DFE
 LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 13 de marzo del 2024, las 09h54,
 VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la
 Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana
 Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Fernando
 Antonio Cohn Zurita (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No.
 17510-2020-00373.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía AGROCOMERCIAL GLOCLAFACE CIA. LTDA, presentó demanda en contra de la Resolución No. SENAE-DDT-2020-0411-RE de 10 de septiembre de 2020, emitida por el Director Distrital de Tulcán del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, que resuelve declarar sin lugar el reclamo administrativo de pago indebido signado con el No. 2020073S10033.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro de la impugnación judicial estableció el siguiente objeto de la controversia: "Dilucidar sobre la legitimidad de la resolución No. SENAE-DDT-2020-0411-RE de 10 de septiembre de 2020, suscrita por el Director Distrital de Tulcán del SENAE, por medio de la cual se resolvió declarar sin lugar el reclamo Administrativo de Pago Indebido No. 2020073S10033, con la finalidad de establecer si la empresa AGROCOMERCIAL GLOCLAFACE CIA. LTDA., tiene derecho o no a la devolución de los valores reclamados por concepto de salvaguardia, más los intereses legales que correspondan, al amparo de los arts. 122 y 306 del Código Tributario".

1.2. En la sentencia de mayoría recurrida se rechaza la demanda deducida por la compañía AGROCOMERCIAL GLOCLAFACE CIA. LTDA.

1.3 La compañía AGROCOMERCIAL GLOCLAFACE CIA. LTDA, interpone recurso de casación contra la sentencia de mayoría de 16 de noviembre del 2022, a las 14h11, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, dentro del juicio No. 17510-2020-00373, argumentando el 5 del art. 268 del "COGEP".

1.4. Mediante auto de 21 de marzo del 2023, a las 08h42, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación por la causal quinta del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos "COGEP": "...exclusivamente por los cargos de falta de aplicación del 116 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones COPCI; y, de Resolución 2005 emitida por la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones; y por errónea interpretación del art. 122 del Código Tributario".

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y 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, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en virtud del acta de sorteo del 9 de febrero de 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2020-00373, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 3 de octubre de 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación. Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en

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

FUNCIÓN JUDICIAL
 Firmado por
 FERNANDO
 ANTONIO COHN
 ZURITA
 C=EC
 L=QUITO
 CI
 0911069714

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

República Ecuador, 185

-segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 12 de marzo del 2024 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta: Que la resolución reprochada, reconoce que no existió una perturbación sobre la rama de la producción nacional y, por lo tanto, se negaba la solicitud del Ecuador para la aplicación de la salvaguardia, al no cumplirse los supuestos del art. 97 del Acuerdo de Cartagena. Que, el Tribunal en su análisis no se refirió a lo previsto en la resolución 2005 de la SGCAN incurriendo en falta de aplicación de esta decisión expresa, en la que se reconoce la ausencia de perturbación en la RPN. Que, si el Tribunal de instancia aplicaba esta disposición, hubiera concluido que, al no existir daño o amenaza de daño en la RPN, correspondía que los valores pagados por salvaguardia sean devueltos en atención a lo previsto en los artículos 90 y 116 del COPCI, así como del 122 del Código Tributario.- Que el art. 116 del COPCI, cuando se refiere a la devolución de valores que debe realizar el SENA, como en los casos de pago indebido, destaca expresamente que se pueden devolver los gravámenes económicos de naturaleza comercial que se recarguen a las importaciones. Que el Tribunal debió analizar el caso tomando en cuenta lo previsto en el artículo señalado y reconociendo que sí es factible devolver este tipo de valores. Que, para analizar la procedencia de la devolución, el Tribunal debía considerar lo previsto en el art. 90 del COPCI, es decir, si procedía la devolución y, consecuentemente, aplicar el art. 116 del COPCI, disponiendo la devolución, más los intereses correspondientes. Que en la sentencia se destacó la procedencia del cobro por cuanto la medida de defensa comercial adoptada por el Gobierno nacional estaba vigente. Que un cobro conste en una norma legal, no obsta la posibilidad de recuperarlo, al identificarse que la norma legal en que se sustenta no es válida, correcta ni legal. Que, aunque haya estado vigente la resolución del COMEX, el art. 116 del COPCI reconoce que los valores pagados pueden ser objeto de devolución. Que si el Tribunal aplicaba este art. 116 del COPCI, en concordancia con el art. 90 del mismo cuerpo legal, hubiera concluido que era procedente la devolución de los valores pagados, sin perjuicio de la vigencia de la resolución del COMEX al momento de la importación en controversia. Que, en el considerando octavo de la sentencia recurrida, el Tribunal de instancia analiza la procedencia de la figura del pago indebido y cita el art. 122 del Código Tributario y establece que las salvaguardias no son tributos, motivo por el que, no corresponde su devolución dentro de un pago indebido conforme lo prevé el art. 122 del Código Tributario. Que, a criterio del Tribunal, el pago indebido previsto en el art. 122 del Código Tributario no puede hacerse extensivo a todos los valores recaudados por la Administración Tributaria. Que hay que considerar que, dentro de esta causa, se generó un conflicto de competencia que fue resuelto por la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia (juicio 17741-2022-00019G), que reconoció la naturaleza tributaria de la controversia. Que, en este pronunciamiento, la Sala de la Corte Nacional reconoció que, si bien la salvaguardia es una medida de defensa comercial adoptada por el Estado, su consecuencia es el aumento de los tributos al comercio exterior; motivo por el cual es totalmente procedente atender su devolución a través de un reclamo de pago indebido. Que en ese contexto, no es correcta la interpretación que el Tribunal de instancia realiza sobre el art. 122 del Código Tributario, destacando que únicamente atañe a los tributos como tal; sino que, en concordancia con el criterio expuesto y compartido por la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional, la figura del pago indebido aplica también para todos los valores que, de alguna manera, generan un aumento en la recaudación de tributos al comercio exterior. Incluso, considerando que la salvaguardia formó parte de la misma liquidación mediante la que se cobraron dichos tributos. Que esta particularidad fue desconocida por el Tribunal Distrital, incurriendo en una errónea interpretación del art. 122 del Código

Tributario, al afirmar que “que no se puede hacer extensivo el derecho concebido en artículo 122 del Código Tributario, a todo recaudo de Administración Tributaria, como ocurre en la especie”. Que la norma reconoce, por un lado, que es pago indebido el realizado por: “i. Un tributo no establecido legalmente o del que haya exención; ii. El efectuado sin que haya nacido la obligación tributaria; iii. El pago satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal”. Que la norma no exige que este pago se refiera a un tributo como tal; sino a una recaudación ilegal o fuera de la medida legal realizada por la Administración Tributaria, como ocurre en el presente caso.

4.2 La Administración Tributaria no presenta contestación alguna al recurso de casación planteado por la compañía AGROCOMERCIAL GLOCLAFACE CIA. LTDA.

5. Problema jurídico

Caso 5: falta de aplicación del 116 del COPCI y de Resolución 2005 emitida por la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones y, errónea interpretación del art. 122 del Código Tributario, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “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”.

6.1.1. El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley. Para su análisis se parte siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden, por técnica casacional, aceptados por las partes. Para realizar el análisis debe la Sala Especializada verificar que, sobre tales hechos, se haya aplicado correctamente el derecho, de conformidad con los yerros y vicios alegados por la parte recurrente.

6.1.2 Sobre la falta de aplicación Humberto Murcia señala que este vicio consiste en: “...el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica...”. (Murcia Ballén, Humberto, . 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327).

6.1.3 Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: “Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.” (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361).

6.2 El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas: CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN COMERCIO E INVERSIONES.

“Art. 116.- Plazos para el pago.- (...) En las notas de crédito que deba emitir el Servicio Nacional de Aduanas, como consecuencia de créditos a favor del sujeto pasivo, de acuerdo con lo prescrito en el reglamento a este Código y los procedimientos establecidos por la autoridad aduanera, se incluirán todos los tributos al comercio exterior y los respectivos intereses que se generen legalmente. También se podrán devolver los gravámenes económicos de naturaleza comercial que se recarguen a las importaciones o exportaciones, por medidas de defensa comercial adoptadas por el Gobierno nacional. (...)”

Resolución 2005 emitida por la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones.

“VII CONCLUSIONES.- (175) De lo expuesto en los párrafos precedentes se concluye que, si bien se ha constatado un incremento de las importaciones, no se ha determinado la existencia de perturbación sobre la RPN. Por tanto, al no

cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 97 del Acuerdo de Cartagena, corresponde denegar la solicitud y por tanto, disponer que se suspenda la medida correctiva provisional aplicada por el gobierno del Ecuador. RESUELVE.

Artículo 1. Denegar la solicitud del gobierno del Ecuador para la aplicación de medidas correctivas a las importaciones de azúcar clasificada en las subpartidas arancelarias 1701.14.00.00, 1701.91.00.00, 1701.99.10.00, 1701.99.90.10 y 1701.99.90.90, originarias de Países Miembros de la Comunidad Andina, al amparo del artículo 97 del Acuerdo de Cartagena.

Artículo 2. Suspender las medidas correctivas aplicadas por el gobierno del Ecuador a las importaciones de azúcar clasificada en las subpartidas arancelarias 1701.14.00.00, 1701.91.00.00, 1701.99.10.00, 1701.99.90.10 y 1701.99.90.90, originarias de Países Miembros de la Comunidad Andina, al amparo del artículo 97 del Acuerdo de Cartagena.

CODIGO TRIBUTARIO.

Art.122.- Pago indebido.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal".

6.3. Constan como hechos no controvertidos y, hechos probados los siguientes:
"OCTAVO: DEL PAGO INDEBIDO.- La observancia estricta del principio de legalidad en materia tributaria obliga a que el sujeto activo reciba los importes tributarios que tengan como base una ley y sobre la medida en ella establecida, caso contrario constituyen un ingreso no debido al Fisco y, por ende, deben ser restituidos. (...). En el caso que nos ha correspondido analizar, la accionante procura que se le reconozca el pago indebido por concepto de salvaguardias generadas por la importación de azúcar a través de la declaración aduanera de importación con refrendo nro. 073-2018-10-00540329. NOVENO: LAS SALVAGUARDIAS.- Es de precisar, que no toda carga generada en torno a la introducción de mercancía al territorio nacional constituye un tributo, pues los mismos se encuentran expresamente concebidos en el artículo 108 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, dentro de los cuales no se encuentra la salvaguardia. (...). Retomando el caso, es claro que el recaudo que se ha verificado en el pago de la salvaguardia en función de la declaración aduanera de importación con refrendo nro. 073-2018-10-00540329, no pretende tributo alguno, sino que constituye una medida de defensa comercial. (...). Tan es la inadecuación de esta figura (salvaguardia) a la del pago indebido -conforme lo alegado por la actora- que, incluso de atribuírsela naturaleza de un tributo al comercio exterior, como al parecer ocurría con la derogada Ley Orgánica de Aduanas y respecto de lo cual este tribunal no emite criterio alguno por no ser del caso, ha sido la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia quien, ... estableció que, habiendo sido pagada la salvaguardia mientras (sic) se encontraba vigente a través de la norma que la creó, bajo ninguna perspectiva se ajusta a la definición de pago indebido; particular que se observa en la presente causa, en tanto la medida temporal se generó desde el 03 de enero de 2018 -fecha en la que se publicó en el suplemento del Registro Oficial la resolución nro. 030-2017- hasta su derogatoria, 24 de octubre del 2018, con resolución nro. 019-2018, habiéndose receptado la declaración aduanera con refrendo nro. 073-2018-10-00540329, el 31 de julio de 2018 y levantado la mercancía con salida autorizada, el 1 de agosto de 2018. Esto implica que el pago se verificó cuando la resolución nro. 030-2017 del Pleno del COMEX se encontraba vigente... La esencia del criterio transcrito, se enraíza en la seguridad jurídica que vincula a las autoridades estatales, tanto Servicio Nacional de Aduana, para el caso, cuanto a los juzgadores. (...)" (El subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4 Cuando se fundamenta el vicio de falta de aplicación al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP; hay que señalar que se ha establecido por parte de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia que para la fundamentación de este cargo se requiere que en la argumentación se determine lo siguiente: i) Determinar cuál es la norma que debía aplicarse a los hechos materia de la litis y que el juzgador dejó de aplicarla; ii) Argumentar sobre las razones por las cuales se debía aplicar la norma propuesta; iii)

Determinar que norma fue aplicada en lugar de aquella que da solución al problema jurídico materia de la decisión judicial; y, iv) Demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador.

6.5 En la especie el casacionista, al argumentar las razones por las cuales se debía aplicar las normas propuestas; no determina que norma fue aplicada en lugar de aquella que da solución al problema; tampoco demuestra la trascendencia de la disposición del artículo denunciado, en la decisión tomada por el juzgador; consecuentemente existe falta de técnica casacional al argumentar la falta de aplicación de una norma; lo cual no puede ser subsanado por esta Sala de Casación.

6.6 En el presente caso, además de que el cargo en análisis carece de técnica casacional, hay que señalar que la aplicación por sí sola del art. 116 del COPCI, no incide en la decisión de la causa; pues no se ha controvertido la emisión de notas de crédito y, por otro lado, al no haberse admitido por el conuez (por los motivos contenidos en el auto de admisibilidad) la normativa legal pertinente que dispone la devolución de los valores cobrados por salvaguardias provisionales, cuando al término de la investigación no se determine que el aumento de las importaciones ha causado o ha amenazado causar un daño grave a la producción nacional, esta norma puntual queda sin sustento y se blindo el análisis que podría realizar esta Sala.

6.7 Respecto a la falta de aplicación de la Resolución 2005 emitida por la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones, hay que señalar que como lo determina el art. 268 numeral 5 del COGEP, el caso se configura por falta de aplicación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios; y la resolución reprochada no reviste esta calidad, por lo que no podía acusarse como norma sustantiva. Tal vez podría haberse acusado de falta de valoración o errónea valoración, pero no se lo ha hecho, consecuentemente no prospera el vicio alegado.

6.8 En lo referente al cargo de errónea interpretación del art.122 del Código Tributario, revisado el fallo recurrido y los hechos probados, se comprueba que los juzgadores de instancia, entendieron y así aplicaron el art. 122 reprochado (citado por el actor en su demanda), como una norma destinada a señalar cuándo se produce un pago indebido de tributos y, justamente este es el alcance de dicha norma; tanto así que se encuentra dentro del Código Tributario. En este punto, es necesario señalar que el COPCI, norma especial en materia aduanera, tiene una disposición específica que contempla la devolución de salvaguardias, y es la norma sobre la cual debía sustentarse la respectiva devolución solicitada.

6.9 En virtud del análisis que antecede no se configuran los vicios de falta de aplicación del 116 del COPCI ni de la resolución 2005 emitida por la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones; tampoco la errónea interpretación del art. 122 del Código Tributario, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

Para finalizar esta Sala deja sentado que la decisión que antecede responde exclusivamente al análisis de los yerros y vicios alegados, admitidos y sustentados, contrastados con el fallo recurrido, respetando la técnica casacional. No significa necesariamente que esta Sala se encuentre de acuerdo con el análisis realizado en instancia, puesto que en varios fallos ya nos hemos pronunciado al respecto: procesos nos.13802-2019-00060, 01501-2019-00064, entre otros.

7. Decisión

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

7.2. No casar la sentencia de mayoría de 16 de noviembre del 2022, a las 14h11, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha dentro del juicio No. 17510-2020-00373.

7.3. En el presente recurso la parte recurrente no ha rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP.

7.4. 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. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el caso 5, por errores de construcción y sustento de los vicios alegados, cometidos por la parte recurrente, al intentar que se le devuelvan las salvaguardias pagadas.





226670161-DFE

Juicio No. 09501-2020-00191

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 14 de marzo del 2024, las 09h18. **VISTOS:** El abogado Yamil Emilio Antón Chica y la abogada Keeli Viviana Hoyos Calle, procuradores fiscales debidamente designados por la autoridad tributaria demandada, interponen recursos de casación en contra del fallo de mayoría dictado el 31 de mayo de 2021, las 10h20, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2020-00191.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *“1) Determinar si las transacciones cuestionadas por la administración tributaria en los actos impugnados cuentan con la debida y legal sustancia económica realizadas con las compañías cuestionadas. 2) Establecer si la administración tributaria incurrió en falta de motivación para resolver los actos impugnados.”.*

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, en el fallo de mayoría antes referido resolvió: *“DECLARAR PARCIALMENTE CON LUGAR LA DEMANDA presentada por la compañía JORFACELL S.A. EN LIQUIDACIÓN en contra de las Resoluciones No. 109012020RREC076996 y 109012020RREC050698 y Declaración No. 09201906501195839 y 09201906501218843, correspondientes al Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2013 y 2014 respectivamente. Por lo cual la Administración Tributaria deberá proceder a realizar una nueva Liquidación considerando únicamente como gastos no deducibles el valor de USD \$ 18.626,18 del periodo fiscal 2014 por no haber sido justificado sobre este monto la esencia económica. EN VIRTUD de lo previsto en el Art. 324 del Código Orgánico General de Procesos, y una vez ejecutoriada la presente sentencia, la Administración Tributaria deberá liquidar el monto de lo adeudado por el actor para que se pueda ejecutar la caución hasta por ese monto, que fue rendida en la presente causa por medio del depósito en efectivo a la cuenta corriente del Servicio de Rentas Internas con el comprobante de transacción del Banco del Pacífico que obra en la foja 3.313 del proceso.”.*

JUDICIAL
Firmado por
FERNANDO
ANTONIO COHN
ZURITA
C=EC
L=QUITO
CI=11069714
O FIRMADO
ICAMENTE

FUNCIÓN JUDICIAL
Firmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDONEZ
C=EC
L=QUITO
CI=1710658640
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

1.3. Recurso de casación.- Mediante escritos ingresados el 27 de julio de 2021, los procuradores judiciales de la institución recurrente, interponen recursos de casación en contra del fallo de mayoría antes referido, iguales en su contenido, con fundamento en los casos cuarto y quinto del artículo 268 del COGEP por infracción de los artículos 161 y 164 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, artículo 10 numeral 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, artículos 24 y 25 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, RLRTI, y la jurisprudencia dictada por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 07-2016 publicada en el Registro Oficial No. 894 de fecha 1 de diciembre de 2016.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 28 de julio 2021, las 15h53, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 del COGEP, y dispuso remitir el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Admisión: En auto de 5 de julio de 2023, 11h35, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, en calidad de Conjueza de la Sala, de conformidad con el artículo 270 segundo inciso del COGEP, dispuso que en término de 5 días se aclare y complete el recurso, acorde a lo previsto en dicho auto. En escrito presentado el 12 de julio de 2023, 16h39, la procuradora judicial del SRI da cumplimiento a lo ordenado en auto de 5 de julio de 2023. En auto de 24 de julio de 2023, 9h44, se resolvió admitir a trámite el recurso de casación interpuesto por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, por intermedio de su procuradora judicial, abogada Keeli Hoyos Calle, aceptando el cargo al amparo en el caso cuarto del artículo 268 del COGEP por el que acusa a la sentencia de falta de aplicación del precepto de valoración probatoria contenido en el artículo 164 del COGEP, que describe como valoración de prueba en conjunto, de acuerdo a las reglas de la sana crítica; lo que condujo a la no aplicación de los artículos 10.16 de la LRTI, 24 y 25 del RLRTI, y 2, 4 y 5 de la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356; y, por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por errónea interpretación del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución No. 07-2016 dictada por el Pleno de la corte Nacional de Justicia.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 19 de octubre de 2023, las 15h02, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. De conformidad con el artículo 183 del Código Orgánico de la Función Judicial y en virtud del sorteo realizado, mediante oficio No. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de 9 de febrero de 2024, suscrito por el doctor José Suing Nagua quien al haber sido designado Presidente (e) de la Corte Nacional de Justicia, llamó a asumir el despacho como Juez de la Sala de lo Contencioso Tributario al Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

2.3. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver los recursos 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 artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial, reformado por mandato de la Disposición Reformativa Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La institución recurrente para fundamentar el recurso respecto del *caso cuarto* del artículo 268 del COGEP, empieza identificando los medios de prueba en los que considera se ha infringido normas de derecho que regulan la valoración de la prueba: 1. Copias del expediente digitalizado de la Resolución No. 109012020RREC050698: Archivo denominado Reclamo 109012020RREC050698-Resumen Final del Acto Administrativo - fojas 33- 36; Trámite 109012019510121 de fecha 29 de noviembre de 2019 de fojas 37-41; 2. Del expediente digitalizado de la Resolución No. 109012020RREC076996: Resumen Final del Acto; Trámite 109012019502502 de fecha 17 de septiembre de 2019. 3. El expediente íntegro original digitalizado de Liquidaciones de Pago No. 09201906501218843 lo siguiente: Impresión de la página de la función judicial que consta el proceso 09332201900218; trámite 109012019279218 del 16 de mayo del 2019. 4. Informe pericial realizado por el perito Karen Cristina Macías Pionce.

4.2. Al efecto, señala que el Tribunal A quo estaba obligado a verificar todas las pruebas en su conjunto de acuerdo con las reglas de la sana crítica, a efecto de que, con ellas, le permitan tener certeza sobre los hechos y actos alegados por las partes en la contienda procesal. Para este efecto, es que la ley ha dotado al juzgador de las reglas de la sana crítica. Que, de tal modo, encontramos que el Tribunal A quo ha resaltado en su sentencia que ^a... Es preciso indicar que tanto en las determinaciones tributarias como en las resoluciones impugnadas, la administración tributaria desconoce la deducibilidad del gasto, por considerar que los proveedores de la actora de esta causa fueron declarados personas naturales con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes y que, por tanto, al tenor del último inciso del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario, dichos gastos no pueden ser considerados como deducibles; el Tribunal considera oportuno precisar que, las presunciones de validez y ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios, no están por encima de las presunciones de buena fe, inocencia y correcto actuar de los contribuyentes, de allí que no solo es determinante el hecho que, la actora de este juicio ha acreditado la existencia real de los hechos económicos mantenidos con el proveedor DUSCHER S.A., que ha sido declarada para efectos tributarios como inexistente/fantasma con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes.º.

4.3. Que, con el objeto de demostrar el gasto objeto de la glosa emitida por la Administración Tributaria, el Tribunal valoró únicamente los requisitos formales que justificarían la apariencia de las transacciones dubitadas en sede administrativa, sin atender los cuestionamientos que se realizaron respecto de la esencia económica y material de las mismas. Sin embargo, tal como consta del punto neurálgico sobre el que se centró la litis respecto a los gastos glosados, no era respecto a inexistencia de facturas, o cheques, o asientos contables, sino a que el actor no había sido capaz de demostrar el ingreso de las mercaderías por no presentar las guías de remisión correspondientes o habida cuenta que no es posible que dichas transacciones se hayan podido llevar a cabo con el proveedor cuestionado, toda vez, que no contaban con la estructura de negocios adecuada y suficiente para llevar a cabo la transacción comercial y por ello el Tribunal considera que "la utilización de costos y gastos correspondientes a empresas inexistentes en la declaración que con la sola presentación de documentación interna y no de justificar o demostrar la realidad de la transacción estableciendo que el propio Tribunal reconoce que esta persona es considerada como inexistente basándose en información posterior a la que adquirió del producto, aceptando documentación que no justifica la realidad de la transferencia del bien al no ser posible justificar dichos argumentos al ya existir una designación de persona inexistente y que no solo el hecho de presentar la formalidad de los comprobantes de venta; criterio que ciertamente se muestra limitado con respecto al verdadero sentido de lo que implica utilizar gastos con empresas fantasmas o inexistentes, esto lo corrobora el Tribunal al observarse que ya existe un proceso tributario judicial en el que se consideró a la compañía DUSHER como fantasma, sentencia expedida por el propio Tribunal Contencioso Tributario.

4.4. Que, en este sentido, si bien el actor presentó documentación, ésta no presta el mérito suficiente para justificar la esencia económica ni la realidad material o tangible respecto de los bienes supuestamente adquiridos, el Tribunal acoge el informe del perito del actor pero dicho informe señala lo siguiente: "se considera como gasto deducible el valor de USD \$ 304.499/41 para dar de baja la cantidad de USD \$ 43.570,16 determinado por concepto del Impuesto a la Renta a pagar del ejercicio fiscal 2013; sobre el valor glosado por el Servicio de Rentas Internas del año 2014 por USD \$ 1059.034,22 se considera como justificado el valor de USD \$ 1040.408,04 que corresponden a gastos deducibles, respecto a la diferencia por el valor de USD \$ 18.626,18 no se consideran justificados, por cuanto, no se presentó el acta de inventario correspondiente, por lo que se considera este rubro como no deducible en la conciliación tributaria de ese año (2014), obteniendo un monto a pagar por concepto de impuesto a la renta de USD \$ 5.670,66."

4.5. Que, el Tribunal no podía haber acogido dicha parte del informe por cuanto no soporta la materialidad de la obligación, sumado a las pruebas aportadas por la demandada en relación a que el contribuyente DUSHER S.A. había sido calificado por la administración tributaria como persona con transacciones inexistentes. Que, existen instrumentos y medios de prueba documentales previstos en la ley que el Tribunal A quo no consideró al tiempo de emitir su pronunciamiento, limitándose a la existencia de registros contables o el simple listado de inventarios, por lo que estaba en la obligación de probar la supuesta entrega de las mercaderías adquiridas.

4.6. Que, en materia tributaria, si bien la imposición de un tributo tiene origen en la ley, aquella para su concreción siempre requerirá de una relación económica; esta relación, en el impuesto a la renta, bien puede ser para incrementar la base imponible o disminuirla. Ahora, para que la relación económica que disminuye el impuesto a la renta tenga este efecto, más allá de los parámetros que observa la ley para su deducibilidad; es preciso que esta relación económica efectivamente exista, sea real; y esta condición de "autenticidad" está ligada a la previsión legal del numeral 16 del artículo 10 de la LRTI. Que, en el esquema general, los contribuyentes alegan y sustentan como deducibles de impuesto a la renta aquellos gastos que se efectuaron durante el periodo impositivo que sirvieron para obtener dicha renta, estableciendo su pertinencia; pero cuando un contribuyente alega gastos que teniendo respaldo formal nunca fueron efectuados, no puede este acto ser abordado por el Tribunal como coincidente con los hechos comunes tributarios porque en este caso la administración tributaria no cuestiona la legitimidad del proceder del contribuyente en sus registros tributarios sino que aquel, utilizando formas simuladas o supuestas pretenda disminuir su base imponible de impuesto a la renta.

4.7. Que, en ese contexto, el Tribunal en su análisis jurídico debió recurrir a las previsiones del artículo 10 numeral 16 de la LRTI y de los artículos 24 y 25 del RLRTI, esto fue hasta observado en sentencia y el Tribunal Contencioso Tributario ratificó que la compañía DUSHER debe ser considerada fantasma, y por ende todas sus transacciones deben ser consideradas como inexistentes y se habría podido establecer que la utilización por parte del contribuyente de empresas fantasmas o transacciones inexistentes no puede ser encasillada en el ámbito general pues se trata de comportamientos atípicos que incluso pueden devenir en acciones penales.

4.8. Que, el Tribunal A quo debía verificar, por un lado, que existan las guías de remisión y, por otro, que no exista una disposición legal que prohíba rotundamente declarar esos gastos como deducibles al

haberse realizado con proveedores fantasmas. Como consecuencia de la falta de aplicación del precepto aplicable a la valoración de la prueba, el Tribunal incurrió en falta de aplicación del numeral 16 del artículo 10 de la LRTI que establece que no serán deducibles los gastos efectuados por personas con transacciones inexistentes. Es decir, a pesar de que el numeral 16 del artículo 10 de la LRTI indica que no serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas, el Tribunal concluye que, con una simple formalidad, esto es la presentación de comprobantes de venta se justifica el gasto como deducible.

4.9. Que, la aplicación del artículo 10 numeral 16 de la LRTI no está sujeta únicamente a la regla general: la valoración subjetiva que pueda hacer el juzgador en cuanto a la pertinencia o no del gasto en relación con la prohibición legal de aceptar estos comprobantes efectuados con contribuyentes catalogados como fantasma e inexistentes; sino que, en particular, deben comprobar la existencia de la transacción. Al no haber prueba en este sentido, el Tribunal A quo no aplicó las normas antes señaladas, por lo que se demuestra el vicio de violación indirecta de norma sustantiva.

4.10. El Tribunal considera que son gastos deducibles al haberse comprobado por su parte la trazabilidad completa desde la recogida del producto hasta el embarque para exportación; sin embargo, no se ha establecido si los proveedores tenían o no la capacidad de haber producido o adquirido la mercancía para la posterior venta. Ahora, en el esquema general, los contribuyentes alegan y sustentan como deducibles de impuesto a la renta aquellos gastos que se efectuaron durante el periodo impositivo que sirvieron para obtener dicha renta; pero cuando un contribuyente alega gastos que teniendo respaldo formal nunca fueron efectuados, no puede este acto ser abordado por el Tribunal como coincidente con los hechos comunes tributarios porque en este caso la administración tributaria no cuestiona la legitimidad del proceder del contribuyente en sus registros tributarios sino que aquel, utilizando formas simuladas o supuestas pretenda disminuir su base imponible de impuesto a la renta.

4.11. En ese contexto, si el Tribunal hubiera podido establecer que la utilización por parte del contribuyente de persona fantasma o transacciones inexistentes no puede ser encasillada en el ámbito general pues se trata de comportamientos atípicos que incluso pueden devenir en acciones penales. Esta es una inconducta del contribuyente que por su construcción tiene el ánimo de disminuir sus

ingresos. Si al momento de resolver los jueces hubieran recurrido a las previsiones del artículo 10 numeral 16 inciso final de la LRTI, en virtud del principio de *iura novit curia*, habrían constatado que las adquisiciones la compañía DUSHER S.A. -independientemente de los soportes existentes que formalicen las transacciones- siempre fueron gastos no deducibles. De esta manera se corrobora la errónea interpretación de dicha norma y que ésta fue determinante en la sentencia.

4.12. Para fundamentar su recurso respecto del *caso quinto* del artículo 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación de la Resolución No. 07-2016, cita el considerando 7.11 de la sentencia impugnada y dice que de lo citado se puede verificar que el Tribunal manifestó que sobre el producto -celulares- "si ingresó a la accionante y eso está debidamente probado en los autos, su compra, venta y el pago respectivo por medio del sistema financiero (...)" además menciona que "se cumplieron los requisitos formales, existe la fuente de la obligación, esto es, la efectiva recepción de los bienes reflejados en los comprobantes de venta. que fueron vendidos (...)." Que, el Tribunal interpreta que lo establecido en el precedente jurisprudencial obligatorio se agota o se limita a la compra-venta, el pago respectivo por medio del sistema financiero, la efectiva recepción de los bienes en los comprobantes de venta.

4.13. Ante esta interpretación realizada por el Tribunal, cita el artículo 3 de la Resolución N. 07-2016 emitida por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, y señala que el Tribunal deja por fuera de la interpretación del precedente jurisprudencial, lo referente a la "acreditación en cuenta a favor del beneficiario"; en el caso bajo análisis, la acreditación en cuenta a favor de los proveedores de la compañía Jorfacell S.A.; adicionalmente, respecto a la verificación de la fuente de la obligación, el Tribunal entiende ésta como la "efectiva recepción de los bienes" lo cual difiere respecto al tenor literal del precedente "la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien". La fuente de la obligación tiene por finalidad la demostración de que se haya realizado la transferencia del bien, y no la simple recepción de los bienes, nótese que el precedente menciona transferencia, lo cual denota dos enfoques concomitantes o concurrentes, el de haberse recibido los bienes (adquirente) y el de haberse entregado los bienes por parte del vendedor/proveedor, el Tribunal únicamente interpreta el precedente desde el enfoque de haberse recibido los bienes por parte del adquirente más deja por fuera en su interpretación, verificar que quién vendió estaba en la capacidad de transferir.

4.14. Que, la interpretación del Tribunal está viciada por cuanto si lo que dictamina la Resolución para considerar un gasto como deducible es que se verifique la fuente de la obligación esa fuente de la obligación llega hasta sus proveedores, siendo necesario verificar la capacidad de los mismos para proveer un producto, pues de estar ante personas declaradas fantasmas o empresas inexistentes o con transacciones supuestas se evidencia que dicho proveedor no pudo realizar la transacción económica, afectando por ello a la certeza de la transacción económica y por tanto a la credibilidad de la fuente de la obligación.

4.15. Que, de ahí surge entonces la inquietud de determinar el alcance de la citada norma jurídica para establecer ¿cuáles son las condiciones que deben ser observadas para que un gasto sea considerado como deducible además de los requisitos formales? Entonces, es importante contestar a esta interrogante en el sentido de que en el proceso judicial se tendrá que analizar la verdadera esencia y naturaleza económica para comprobar la real existencia de las transacciones. La interpretación que realiza el Tribunal A quo es una interpretación restrictiva y aislada respecto a la Resolución 07-2016; pues revisando lo indicado por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, las sentencias que fueron citadas -entre algunas otras- denotan la importancia de indagar o averiguar la fuente de la obligación, a efectos de verificar la realidad económica de las transacciones, sin embargo el Tribunal pretende dejar por fuera este aspecto importante sin tener que considerar si el proveedor estaba en capacidad de haber realizado dicha transferencia. Esto constituye una errónea interpretación, pues la Resolución No. 07-2016 sí estableció como precedente jurisprudencial, partiendo del hecho de la materialidad de la obligación, pues de prescindir ésta, siendo la principal fuente, por lo que los "supuestos proveedores" al no haber estado en la capacidad para la transferencia del producto, por tratarse de personas fantasmas/supuestas con transacciones inexistentes, y concordante con la correcta interpretación de la Resolución No. 07-2016, no existe la certeza de la transacción económica con dicho "supuesto proveedor".

4.16. Que, la interpretación realizada por el órgano judicial es restrictiva y se limita a indicar que se han cumplido las condiciones referidas en la Resolución No. 07-2016 para que el gasto sea deducible, existiendo "la fuente de la obligación, esto es, la efectiva recepción de los bienes reflejados en los comprobantes de venta, que fueron vendidos para la obtención de los ingresos gravados.". Que, el Tribunal concibe a la fuente de la información a la que se refiere el precedente jurisprudencial, desde la recepción de los bienes, más la fuente de la obligación no radica en la mera recepción de bienes, sino en que sean ciertas e irrefutables las transacciones económicas entre los sujetos, y ello se

evidencia también en el problema jurídico que resolvieron las sentencias que sirvieron de antecedente al precedente jurisprudencial obligatorio.

4.17. Que, el hecho de la falta de capacidad de los proveedores para producir o adquirir los bienes no queda por fuera de la fuente de la obligación, sino que constituye un elemento sustancial para establecer efectivamente la realidad económica entre comprador y vendedor, pues a esto se refiere el precedente con la materialidad del gasto para su deducción, pues antes de catalogar como deducible o no un gasto, se debe verificar si éste ocurrió como tal, teniendo en cuenta algunos elementos pero principalmente la relación económica que es la fuente de la obligación, pues si el supuesto obligado -vendedor- no tiene la capacidad para producir los bienes o adquirirlos, pone en duda la real existencia de esa transacción económica.

4.18. Que, la fuente de la obligación comprende también la real existencia de la transacción económica, en este caso, la capacidad de los proveedores de producir el bien. La regla cuarta del artículo 18 del Código Civil, dispone: "El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.". La errónea interpretación del Tribunal provoca un desmerecimiento no solo del sentido natural y obvio de la norma, sino también, conlleva a una desatención a la armonía que debe tener el referido artículo -erróneamente interpretado- de las demás disposiciones expuestas en la sentencia recurrida, conforme a la regla 4a del artículo 18 del Código Civil. Que, en tal sentido, el Tribunal A quo debió priorizar la primera regla de interpretación contenida en el artículo 18 del Código Civil de la cual se desprende que se debe estar al tenor de la ley cuando su sentido es claro y no se podrá recurrir a interpretaciones extensivas, so pretexto de consultar su espíritu.

4.19. Que, la relevancia que tuvo la errónea interpretación del artículo 3 de la Resolución N° 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia radica en que, si el Tribunal hubiera interpretado de forma correcta el numeral 3 de la Resolución N° 007-2016 de la Corte Nacional de Justicia hubiera arribado a una decisión diferente en sentencia, pues al no haberse verificado la fuente de la obligación, ya que los proveedores constan declarados como empresas fantasmas / supuestas / con transacciones inexistentes, no se verifica la secuencia de la materialidad de las transacciones por lo que no procede la deducibilidad del gasto.

4.20. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado

el 19 de septiembre de 2023, 14h38, comparece el abogado José Arias Uzcátegui, procurador judicial de la empresa actora para dar contestación al recurso interpuesto y señala que la Sala pudo verificar que las pruebas que la recurrente había identificado como ^ano valoradas°, sí fueron debidamente valoradas por el Tribunal A quo en su sentencia. Se refiere al informe pericial de la perito Karen Cristina Macías Pionce y concluye que no tiene cabida lo manifestado por el SRI respecto a que el Tribunal A quo no debía considerar lo expuesto en el informe pericial de la perito, por considerar que el mismo ^ano soportaba la materialidad de la obligación°, ya que con base en el referido informe y sus documentos anexos (pruebas presentadas por JORFACELL S.A. en etapa administrativa), el Tribunal pudo determinar que las transacciones objetadas sí cumplieron con esencia económica, siendo evidente la valoración errónea que la recurrente pretende darle a la prueba aportada, desconociendo sin fundamento alguno la apreciación que realizó el Tribunal de instancia sobre la prueba señalada en sentencia.

4.21. Respecto del resto de pruebas observadas por la institución recurrente, señala la compañía actora que las pruebas aportadas por la Administración sí fueron aceptadas por el Tribunal conforme se puede verificar del punto 6.2 de la sentencia, distinto es que, éstas no hayan tenido fuerza probatoria suficiente para soportar las glosas que fueron determinadas por el Servicio de Rentas Internas, como así lo consideró el Tribunal A quo, al no considerarlas para su análisis. Por esta razón, la causal no tiene más motivación que la inconformidad del proponente, sin que esa sea razón suficiente para concluir que la sentencia haya sufrido un yerro probatorio de ninguna clase.

4.22. Respecto del caso quinto señala que de la revisión de los considerandos 7.11, 7.12 y 7.13 de la sentencia, en donde el Tribunal A quo resolvió sobre las glosas puestas en controversia, el Tribunal de instancia consideró correctamente dentro de su análisis el alcance del precepto jurisprudencial contenido en la Resolución 07-2016 toda vez que dentro de autos se verificó el cumplimiento no solo de requisitos formales y de su pago sino también la verificación de la existencia de una relación comercial entre Jofacell y su proveedor, así como el ingreso de la mercadería a inventario para su posterior comercialización.

4.23. Que, la sentencia es acorde al precedente jurisprudencial porque sigue los principios y criterios establecidos en ese precedente, tales como la importancia de cumplir con requisitos formales y sustanciales, la consideración de la trazabilidad y la esencia económica y la atención a las

circunstancias temporales específicas del caso. La sentencia aplica de manera consistente los principios establecidos en el precedente para determinar la deducibilidad de los gastos en cuestión, al dejar sin efectos legales las glosas establecidas por el SRI.

5. Problema jurídico

5.1. En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso cuarto del artículo 268 del COGEP por falta de aplicación del precepto de valoración probatoria contenido en el artículo 164 del COGEP, lo que condujo a la no aplicación de los artículos 10 numeral 16 de la LRTI, 24 y 25 del RLRTI, y 2, 4 y 5 de la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356; o, en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por errónea interpretación de la Resolución No. 07-2016 dictada por el Pleno de la corte Nacional de Justicia.

6. Análisis del Tribunal de Casación

6.1. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en los casos cuarto y quinto del artículo 268 del COGEP, admitidos por la Conjueza de la Sala, considera:

6.2. Caso cuarto.- *“ 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.”. 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.”.*¹

6.2.1. Las normas señaladas como infringidas son: a) Artículo 164 del COGEP.- *“ Valoración de*

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

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) Artículo 10 numeral 16 de la LRTI.-** “Art. 10.- Deducciones.-. - En general, para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos 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 16.- Las personas naturales podrán deducir, hasta en el 50% del total de sus ingresos gravados sin que supere un valor equivalente a 1.3 veces la fracción básica desgravada de impuesto a la renta de personas naturales, sus gastos personales sin IVA e ICE, así como los de su cónyuge e hijos menores de edad o con discapacidad, que no perciban ingresos gravados y que dependan del contribuyente. Los gastos personales que se pueden deducir corresponden a los realizados por concepto de: arriendo o pago de intereses para adquisición de vivienda, educación, salud, y otros que establezca el reglamento. En el Reglamento se establecerá el tipo del gasto a deducir y su cuantía máxima, que se sustentará en los documentos referidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, en los que se encuentre debidamente identificado el contribuyente beneficiario de esta deducción. Los costos de educación superior también podrán deducirse ya sean gastos personales, así como los de su cónyuge, hijos de cualquier edad u otras personas que dependan económicamente del contribuyente. A efecto de llevar a cabo la deducción el contribuyente deberá presentar obligatoriamente la declaración del Impuesto a la Renta anual y el anexo de los gastos que deduzca, en la forma que establezca el Servicio de Rentas Internas. Los originales de los comprobantes podrán ser revisados por la Administración Tributaria, debiendo mantenerlos el contribuyente por el lapso de seis años contados desde la fecha en la que presentó su declaración de impuesto a la renta. No serán aplicables estas deducciones en el caso de que los gastos hayan sido realizados por terceros o reembolsados de cualquier forma. Las personas naturales que realicen actividades empresariales, industriales, comerciales, agrícolas, pecuarias, forestales o similares, artesano agentes, representantes y trabajadores autónomos que para su actividad económica tienen costos, demostrables en sus cuentas de ingresos y egresos y en su contabilidad con arreglo al Reglamento, así como los profesionales, que también deben llevar sus cuentas de ingresos y egresos, podrán además deducir los costos que permitan la generación de sus ingresos, que están sometidos al numeral 1 de este artículo. Sin perjuicio de las disposiciones de este artículo, no serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas.º . **c) Artículo 24 del RLRTI.-** “Definición de empresas inexistentes.- De manera general,

se considerarán empresas inexistentes aquellas respecto de las cuales no sea posible verificar la ejecución real de un proceso productivo y comercial. En el caso de sociedades, y sin perjuicio de lo señalado, se considerarán como inexistentes a aquellas respecto de las cuales no se pueda verificar su constitución, sea a través de documentos tanto públicos como privados, según corresponda.° . **d)**

Artículo 25 de la RLRTI.- *“Definición de empresas fantasmas o supuestas.- Se considerarán empresas fantasmas o supuestas, aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones. La realización de actos simulados, será sancionada de conformidad con las normas de defraudación tipificadas en el Código Tributario.*° . **e) Artículos 2, 4 y 5 de la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356.-Artículo 2.-** *“Identificación de los sujetos pasivos o de las actividades y/o transacciones.- Para la identificación de las empresas consideradas para efectos tributarios como inexistentes o fantasmas, así como de las personas naturales y sociedades con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, si el Servicio de Rentas Internas efectuara un análisis de la real*

ejecución de actividades y/o transacciones económicas con la información del propio contribuyente o de terceros que consta en su base de datos. Para la verificación, la Administración Tributaria podrá considerar la inexistencia del Jugar señalado como domicilio tributario, así como la inexistencia o insuficiencia de activos, personal, infraestructura, que sean necesarios para la prestación o comercialización de bienes que justifiquen la ejecución de actividades económicas o la realización de las transacciones, entre otros elementos.° . **Artículo 4.** *“Resolución.- Los sujetos pasivos que no desvirtúen las consideraciones del Servicio de Rentas Internas serán notificados en las formas establecidas en el artículo precedente con la resolución administrativa que los considera empresa inexistentes, fantasmas o personas naturales y sociedades que realizan actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, según corresponda. La Administración Tributaria publicará en el portal web oficial www.sri.qob.ec el listado de sujetos pasivos considerados según el inciso precedente; pudiendo también publicar el listado de sus clientes, para que quienes se eran perjudicados por dichos sujetos puedan iniciar las acciones que consideren pertinentes.”.* **Artículo 5.** *“Efectos de la resolución.- La notificación de la resolución establecida en el artículo precedente, implica que el Servicio de Rentas Internas suspenderá de oficio el Registro Único de Contribuyentes y adicionalmente se suspenderá la vigencia de la o las autorizaciones utilizadas de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios. En el caso de sociedades, también se comunicará a los organismos de control respectivos.*° .

6.3. Caso quinto.- *“ 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.”. **La errónea interpretación** ^a Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.” ^o ?*

6.3.1. La norma señalada como infringida es: a) Resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia.- *“ Art. 3.- DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE, el siguiente punto de derecho: **¶** Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio^o, reiterado en las sentencias que se detallan en el numeral anterior.; y en tal virtud declarar que **CONSTITUYE PRECEDENTE OBLIGATORIO** a partir de la fecha de publicación de esta Resolución en el Registro Oficial^o .*

6.4. Respecto de la causal cuarta, en el escrito de interposición del recurso y en el de aclaración se especifican como normas de valoración de prueba vulneradas los arts. 161 y 164 del COGEP, sin embargo, solo se sustenta el cargo por el art. 164, en cuanto a su falta de aplicación por no verificarse las pruebas en su conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

6.5. Los medios de prueba sobre los que recae el yerro son los especificados en el apartado 4.1.1 del escrito de interposición del recurso, que de acuerdo al detalle que recoge la sentencia en el apartado 7.3, corresponden a: **(i)** el archivo reclamo-resumen final de la resolución que atendió el reclamo contra una liquidación de pago por diferencias del año 2014, **(ii)** el resumen final del expediente de la

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

resolución que atendió el reclamo contra una liquidación de pago por diferencias del año 2013, **(iii)** la impresión de la página de la función judicial que consta en el proceso 09332201900218 del expediente de la liquidación de pago por diferencias del año 2014 y **(iv)** el informe pericial de Karen Cristina Macías Ponce (propuesto por la parte actora, apartado 6.1.a de la sentencia)

6.6. Las normas de derecho sustantivo que el recurrente considera vulneradas como consecuencia de la violación de normas de valoración de prueba son los arts. 10.16 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 24 y 25 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.7. La parte recurrente no detalla el contenido de los medios de prueba que especificó en el apartado 4.1.1 de su escrito de interposición (a excepción del informe de la perito Macías), a fin de establecer en qué forma la ausencia de valoración crítica de ellos configura la causal, pues más bien apunta a que la ausencia de guías de remisión impide demostrar el ingreso de las mercancías, que el proveedor cuestionado no contaba con estructura de negocios adecuada y suficiente para llevar a cabo la transacción comercial, que el propio Tribunal considera como la persona como inexistente basándose en información posterior a la adquisición del producto, aceptando documentación que no justifica la realidad de la transacción del bien, que el actor presentó documentación que no presta el mérito suficiente para justificar la esencia económica de la transacción ni la realidad material de los bienes supuestamente adquiridos, refiriéndose luego al informe pericial de la parte actora (en el que se consideran como justificados, para darse la baja, ciertos valores glosados, pero otros no, por no tener el acta de inventario correspondiente), mencionando que el informe debía ser desestimado por no soportar la materialidad de la obligación (SIC), sumado a las pruebas aportadas por la demandada en cuanto a que el proveedor había sido calificado como persona con transacciones inexistentes, que el Tribunal para su pronunciamiento se limitó a verificar los registros contables o el simple listado de inventarios, sin probar la entrega de las mercancías adquiridas, que se utilizaron formas supuestas para sustentar gastos.

6.8. En conclusión, la parte recurrente sostiene que el error de valoración de prueba se deba a que el Tribunal ha ignorado la ausencia de demostración de la entrega de las mercaderías adquiridas, basándose simplemente en registros contables o de inventarios, cuando debía atender la calificación del proveedor como persona con transacciones inexistentes.

6.9. De la revisión de la sentencia se aprecia que el Tribunal basa su decisión en el informe de la perita Macías que, entre otros puntos, refiere que los equipos adquiridos son identificados con códigos identificadores únicos (IME), reflejados en las facturas de adquisición, que a su vez constan en las facturas de venta, y que ello corrobora la entrada y salida de la mercancía, y que las adquisiciones fueron pagadas a través del uso del sistema financiero (apartados 7.7 y 7.8 de la sentencia).

6.10. Por otra parte, el Tribunal se refiere a la calificación del proveedor, expresando que esta fue emitida con posterioridad a las transacciones, como lo reconoce la parte demandada (parte final del apartado 7.16 de la sentencia), expresando además que dado que se ha demostrado que para la realización de las actividades de la parte actora (venta), era indispensable la adquisición de los productos, de los que se demostró su ingreso y los pagos correspondientes, por lo que no podría entenderse que el actor maquinó una trama de ocultamiento de un proveedor real.

6.11. Como puede apreciarse, el peritaje acogido por el Tribunal revela una identificación plena del producto adquirido, igual al vendido, revelándose su plena trazabilidad, indicándose además que los pagos fueron efectuados a través del sistema financiero; y, por otra parte, los jueces se pronuncian acerca de la calificación del proveedor como inexistente, destacando que dicha calificación fue posterior a las transacciones y que dada la trazabilidad de las operaciones y su pago, no es posible afirmar que el actor estuvo envuelto en un fraude de ocultamiento del proveedor.

6.12. En suma: **(i)** la referencia que la parte recurrente hace del informe de la perito Macías es totalmente distorsionada, puesto que hace parecer como si la pericia se había basado en simple soportes contables y listas de inventarios, cuando de la sentencia se observa que se basó sustancialmente en la identificación de cada producto comprado y vendido, marcando su trazabilidad; **(ii)** es también inexacto que el Tribunal no haya analizado la prueba referente a la calificación del proveedor como persona con transacciones inexistentes, pues se refirió expresamente a ese particular, descartando su efecto tributario para la parte actora, en función del momento en que se emitió la calificación (posterior a las transacciones entre el actor y el proveedor) y por la sustancia de las transacciones realizadas en su momento entre la parte actora y dicho proveedor.

6.13. Se descarta, en consecuencia, la falta de apreciación de la prueba en su conjunto, puesto que los

medios probatorios han sido analizados. El hecho de que de ellos no se hayan obtenido los resultados aspirados por la demandada no denota la falta de análisis acusada. Por otra parte, la casacionista no detalla en qué forma faltó a la sana crítica las conclusiones de hecho del Tribunal, pues los reproches simplemente reflejan inconformidad, mas no un señalamiento de ausencia de lógica.

6.14. Por tales razones, no es ni siquiera necesario analizar las violaciones indirectas a normas de derecho sustantivo, pues primeramente debía constatarse que hubo violación de normas de valoración de prueba. Sin perjuicio de ello, se evidencia que la parte casacionista, en la página 11 del escrito de interposición del recurso, formuló acusaciones directas de vulneración de normas de derecho sustantivo, ajenas a la causal cuarta, al sugerir que por la declaratoria del proveedor como fantasma, todas las transacciones debían ser desconocidas.

6.15. Por las consideraciones expuestas, se desestiman los cargos formulados bajo la causal cuarta.

6.16. En cuanto a la acusación planteada bajo la causal quinta, por errónea interpretación del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución No. 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia, la parte recurrente sostiene que el Tribunal considera que no es parte de las condiciones del precedente la verificación respecto del proveedor de los bienes, manifestando la parte demandada que la fuente de la obligación a la que se refiere el precedente es justamente verificar la capacidad de los proveedores para vender el producto, pues de no tenerla, no se podría realizar la transacción económica.

6.17. Los cargos bajo la causal quinta no pueden desconocer las conclusiones fácticas de los jueces, que en este caso fueron las de que los bienes adquiridos fueron vendidos. El precedente hace referencia a la fuente de la obligación, por la que debe demostrarse la realización de la transferencia del bien o de la realización del servicio. Si los jueces tienen como demostrada la trazabilidad de las operaciones (venta de los productos que han sido adquiridos por el proveedor), se cumple la condición prevista en el precedente, sin que éste en ninguna de sus partes, en forma explícita o implícita, prescriba que el adquirente debe efectuar una auditoría al proveedor, menos aun cuando, al momento de las transacciones, aquel no ha sido calificado como persona con transacciones inexistentes.

estallado en qué forma los jueces atropellaron la lógica en el análisis de los medios de prueba. También se rechazó la acusación.

6.18. En consecuencia, se desestima también el cargo formulado bajo la causal quinta.

7. Decisión

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 NO CASAR el fallo impugnado.**

Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal vigente.

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO
JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL



FUNCIÓN JUDICIAL

226670572-DFE

Juicio No. 13802-2020-00189

JUEZ PONENTE: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO, JUEZ NACIONAL (E)
(PONENTE) (E)

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 14 de marzo del 2024, las 09h20. **VISTOS:** El abogado Gustavo Javier Cevallos Alcívar, procurador tributario debidamente designado del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 20 de octubre de 2022, las 8h32, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, en el juicio de impugnación No. 13802-2020-00189.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *“determinar si procede o no, que en sentencia se deje sin efecto legal la resolución No. 113012020RREC053261 de fecha 2 de marzo de 2020 y notificada la misma fecha (sic), dictada por la Economista María Auxiliadora Holguín Alvia que niega el Reclamo Administrativo de fecha 16 de septiembre de 2019 en contra de la liquidación de pago No. 13201906501196341, por diferencias en las declaraciones de impuestos al valor agregado del ejercicio fiscal 2013 emitida y notificada el 19 de agosto de 2019, en virtud de la caducidad alegada por el actor.”.*

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, en el fallo antes referido resolvió: *“Se acepta la demanda presentada por el Ing. Vicente Fabricio Solis Cedeño, en calidad de contribuyente y actor de la presente causa, en contra de la DIRECTORA ZONAL 4 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (SRI) y, en consecuencia se deja sin efecto legal la Resolución Nro. 113012020RREC053261 de fecha 02 de marzo de 2020 notificada en la misma fecha, que confirma la Liquidación de Pago No. 13201906501196341, emitida y notificada electrónicamente el 19 de agosto de 2019 por diferencias en la Declaración del Impuesto al Valor Agregado del periodo octubre, noviembre y diciembre del ejercicio fiscal 2013.”.*

JUDICIAL
Firmado por
FERNANDO COHN
ANTONIO ZURITA
C=EC
L=QUITO
CI
0911069714

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE
Firmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDONEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640

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

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 6 de diciembre de 2022, 14h24, el procurador tributario debidamente designado del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, señalando como normas infringidas los artículos: 76 numeral 1 y 82 de la Constitución de la República del Ecuador, artículos 91, 92, 311 y 313 del Código Orgánico General de Procesos, artículos 19 y 25 del Código Orgánico de la Función Judicial, artículos 67, 68, 82 y 94 numeral 2 del Código Tributario.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario calificó el recurso de casación en auto de 25 de abril de 2023, las 12h45, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP, y dispuso remitir el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Admisión: En auto de 21 de agosto de 2023, 14h57, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, dispuso que la parte recurrente aclare su recurso respecto de las observaciones detalladas en dicho auto. En escrito de 28 de agosto de 2023, 16h37, presentado por la institución recurrente, se atiende lo dispuesto en el auto de 21 de agosto de 2023. Mediante auto de admisibilidad de 29 de agosto de 2023, 11h27, el referido Conjuez de la Sala resolvió admitir el recurso de casación planteado exclusivamente por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por indebida aplicación del artículo 94 numeral 1 del Código Tributario y por falta de aplicación del artículo 94 numeral 2 del mismo Código.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado de 19 de octubre del 2023, las 17h49, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el

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

2.2. De conformidad con el artículo 183 del Código Orgánico de la Función Judicial y en virtud del sorteo realizado, mediante oficio No. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de 9 de febrero de 2024, suscrito por el doctor José Suing Nagua quien al haber sido designado Presidente (e) de la Corte Nacional de Justicia, llamó a asumir el despacho como Juez de la Sala de lo Contencioso Tributario al Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

2.3. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver los recursos 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 artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial, reformado por mandato de la Disposición Reformativa Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La institución recurrente para fundamentar el recurso respecto del caso quinto por el vicio de

indebida aplicación del artículo 94 numeral 1 del Código Tributario, señala que el Tribunal de marras aduce que no es aplicable el numeral 2 de la mentada norma en virtud de que a su criterio no existió ocultamiento deliberado de ingresos / renta, sin tomar en consideración la normativa constante respecto al uso de transacciones fantasmas inexistentes, lo que conllevó a aplicar de forma indebida el numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario.

4.2. Que, si el Tribunal que emitió la sentencia hubiese prestado atención a las argumentaciones de la Administración Tributaria no hubiere aplicado una norma indebida, siendo la norma correcta para aplicar el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, conforme ordena la disposición interpretativa constante en el artículo 61 de la Ley de Fomento Productivo. Que, la jurisprudencia sobre este punto de la fundamentación es estricta al manifestar que es obligatorio señalar las razones por las que no debieron aplicarse las normas de derecho en la solución de los hechos que se juzgan y cuál en su lugar correspondía aplicar al caso.

4.3. Que, en el presente caso el Tribunal no debió arribar a las conclusiones constantes en su fallo toda vez que al no haberse verificado / probado el real hecho económico de las transacciones que el demandante declaró como crédito tributario del IVA, se ha configurado el ocultamiento deliberado de la cuantía real del tributo; por lo que, para este caso, resulta posible establecer que el tributo fue declarado en parte, y consecuentemente, resulta plenamente procedente la aplicación del plazo de seis (6) años para el ejercicio de la facultad determinadora de la Administración Tributaria, en los términos del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario.

4.4. Que, el modo de infracción cometido por el Tribunal A quo se dio por *falta de aplicación* del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario en virtud de que el análisis realizado excluye la utilización de transacciones inexistentes por parte del demandante, lo que conllevó a que se analice solo una forma establecida en la jurisprudencia respecto a la declaración incompleta, sin considerar el contenido de la disposición interpretativa mencionada.

4.5. Que, cuando se acusa por este cargo, se alega que hubo error in iudicando, sea por falta de aplicación, indebida aplicación o errónea interpretación de normas sustantivas o de precedentes jurisprudenciales; en la especie, se evidencia, que el juzgador subsumió los hechos controvertidos a una norma sustantiva impertinente, debiendo haber aplicado otra normativa acorde a los hechos

sujetos a controversia y -dentro de la litis- probados.

4.6. Que, previo a realizar la argumentación del presente cargo, de forma suscita, realizó las siguientes consideraciones necesarias con respecto a los argumentos esgrimidos por parte de la Administración Tributaria: La Administración Tributaria al efectuar la determinación de las declaraciones del IVA por parte del contribuyente, detectó que había registrado costos / gastos que se consideraban inexistentes, toda vez que las personas naturales quienes supuestamente fungían como proveedores, mantenían una variedad de inconsistencias entre su actividad: falta de personal, activos, maquinaria, entre otras, versus la cantidad y valor de los bienes o servicios supuestamente proveídos.

4.7. Que, el contribuyente al realizar la impugnación del acto administrativo en sede judicial, ataca estrictamente al hecho de que la facultad determinadora de impuestos se encontraba supuestamente caducada, y no realiza una impugnación versus el análisis realizado por la Administración Tributaria a los supuestos proveedores, los cuales fueron declarados como personas naturales con transacciones inexistentes, en resoluciones que constituyen actos administrativos calificadores, y no, norma sustantiva sine qua non para que la Administración Tributaria desconozca sus transacciones como inexistentes.

4.8. Que, en vista de que la litis solo se trabó sobre la supuesta caducidad de la facultad determinadora del SRI -aparejando el demandante una supuesta falta de motivación de la Resolución No. 113012020RREC053261 que confirmó la Liquidación de Pago No. 13201906501196341 por diferencias en las declaraciones del IVA de periodos octubre, noviembre y diciembre del ejercicio fiscal 2013-, era obligación del Tribunal aplicar un control de legalidad, revisando los actos administrativos aportados por la Administración Tributaria como requisito para la presentación de la contestación de la demanda, que forman parte del expediente, y tomar en consideración el análisis desplegado en el acto administrativo impugnado y el acto antecedente, sin necesidad de que sea objeto de práctica de prueba, puesto a que al no haberse objetado la existencia de las transacciones, aquello se convierte en un hecho probado.

4.9. Que, el Tribunal de marras en su afán de dar una decisión acogiendo lo resuelto por él mismo en casos aparentemente análogos, aplicó el numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario, sin entrar a analizar los argumentos esgrimidos por la Administración Tributaria concernientes al uso de

transacciones inexistentes por parte del demandante. El vicio evidenciado es de tal transcendencia que el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en Portoviejo resolvió lo siguiente: "(...) 73. Interpretar el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, como lo hace la administración, en el sentido de que la declaración parcial del tributo se produce cuando se detectan diferencias en los valores de impuesto generado por el dimensionamiento de un crédito tributario que no corresponde (...) resulta incorrecto y devengaría en que todo tipo de diferencias numéricas ocasione que la caducidad se produzca en 6 años, lo que es incongruente con la distinción de plazos que realiza el artículo 94 del Código Tributario. 74. Por lo expuesto, el Tribunal considera y concluye que el plazo de caducidad aplicable al presente caso es el de tres años, al coincidir los presupuestos de hecho con el supuesto del numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario, y como consecuencia, resulta que, a la fecha de la notificación de la comunicación de diferencias de fecha 17 de agosto del 2017, ya había operado la caducidad de la facultad de la administración tributaria para determinar la obligación tributaria de las declaraciones mensuales del IVA del año 2013 presentadas en los plazos definidos en la presente resolución. 75. Que, en el presente juicio la administración tributaria conforme el Artículo 311 del Código Orgánico General de Procesos, debía acreditar los hechos imponibles, la existencia de la obligación tributaria y su cuantía: actuación que debía ser realizada además en forma oportuna dentro de los plazos anteriormente señalados, pues pretender realizarlos en forma extemporánea, resultando esto contrario a la seguridad jurídica. (...) 76. Este Tribunal advierte además, que la falta de prolijidad y análisis por parte de la Administración Tributaria ha llevado a que la motivación para la emisión del acto administrativo impugnado conlleve una errónea interpretación de la norma analizada (94 Código Tributario), es decir, su legalidad se vio comprometida, quebrantando la garantía constitucional de la motivación señalada en el literal l) numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, y por ende ocasiona su nulidad (...)°.

4.10. Que, el contribuyente no declaró en todo el impuesto al valor agregado de los periodos octubre, noviembre y diciembre ejercicio fiscal 2013 que le corresponde, debido a que ha incurrido en registrar adquisiciones respaldadas en comprobantes de venta de los cuales no se ha podido demostrar la existencia del hecho económico, no se adjuntó la suficiente documentación contable como respaldo, ni justificativos que permitan constatar su existencia real y económica de acuerdo con lo establecido en el artículo 17 del Código Tributario, el cual indica que el hecho generador se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados; y, que 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, omitiéndose la verdadera cuantía del IVA a pagar generado en sus transacciones de los periodos octubre, noviembre y diciembre del ejercicio fiscal 2013.

4.11. Que, al no haber, el señor Vicente Fabricio Solís Cedeño podido demostrar la existencia del hecho económico, no adjuntando la suficiente documentación contable como respaldo, ni justificativos que permitan constatar las transacciones objetadas por un valor de USD. 300.316,93, la existencia real y económica de acuerdo con lo establecido en el artículo 17 del Código Tributario, lo cual se ha detectado respecto al señor Vicente Fabricio Solís Cedeño en relación con el impuesto al valor agregado de los periodos octubre, noviembre y diciembre del ejercicio fiscal 2013, es decir, un comportamiento a simples luces, deliberado, cuya evidente finalidad ha sido perjudicar al fisco a través del no pago del debido IVA y que ha percibido en sus ventas informadas por el propio contribuyente.

4.12. Que, siendo un deber de la Administración Tributaria, el verificar que en las relaciones comerciales se cumpla con todo lo que establece el ordenamiento jurídico para el adecuado control de los tributos y el cumplimiento de los fines tributarios, una vez transcurrido el plazo legal establecido, y en virtud de que las diferencias comunicadas no fueron justificadas con la debida documentación o la presentación de las declaraciones sustitutivas, se emitió la Liquidación de Pago No. 13201906501196341 por diferencias en las declaraciones del impuesto al valor agregado de los periodos octubre, noviembre y diciembre del ejercicio fiscal 2013 legalmente notificada el lunes 19 de agosto de 2019, proceso de fiscalización durante el que el SRI desconoció de entre las adquisiciones y pagos netos -con derecho a crédito tributario-, a las adquisiciones informadas como realizadas a los proveedores: Carlos Enrique Arteaga Macias, Víctor Manuel Chóez Mera, Yuber Daniel Cuenca Álava, Hemán Freddy Cuenca Pilay, y Pedro José de la Cruz Cedeño, respecto a los cuales existieron detecciones que permitieron, que sean considerados para efectos tributarios como personas naturales con actividades supuestas y transacciones inexistentes.

4.13. Que, de lo expuesto en la Liquidación de Pago No.13201906501196341 y que en atención del Reclamo No. 113012019200376 fue confirmada a través de la Resolución No. 113012020RREC053261 emitida y legalmente notificada al contribuyente Vicente Fabricio Salís Cedeño, se puede observar claramente que en las mismas no solo se han consignado los hechos las

disposiciones legales en las que la Administración Tributaria ha basado su actuación para llegar a establecer los valores detectados y como consecuencia de ello, el valor del impuesto determinado, sino que también se ha explicado la pertinencia de la aplicación de las normas jurídicas y las razones que justifican el vínculo entre- los hechos y el derecho.

4.14. Que, tal es así que, en la estructura de tal Liquidación y la posterior Resolución que la confirmó, puede verificarse que en cada uno de los apartados tratados se cita a la normativa aplicable, los hechos particulares, el análisis efectuado y los cuadros detallados en los que se reflejan las diferencias detectadas y los consecuentes valores determinados. Por lo que, se deja observado que la sentencia no hace una adecuada y debida referencia a la casuística de las glosas materia de la Liquidación de Pago No. 13201906501196341 que en atención del Reclamo No. 113012019200376 fue confirmada a través de la Resolución No. 113012020RREC053261, resultando en que se desconozca y desestime por parte del Tribunal que una vez concluido el plazo concedido en el Oficio de Comunicación de Diferencias No. DZ4-GPNOCDFIC17-00000032-M, y por cuanto el contribuyente Vicente Fabricio Solís Cedeño no desvirtuó oportunamente y en debida forma los elementos que le llevaron a la Administración Tributaria a establecer diferencias en sus declaraciones del impuesto al valor agregado, así como tampoco presentó las declaraciones sustitutivas correspondientes, resultando que en cumplimiento de las disposiciones legales referidas en la Liquidación No. 13201906501196341, se procedió a emitir la precitada Liquidación de Pago por Diferencias en las Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los periodos octubre, noviembre y diciembre del ejercicio fiscal 2013.

4.15. Que, producto de la actuación de la Administración Tributaria quedó probado el ocultamiento deliberado de la cuantía real del tributo por parte del demandante; por lo que, para el presente caso, resulta posible establecer que el tributo fue declarado en parte, y consecuentemente, resulta plenamente procedente la aplicación del plazo de seis (6) años para el ejercicio de la facultad determinadora de la Administración Tributaria, en los términos del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, posición del Servicio de Rentas Internas que coincide con el contenido de la sentencia dictada el viernes 29 de junio de 2018 por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, que resuelve un recurso de casación planteado por la Administración Tributaria dentro del Juicio No. 09501-201700365 propuesto en contra del Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas; y, de la sentencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. sobre el Juicio No. 12-2008, del 18 de febrero de 2009,

publicada en la Edición Especial del Registro Oficial No. 89 del 23 de noviembre de 2010, que respalda el fallo del expediente No. 59-94 del 17 de noviembre de 1998, publicado en el Registro Oficial No. 92 del 21 de diciembre de 1998.

4.16. Siendo necesario entonces para esta Administración Tributaria que se le otorgue al numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario el alcance y aplicación que realmente amerita al amparo del presente recurso de casación, con el propósito de unificar la interpretación jurisprudencial que se demanda respecto al ejercicio de la facultad determinadora de la Administración Tributaria en relación con la determinación de diferencias por concepto de transacciones inexistentes informadas como realizadas a proveedores, para justificar su gasto, y de esta forma modificar la base imponible del tributo, con el objetivo de beneficiarse con un mayor crédito tributario, en procesos de determinación del IVA mediante comunicaciones de diferencias y liquidaciones de pago.

4.17. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito de fecha 11 de octubre de 2023, 16h15, comparece el abogado Vicente Amador Flor Cedeño, como abogado defensor autorizado del señor Vicente Fabricio Solís Cedeño, para dar contestación al recurso admitido y señala que en la página 2 del escrito de aclaración del recurso de casación se señala expresamente que la sentencia se encuentra viciada por la indebida aplicación del numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario, lo que devenga en la falta de aplicación del numeral 2 del artículo 94 ibídem, más adelante señala que se emplearon facturas con transacciones inexistentes y que este hecho es el que evidencia el defecto de la sentencia y habilita la causal del casación.

4.18. Se podrá advertir que el recurso es impreciso e insuficiente porque funda su recurso en un hecho que no consta como probado o por lo menos acreditado dentro de la causa, precisa el SRI que existieron transacciones sin hecho económico o facturas con transacciones inexistentes emitidas por proveedores y resulta ser que esa aseveración no consta como acreditada por el SRI dentro del expediente judicial, ni tampoco consentida como tal en la sentencia, es más la referida sentencia sostiene que el plazo de caducidad que debió aplicarse era el de 3 años porque las diferencias provenían de un erróneo arrastre del crédito tributario, en el numeral 73 de la sentencia que cita y transcribe textualmente.

4.19. Señala que aquello deja en evidencia que el SRI no puede pretender en esta del proceso una

revisión de los antecedentes o hechos que provocaron el erróneo arrastre o dimensionamiento del crédito tributario, pues dicha oportunidad correspondía a su obligación fijada en por el segundo inciso del artículo 311 del COGEP. Que, el SRI pretende que se case la sentencia, ampliando los plazos de caducidad cuando no hay constancia probatoria que existieron transacciones inexistentes o fantasmas y declaradas como tal de manera oportuna o peor aún, pretende que se amplíen los plazos de caducidad sin precisar cuál es el tipo de venta o qué tipo de tarifa si es la de 12% o distinta a 12% que se dejó de declarar o se ocultó en los formularios declarativos de IVA.

4.20. Que, el SRI no presenta causal de casación que ataque lo resuelto en los numerales 76 y 77 de la sentencia, donde los mismos dejan establecido que el acto administrativo impugnado no ostenta la suficiente motivación, hecho que deja subsistente el considerando expuesto por el Tribunal Distrital; por lo que solicita se rechace el recurso interpuesto.

5. Problema jurídico

5.1. En base a los argumentos esgrimidos por la compañía recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por indebida aplicación del artículo 94 numeral 1 del Código Tributario y por falta de aplicación del artículo 94 numeral 2 del mismo Código.

6. Análisis del Tribunal de Casación

6.1. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez de la Sala, considera:

6.2. Caso quinto.- *“ 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.”. La aplicación indebida* se produce ($\frac{1}{4}$) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y

significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla. Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse ^a (1/4) *por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.*^{o.1}

6.2.1. La norma señalada como infringida es: a) Artículo 94 numeral 1 del Código Tributario.-^a Caducidad.- *Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;^o.*

6.3. Falta de aplicación ^a 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.2}

6.3.1. La norma señalada como infringida es: a) Artículo 94 numeral 2 del Código Tributario.-^a Caducidad.- *Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte^o.*

6.4. La causal quinta parte de la aceptación de las conclusiones fácticas del Tribunal, debiéndose limitar el cargo a cuestionar yerros de subsunción normativa.

6.5. Por tanto, dado que la casacionista alega que hubo indebida aplicación del numeral 1 del art 94 del Código Tributario y falta de aplicación del numeral 2 del mismo artículo, debe el recurrente

1 Humberto Murcia Ballén, “Recurso de casación civil”, (Bogotá: Ediciones Jurídica Gustavo Ibáñez, 2015), 318.

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

acreditar que los hechos tenidos por ciertos por el Tribunal no se subsumen en el supuesto previsto en la norma que se acusa como indebidamente aplicada y que, al contrario, sí se encuadran en la hipótesis descrita en la norma que se acusa como inaplicada.

6.6. La parte recurrente sostiene que el contribuyente registra transacciones inexistentes. En la parte inicial del penúltimo párrafo del escrito de aclaración del recurso expresa: *“Siendo que producto de la actuación de la Administración Tributaria quedó probado el ocultamiento deliberado de la cuantía real del tributo por parte del demandante; por lo que, para el presente caso, resulta posible establecer que el tributo fue declarado en parte”*.

6.7. En su recurso, la casacionista describe su propia conclusión fáctica, como administración tributaria, sin que en la sentencia se refleje como hecho probado que el contribuyente haya declarado en parte el tributo.

6.8. En la sentencia se hace referencia a las posturas de las partes: que el actor soporta el crédito tributario en transacciones sustentadas en comprobantes emitidos por sujetos pasivos/proveedores considerados como empresas fantasmas o inexistentes (tesis de la parte demandada, párrafo 57 del fallo); que las declaraciones presentadas fueron completas (tesis de la parte actora, párrafo 61 de la sentencia).

6.9. En el fallo, desde el párrafo 71, el Tribunal anota que las diferencias detectadas no evidencian ocultamiento de ingresos, que provoque como consecuencia que se haya declarado en parte el tributo, por lo que aplica el plazo de caducidad de 3 años.

6.10. En ninguna parte de la sentencia se tiene como acreditado que hubo crédito tributario producido por transacciones sustentadas en comprobantes emitidos por sujetos pasivos/proveedores considerados como empresas fantasmas o inexistentes, esto es, que al momento de la emisión de tales comprobantes los proveedores hayan tenido tal calidad. Sin perjuicio de ello, esta Sala considera que, para que el numeral 2 del art. 94 del Código Tributario sea aplicable, las diferencias deben haber provenido de ocultamiento de ingresos (situación que no se tiene como acreditada en la sentencia) y no de una diferencia numérica de la base tributaria, caso contrario toda determinación habría estado sujeta a la

d de 6 años), en atención a que el Tribunal no tiene como acreditada la calidad de fantasma de los proveedores del contril

época a una caducidad de 6 años.

6.11. Por tanto, se desestima el cargo de indebida aplicación del numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario y el de falta de aplicación del numeral 2 del mismo artículo.

7. Decisión

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 NO CASAR el fallo impugnado.**

Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal vigente.

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO
JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL



validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:

LIGIA MARISOL

MEDIAVILLA



226895532-DFE

Juicio No. 17510-2020-00049

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO**

TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 15 de marzo del 2024, las 16h43. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez, doctor José Suing Nagua, quien es reemplazado por ausencia temporal por el Dr. Fernando Cohn Zurita y Gustavo Durango Vela (E) y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 17510-2020-00049.

1. Antecedentes procesales

1.1. El Ing. Edwin Eduardo Grijalva Michilena, gerente general de la compañía CONSTRUCCION ASISTENCIA TECNICA TURISTICA MEDICA Y SERVICIOS ESPECIALIZADOS KTZPE CIA. LTDA., interpone acción de impugnación en contra de las Resoluciones Nros. 110012019RREC031540 y 110012109RREC031595 de 6 de noviembre de 2019, emitidas por el Director Zonal 1 del Servicio de Rentas Internas, que negaron los reclamos administrativos presentados a la Liquidaciones del Pago No. 10201906500649077 y 10201906500649956 por diferencias en las declaraciones del impuesto a la renta de los ejercicios fiscales 2016 y 2017.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Quito, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señaló el objeto de la controversia en los siguientes términos: *“Establecer si es procedente la impugnación de la parte actora, en el sentido de que se disponga la nulidad e invalidez de los actos contenidos en las resoluciones números 110012019RREC031540 y 110012109RREC031595; así como sus antecedentes, conforme las alegaciones de la demanda.”*

1.3. Mediante sentencia dictada el 15 de junio del 2021, las 08h12 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, se resolvió aceptar parcialmente la demanda presentada y confirma la legalidad de la resolución No. 110012109RREC031540 por el impuesto a la renta del ejercicio económico 2016, y se modifica parcialmente la resolución No. 110012109RREC031595, por IR del ejercicio económico 2017, ambas

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

FUNCIÓN JUDICIAL
Firmado por
FERNANDO
ANTONIO COHN
ZURITA
C=EC
L=QUITO
CI
0911069714

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

emitidas por el Director Zonal 1 del SRI.

1.4. El señor, Edwin Grijalva Michilena, en calidad de gerente general y representante legal de la Compañía de CONSTRUCCION ASISTENCIA TECNICA TURISTICA MEDICA Y SERVICIOS ESPECIALIZADOS KTZPE CIA. LTDA., interpone recurso de casación (fs. 586 a 596), en contra de la sentencia del 15 de junio de 2021, el cual es calificado de oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 28 de julio de 2021, las 09h23 y se dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto interlocutorio de 20 de diciembre del 2022, las 09h28, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, admite a trámite el recurso de casación, por los siguientes casos del art. 268 del COGEP: **Caso 4to.** por la **falta de aplicación** del art. 311 del Código orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior) que como precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba condujo a la falta de aplicación de los arts. 15 y 68 de Código Tributario. **Caso 5to.** por la **errónea interpretación** del art. 107C de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), art. 2 numeral 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000264 (art. 2 y Disposición General Segunda), art. 275 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI); y la **falta de aplicación** de los arts. 24 y 25 de la LRTI, 261, art. no numerado a continuación del art. 276 del RLRTI (agregado por el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión financiera); y, art. 92 del Código Tributario.

2. Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa, realizado el 9 de junio de 2023, a las 13h34, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suñing Nagua, reemplazado en este caso por el Dr. Fernando Cohn Zurita (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 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. Por delegación del Presidente de la Corte Nacional de Justicia, doctor José Suing Nagua, actúa en la presente causa el doctor Fernando Cohn Zurita, según acta de sorteo del jueves 9 de febrero de 2024, avalado con Oficio Nro. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha.

3. 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 lo manifestaron los procuradores en la audiencia de casación, llevada a cabo el día viernes 8 de marzo de 2024, a las 10h00. Audiencia que fue suspendida para dar a conocer el veredicto de la Sala, el día jueves 14 de marzo de 2024, a las 10h45, lo que efectivamente ocurrió.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El representante legal de la compañía actora, en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo, sostiene que en la sentencia se ha incurrido en el vicio en los siguientes casos del art. 268 COGEP con el siguiente argumento:

i) Sobre el **caso cuarto**, señala que el vicio de falta de aplicación del art. 311 del COGEP denunciado en el recurso, que condujo a la falta de aplicación de los arts. 15 y 68 de Código Tributario, pues la sentencia emitida da como un hecho no controvertido que lo determinado por el SRI, se trata de depósitos efectuados por el compareciente en las cuentas de su representada que, excluyendo los que se encuentran facturados y declarados, son realizados casi en su totalidad por el compareciente; la controversia está en considerar que dichos depósitos tengan la calidad de ingresos y es aquí en donde

toma relevancia el precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el art. 311 transcrito previamente sí como en el recurso de casación, pues del mismo contenido de la sentencia se advierte que el SRI no practicó una sola diligencia que permita establecer que esos depósitos correspondan a ingresos gravables y de fuente ecuatoriana, yendo más a fondo, el SRI no demostró ni en sede administrativa menos en sede judicial que la empresa prestó un servicio o transfirió un bien; pese a que procesalmente estaba obligado a demostrar la existencia de la obligación tributaria y su cuantía y que constituye el vicio anunciado (art. 2 de la LRTI). Continúa manifestando que, no es factible singularizar un medio probatorio de dicha naturaleza como solicita, sino únicamente los propios actos administrativos impugnados y sus antecedentes que fueron aparejados en la demanda y anunciados como medio probatorios por el compareciente y sobre los que además correspondía efectuar el control de legalidad. (¼) Esta razón de ser del art. 311 del COGEP que contiene la obligación recaída en la administración (independientemente que actúe como demandada) no solo es acorde al principio universal referido, sino que se encuentra armonizado con las normas de derecho sustantivo recogidas por el Código Tributario bajo los arts. 15 y 68 que se dejaron de aplicar en la sentencia recurrida, pues conforme el art. 15 la obligación tributaria nace como consecuencia de verificarse la existencia del hecho generador que, como se ha sustentado en la demanda, en la interposición del recurso y en líneas precedentes en el impuesto a la renta es el ingreso, el Tribunal deja de aplicar esta norma en la medida que el SRI previamente no pudo acreditar la existencia del ingreso e igualmente al dejar de aplicar el precepto de valoración de la prueba traído por el art. 311 del COGEP dejó de aplicar el art. 68 del Código Tributario en ejercicio de su facultad determinadora (conjunto de actos que le permitan establecer la existencia del hecho generador y el ingreso) pero no desarrolló ninguna diligencia que permita concluir que los depósitos efectuados correspondan a ingresos gravados.

ii) En cuanto al **caso 5to.** el casacionista acusa la **errónea interpretación** de los arts. 107C de la LRTI, 2 numeral 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, 96 del Código Tributario y la **falta de aplicación** del art. 261 del Reglamento a la LRTI, pues a su criterio, no diferencia entre un proceso de fiscalización o auditoría y el que corresponde al de una comunicación de diferencias, es decir entre el que inicia con una orden de determinación y finaliza necesariamente con una acta de determinación, mientras que el segundo concluye en una liquidación de pago y no diferencia no por el hecho de los actos propiamente que pueden emitirse en uno u otro proceso, sino porque los trata como iguales, entendiendo que por tratarse en los dos casos procesos de determinación deben compartir la misma naturaleza intrínseca y claramente no lo son, para el efecto es importante comparar el contenido del artículo 107C de la LRTI con el art. 95 del Código Tributario, de dicha comparación tenemos que el proceso de comunicación de diferencias es un proceso sumario, pues comunicada las

diferencias que se hayan detectado por los medios previstos en la ley, únicamente se abre un período de justificación o allanamiento so pena de emisión de acto determinativo, en cambio en el proceso determinativo (art. 95 CT), contrario al de diferencias, no es proceso sumario sino más bien un proceso extenso que en el menor de los casos la ley pone como límite para emisión del acto determinativo el plazo de un año desde notificada la orden de verificación, esta diferencia sustancial en cuanto al tiempo se debe al hecho de que en el proceso regulado en el Código Tributario se prevé la práctica de diligencias fiscalizadoras (requerimientos, inspecciones, comparecencias, procesamiento de información), es decir diligencias permanentes que no pueden suspenderse por más de 15 días en las cuales la administración levanta, procesa, ordena, confronta la información recabada y pronuncia su resultado preliminar, en definitiva realiza lo que en términos técnicos se denomina una auditoría tributaria, el proceso de comunicación de diferencias, no tiene previsto ninguna de estas diligencias de fiscalización por el hecho de que no requieren de la misma, pues surgen únicamente del cruce de información entre la declarada y la que posea la administración tributaria, distinto a obtener, levantar, procesar, comparar y establecer las diferencias. Transcribe el contenido del acápite H.3.3. de la sentencia y señala que el Tribunal A-quo deja de aplicar el art. 261 del RLRTI que establece la pertinencia de inspecciones y verificaciones de los registros contables, procesos y sistemas relacionados con temas tributarios únicamente dentro de un proceso de verificación, por eso la norma habla del funcionario responsable del proceso de determinación, así como de sus respectivos soportes y archivos, en su detrimento invoca como aplicables los arts. 2 numeral 9 de la Ley de Creación del SRI y 96 del CT siendo pertinente mencionar que tales artículos si bien también hablan de la posibilidad de solicitar información y la obligación de entregar la misma, siempre están direccionados hacia el ejercicio de la facultad de verificar o determinar los tributos y que el art. 260 del RLRTI al igual que para las inspecciones, establecen como requisito de su emisión la existencia de un proceso de determinación, es decir la manifestación efectiva de la voluntad del estado de ejercer tal facultad, para el efecto debe indispensablemente emitirse el acto que dé cuenta de la existencia de un proceso determinativo para que su actuación brinde seguridad jurídica al administrativo, es decir, resulta indispensable la existencia de una Orden de Determinación o Comunicación de Diferencias, indistintamente de que se trate de actos preparatorios, para que así la diligencia de exhibición o inspección resulte procedente y válida, por eso el artículo 261 del mismo Reglamento establece la oportunidad de su emisión, cosa que no lo hacen los arts. 2.9 y 96 del Código Tributario, por lo que resultan erróneamente interpretados, lo cual le lleva a la errada y limitada conclusión del literal H.3.3) numerales 29 a 36 (previamente transcrito) de la sentencia recurrida, en el sentido de que no es necesario la existencia de un proceso de determinación para las diligencias de inspección o exhibición e incluso solicitud de información, y por lo mismo no repara que no se cumple el presupuesto normativo de detectar diferencias; la falta de aplicación del art. 261 del RLRTI y la errónea

interpretación de los arts. 2.9 y 96 del Código Tributario, impiden que el Tribunal en la sentencia recurrida, conforme se había adelantado en líneas precedentes pueda entender la diferencia entre un proceso de fiscalización y un proceso de comunicación de diferencias, que siendo genéricos en cuanto a resultar se procesos determinativos tienen distinta naturaleza, lo cual impide a su vez establecer el real contenido y alcance del artículo 107C de la LERI, vicios anunciados y fundamentados que son determinantes en la parte dispositiva de la sentencia recurrida.

iii) Sobre la **errónea interpretación** de la resolución No. NAC-DGERCGCIB-00000264 (art. 2 y Disposición General 2da.) y de los arts. 275 del RLRTI que deriva en la **falta de aplicación** de los arts. 24 y 25 de la LRTI, del art. no numerado a continuación del 276 del RLRTI (agregado por el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión financiera) y 92 del CT; refiere que el Tribunal de instancia en el numeral 7.1.3 de la sentencia recurrida, acápite H.3.8) aborda el asunto de la fijación del factor de ajuste según la actividad económica; la determinación presuntiva; y, derecho a la defensa en el reclamo administrativo; efectúa una errónea interpretación de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000264 (en su conjunto y principalmente de su artículo 2 y Disposición General Segunda) y en consecuencia de su presupuesto jurídico, esto el del art. 275 del RLRTI, dándole la categoría de determinación directa porque entiende se ha justificado los motivos para aplicar los factores de ajuste, precautelando la capacidad contributiva, pero omitiendo observar que el presupuesto normativo para la aplicación de los factores de ajuste habla de que, la afectación de la capacidad contributiva se produce porque los resultados no concuerdan con la realidad económica del contribuyente, sabiendo que el art. 23 de la LRTI exige que, con la determinación directa se deba llegar a conclusiones más o menos exactas cosa que no ocurre si los resultados no concuerdan con la realidad económica; por lo expuesto y fundamentado, no queda duda que la determinación ejecutada resulta presuntiva por mucho que se haya fundamentado en el art. 91 del CT, mismo que no establece cuando una determinación es directa, sino la fuente de información para la determinación directa, norma esta última, cuya pertinencia de aplicación está condicionada por el art. 23 ya referido que, conforme antes se mencionó debe permitir llegar a conclusiones más o menos exactas, lo cual insisto no es posible si los factores de ajuste dependen de verificar que la *“utilidad gravable que no concuerda con la realidad económica del contribuyente, en detrimento de su capacidad contributiva”*; resulta que el art. 92 del CT, establece con absoluta claridad que la aplicación de los coeficientes que estime la ley respectiva implica una forma presuntiva de determinar el impuesto ($\frac{1}{4}$) y los factores de ajuste según la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000264 (artículo 2) son los índices de estimación presuntiva, de lo cual se observa que el Tribunal 2 del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito, en la sentencia recurrida dejó de aplicar el referido artículo 92, pues

de advertir su contenido, no hubiese llegado a la conclusión de que la determinación es directa, tal y como lo hace en sentencia. En este contexto al caso el Tribunal de instancia, por principio de jerarquización de las normas deja de aplicar la que ordena que, previo a la aplicación de los coeficientes de estimación presuntiva, debe descartarse los criterios generales contenidos en el artículo 24 de la LRTI, cosa que la administración no lo hizo y en lo cual el Tribunal no reparó, a pesar de alegación expresa de mi parte. Es de resaltar que la aplicación de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000264 no tiene la condición de autónoma porque a más que tiene que observar la jerarquización de las normas lo cual implica que primero deberá estarse a la aplicación de la ley, la misma resolución lo advierte: *“Lo señalado en este acto normativo no obsta la aplicación por parte de la Administración Tributaria de lo previsto en el artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno, según corresponda”*, aquello a pesar que el artículo no numerado a continuación del 276 del RLRTI no es considerada, por lo tanto no es aplicada por el Tribunal en sentencia recurrida, viabiliza la determinación presuntiva dentro de un proceso de comunicación de diferencias, por lo que, debió en aplicación armónica de las normas que regulan la determinación presuntiva, descartarse en el proceso de determinación la pertinencia de aplicación de los criterios de valoración para determinación presuntiva contenidos en el art. 24 de la LRTI, para así conforme la Ley proceder a la aplicación de los coeficientes de carácter general para la determinación presuntiva de impuesto a la renta que son los que en el artículo 2 de la resolución mencionada menciona aplicables como factores de ajuste. El yerro sobre la Resolución radica al considerar que la misma es de aplicación directa, es decir al entender que la misma goza de autonomía en su aplicación, cuando la misma, encuentra su fuente en el contenido del art. 275 del RLRTI y en la propia ley en su art. 23 que con la determinación directa debe llegar a conclusiones más o menos exactos, siendo en consecuencia la determinación practicada una de carácter presuntiva, al aplicarse índices de estimación presuntiva en los términos del art. 92 del CT que dejó de ser aplicado en sentencia y previstos como de último ratio según el art. 25 de la LRTI que también dejó de ser aplicado en sentencia, por lo que siendo de último ratio debe necesariamente previo a la aplicación de los factores de ajuste que son los coeficientes de carácter general para la determinación presuntiva, acudirse a los criterios de valoración contenidos en el artículo 24 de la misma Ley, y con ello al mismo tiempo deja de aplicar el art. no numerado a continuación del 276 del RLRTI, norma que no solo que viabiliza la práctica de una determinación presuntiva, sino que ordena notificar al administrado con la comunicación de diferencias por determinación presuntiva, hecho que no ocurrió.

4.2. Contestación al recurso por el SRI.- La administración tributaria dentro del término concedido en el auto de admisión, y en la audiencia de fundamentación del recurso de casación, respecto de los casos admitidos, presenta reparos y contradice los fundamentos del recurso, por tanto solicita se lo rechace y no se case la sentencia recurrida.

5. Problema Jurídico

Por la forma de proposición del recurso de casación el problema jurídico se determina en verificar si en la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en alguna de los casos denunciado, esto es:

Caso 4o. Por la falta de aplicación del art. 311 del COGEP que como precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba condujo a la falta de aplicación de los arts. 15 y 68 de Código Tributario.

Caso 5to. i) Respecto del acápite que se refiere a la obtención de la información y sobre el derecho a la defensa en el proceso de determinación, la **errónea interpretación** de los arts. 107C de la LRTI, 2 numeral 9 de la Ley de Creación del SRI, 96 del Código Tributario y la **falta de aplicación** del art. 261 del Reglamento LRTI; y, ii) Sobre la fijación del factor de ajuste según la actividad económica, la determinación presuntiva; y, derecho a la defensa en el reclamo administrativo, la **errónea interpretación** de la resolución No. NAC-DGERCGCIB-00000264 (art. 2 y Disposición General 2da.) y del art. 275 del RLRTI que deriva en la **falta de aplicación** de los arts. 24 y 25 de la LRTI, del artículo no numerado a continuación del 276 del RLRTI (agregado por el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión financiera) y del artículo 92 del Código Tributario.

6. Decisión de la Sala de Casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 4 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establecen:

*^a Art. 268.- **Casos.-** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4) **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.; **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."*

6.2. Normas jurídica infringidas.- El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

Código Tributario

***“Art. 15.- Concepto.-** Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley°.*

***“Art. 68.- Facultad determinadora.-** La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación°.*

***“Art. 92.- Forma presuntiva.-** Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.° (1/4)*

***“Art. 96.- Deberes formales.-** Son deberes formales de los contribuyentes o responsables: (1/4) 2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo. 3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas°.*

Ley de Régimen Tributario Interno

***“Art. 24.- Criterios generales para la determinación presuntiva.-** Cuando, según lo dispuesto en el artículo anterior, sea procedente la determinación presuntiva, ésta se fundará*

en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio que, por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta, permitan presumirlas, más o menos directamente, en cada caso particular. Además de la información directa que se hubiese podido obtener a través de la contabilidad del sujeto pasivo o por otra forma, se considerarán los siguientes elementos de juicio: 1.- El capital invertido en la explotación o actividad económica; 2.- El volumen de las transacciones o de las ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contable; 3.- Las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad; así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares; 4.- Los gastos generales del sujeto pasivo; 5.- El volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas por el sujeto pasivo en el respectivo ejercicio económico; 6.- El alquiler o valor locativo de los locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades; y, 7.- Cualesquiera otros elementos de juicio relacionados con los ingresos del sujeto pasivo que pueda obtener el Servicio de Rentas Internas por medios permitidos por la ley. Cuando el sujeto pasivo tuviere más de una actividad económica, la Administración Tributaria podrá aplicar al mismo tiempo las formas de determinación directa y presuntiva debiendo, una vez determinadas todas las fuentes, consolidar las bases imponibles y aplicar el impuesto correspondiente a la renta global°.

°Art. 25.- Determinación presuntiva por coeficientes.- *Cuando no sea posible realizar la determinación presuntiva utilizando los elementos señalados en el artículo precedente, se aplicarán coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica, que serán fijados anualmente por el Director General del Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución que debe dictarse en los primeros días del mes de enero de cada año. Estos coeficientes se fijarán tomando como base el capital propio y ajeno que utilicen los sujetos pasivos, las informaciones que se obtengan de sujetos pasivos que operen en condiciones similares y otros indicadores que se estimen apropiados°.*

°Art. 107-C.- Cruce de información.- *Si al confrontar la información de las declaraciones del contribuyente con otras informaciones proporcionadas por el propio contribuyente o por terceros, el Servicio de Rentas Internas detectare la omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley o cualquier otra circunstancia que*

implique diferencias a favor del Fisco, comunicará al contribuyente conminándole a que presente la correspondiente declaración sustitutiva, en el plazo no mayor a veinte días. Si dentro de tal plazo el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente "Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración" o "Resolución de Aplicación de Diferencias" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva o la afección que corresponda a las declaraciones siguientes, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos."

Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas

***ª Art. 2.- Facultades.-** El Servicio de Rentas Internas (SRI) tendrá las siguientes facultades, atribuciones y obligaciones: (¼) 9. Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley; y, (¼)º*

Código Orgánico General de Procesos

***ª Art. 311.- Validez y eficacia de las actuaciones de la administración pública.-** Son válidos y eficaces los actos del sector público expedidos por autoridad pública competente, salvo que se declare lo contrario. Con respecto a los actos tributarios impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantíaº.*

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

***ª Art. 261.- Diligencia de inspección.-** El funcionario responsable del proceso de determinación podrá efectuar la inspección y verificación de los registros contables, procesos y sistemas relacionados con temas tributarios, así como de sus respectivos soportes y archivos, tanto físicos como magnéticos, en el domicilio fiscal del sujeto pasivo o en el lugar donde mantenga tal información. También podrá realizar inspecciones y revisiones a los sistemas informáticos que manejen información relacionada con aspectos contables y/o tributarios, utilizados por el contribuyente, y obtener, en medio magnético o impreso, los respaldos que considere pertinentes para fines de control tributario. Para ejecutar las*

diligencias de inspección, el funcionario responsable del proceso de determinación podrá acudir a las mismas acompañado de un equipo de trabajo multidisciplinario, de acuerdo a la finalidad de cada proceso. Una vez que se haya revisado y analizado la información, procesos, sistemas y demás documentos pertinentes se elaborará un acta en la que sentará razón de la culminación de dicha inspección y de la información analizada; esta acta será firmada, en dos ejemplares, tanto por el funcionario responsable del proceso de determinación como por el sujeto pasivo o por su representante debidamente autorizado, y por el contador general, de ser el caso; uno de los ejemplares del acta se entregará al sujeto pasivo y otro se agregará al expediente del proceso de determinación°.

° Art. 275.- Liquidación de pago por diferencias en la declaración.- *Si el sujeto pasivo, luego de ser notificado con la respectiva comunicación por diferencias en la declaración, no efectuare la correspondiente declaración sustitutiva para cancelar las diferencias establecidas, ni hubiere justificado las mismas en el plazo otorgado por la Ley de Régimen Tributario Interno, el Director General, el Director Regional o Provincial, según el caso, emitirá la liquidación de pago por diferencias en la declaración, misma que será notificada al sujeto pasivo, y en la cual se establecerán, en forma motivada, la determinación de valores a favor del Fisco por concepto de impuestos, intereses, multas y recargos que correspondan. En los procesos de diferencias en los cuales los valores establecidos, comunicados y no justificados por el sujeto pasivo generen una utilidad gravable que no concuerda con la realidad económica del contribuyente, en detrimento de su capacidad contributiva, la administración tributaria podrá utilizar factores de ajuste para establecer la base imponible, de conformidad con lo que se establezca en la resolución de carácter general que el Servicio de Rentas Internas emitirá para el efecto°.*

° Art. 276.-Determinación presuntiva.- *El Servicio de Rentas Internas notificará a los sujetos pasivos una comunicación de diferencias por determinación presuntiva detallando los valores a favor del fisco por concepto de impuestos, intereses y multas, así como aquellos que disminuyan el crédito tributario o las pérdidas declaradas, en los casos que el sujeto pasivo no haya presentado sus declaraciones de impuestos, o cuando habiéndola presentado en su totalidad con valores en cero, se verifique a través de cruces de información datos diferentes a los consignados en la declaración, o cuando el sujeto pasivo no mantenga registros contables ni información que respalden su declaración, especialmente cuando no se disponga de información sobre los ingresos y/o costos y gastos del contribuyente, así como el incremento injustificado de patrimonio. En dicha comunicación se conminará al sujeto pasivo*

a presentar las respectivas declaraciones originales o sustitutivas y cancelar las diferencias o disminuir las pérdidas o crédito tributario determinado, o en su caso, justificar las diferencias notificadas, en un plazo no mayor a veinte días contados desde el día siguiente de la notificación; de no hacerlo, el Servicio de Rentas Internas, emitirá la liquidación de pago por determinación presuntiva, misma que será notificada al sujeto pasivo, y en la cual se establecerán, en forma motivada, los valores a favor del Fisco por concepto de impuestos, intereses, multas y recargos que correspondan, así como la disminución de la pérdida tributaria o el crédito tributario según corresponda. En atención a los criterios generales para la determinación presuntiva previstos en el artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el Servicio de Rentas Internas utilizará factores de ajuste como elemento de juicio para el ejercicio de esta forma de determinación°.

Resolución NAC-DGERCGC18-00000264 del Servicio de Rentas Internas.

° Artículo 2.- Factores de ajuste.- Se aplicarán como factores de ajuste, los coeficientes de carácter general para la determinación presuntiva de impuesto a la renta, fijados por el Director General del Servicio de Rentas Interna mediante resolución. Se exceptúan de esta regla, aquellas actividades económicas en las que la normativa tributaria vigente establezca porcentajes específicos°.

° Disposición General Segunda.- Lo señalado en este acto normativo no obsta la aplicación por parte de la Administración Tributaria de lo previsto en el artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno, según corresponda.°

6.3. CASO 4. Consideraciones doctrinarias.- Este caso conforme señala el autor Santiago Andrade Ubidia, en la obra ^aLa Casación Civil en el Ecuador°, Editorial Andrade & Asociados, Quito-2005, p. 150, se trata de:

° ¼ recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de

casación puro 1/4°.

Bien se puede concluir que, no se trata de la posibilidad de denunciar un error de hecho en la valoración de la prueba, sino de invocar con absoluta precisión cómo fue que el juez no aplicó, aplicó indebidamente o interpretó erróneamente los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba; los tribunales o jueces de instancia tienen autonomía para apreciar las pruebas que obren dentro del proceso, pero dicha autonomía no puede ser ilimitada, pues sus límites se vinculan a la defensa de los derechos o garantías fundamentales, de tal manera que la Sala de casación puede revisar tal apreciación, si al hacerlo han violado los preceptos jurídicos aplicables a esa valoración.

6.3.1. Para demostrar el vicio al amparo del caso 4 del artículo 268 COGEP, siguiendo la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, la proposición jurídica de esta causal debe contener, como mínimo los siguientes puntos: 1. Identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; 2. La determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3. La demostración con lógica jurídica en qué forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4. La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada equivocadamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria.

6.3.2. En la especie tenemos: **1.** Respecto de la identificación del medio probatorio que no ha sido valorado, por el que el recurrente alega: *“no es factible singularizar un medio probatorio en específico de dicha naturaleza como se solicita en el auto de 12 de diciembre del 2022 1/4, sino los propios actos administrativos impugnados y sus antecedentes que fueron aparejados en la demanda y anunciados como medio probatorio (1/4)° por lo que, al no singularizar ni identificar el medio de prueba que a su juicio no ha sido valorado, se ha incumplido con este requisito.*

6.3.3. Como si no fueses suficiente, respecto de la norma procesal de valoración de prueba que ha sido violada (2 del test), el recurrente denuncia al art. 311 del COGEP que, se refiere a la validez y eficacia de los actos administrativos, que si son impugnados le corresponde al SRI la carga de la prueba; norma sobre la cual esta Sala Especializada ya se ha pronunciado en múltiples ocasiones señalando que, ella no establece disposición alguna respecto a preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, es decir no se refiere en su contenido a la forma en que una prueba debe ser valorada (la confesión de parte por ejemplo), sino que dispone a quien le corresponde la carga procesal cuando se ha impugnado un acto administrativo, situación que dista mucho de lo que

contempla el significado de "valoración de la prueba"; consecuentemente al no cumplir con el segundo punto de la línea jurisprudencial para la proposición jurídica del caso 4 del art. 268 COGEP, es infructuoso revisar el cumplimiento de los demás elementos que debe contener la proposición jurídica completa. Consideraciones por las que se rechaza este vicio.

6.4. ANÁLISIS DEL CASO 5.- Este es el que contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. De configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida; tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia pues se sobreentiende que las partes están conformes con la valorización hecha. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

6.4.1. Consideraciones doctrinarias.- Constituyen los llamados errores *in iudicando*, siendo el invocado en este caso los vicios de falta de aplicación y errónea interpretación de normas sustantivas, a respecto de los cuales:

El autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. sostiene 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}"* 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"*.

Sobre el vicio de **errónea interpretación**, para el mismo autor en la referida obra considera (pág. 361): *"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."*

6.4.2. Para analizar los vicios denunciados por la compañía actora en instancia, esta Sala parte del objeto mismo de la controversia, el cual ha sido transcrito textualmente en el ítem 1.2 de esta sentencia y que se refiere a establecer si es o no procedente la impugnación y la consecuente nulidad de los actos administrativos impugnados así como sus antecedentes.

6.4.3. Teniendo en cuenta que el caso invocado analiza la existencia o no de errores *in iudicando*, y por tanto no cabe la revalorización de la prueba, es importante partir de los hechos considerados como probados en sentencia o aquellos que no han sido controvertidos por las partes, tenemos como tales: **i)** Las liquidaciones de pago Nos.10201906500649077 y 10201906500649956 por diferencias en las declaraciones de impuesto a la renta de los ejercicios fiscales 2016 y 2017, las que fueron notificadas por el SRI a la compañía *KTZPE* con los oficios números DZ1-GTROECC1800000003-M de 11 de mayo de 2018, DZ1-GTRORIC1800000026-M de 17 de septiembre de 2018 y DZ1- GTROCO18-00000046-M de 1 de octubre de 2018. **ii)** Que dichos oficios son anteriores a las comunicaciones de diferencias números DZ1GTROCDC19-00000012-M y DZ1GTROCDC19-00000013-M de 12 de marzo de 2019. **iii)** No se ha verificado motivo alguno que pueda afectar la validez de las determinaciones confirmadas en las resoluciones impugnadas (exclusivamente por la forma). **iv)** En la comunicación de diferencias (art. 107C de la LRTI) no se advierte la vulneración del derecho a la defensa de la empresa *KTZPE* ni se ha demostrado la afectación al debido proceso. **v)** Las determinaciones practicadas por el IR de los ejercicios 2016 y 2017, fueron efectuadas dentro del plazo de caducidad previsto en el art. 94 del Código Tributario. **vi)** En relación a la aplicación de los factores de ajuste, el SRI aplicó tales factores con base a los ingresos determinados, precautelando la capacidad contributiva del contribuyente, de conformidad a las resoluciones emitidas para los años que corresponden. **vii)** Que la determinación practicada por el SRI no es presuntiva sino directa. **viii)** Sobre la glosa ^adepósitos que no son ingresos^o *KTZPE* no presenta prueba por todas las transacciones, sino solo la que proviene de un préstamo en el ejercicio 2017, y la deja sin efecto. Analiza uno a uno los depósitos determinados como ^aingresos^o por el SRI, y los confirma en su mayoría por falta de prueba de la actora de que no sean ingresos gravados.

6.4.4. Sobre esta realidad procesal, el juzgador con fundamento en los arts. 68 del CT, 2.9 de la Ley de Creación del SRI, para referirse a la atribución que tiene la administración de requerir, examinar información o pedir comparecencias de los contribuyentes y considerando que la determinación tributaria *“se la practica sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que tuviere la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por*

efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador^o ; expresa que, la modalidad de determinación tributaria adoptada por el SRI es mediante liquidación de diferencias al amparo del art. 107 C de la LRTI, norma sobre la que afirma: “ en una determinación, para la emisión de una comunicación de diferencias conforme la citada norma, primero se debe verificar información, y con base a ello se generan las diferencias que se comunican a los contribuyentes, donde si no se justifican se emite una liquidación de diferencias.”

6.4.5. En ese sentido, en la sentencia, en cuanto a las normas cuya errada interpretación se alega, se observa que efectivamente son consideradas para la solución del controvertido; pues en virtud de las mismas el Tribunal afirma que: *“ es claro que la alegación del actora además de ser improcedente es ajena a la realidad normativa del ejercicio de la facultad determinadora ± mediante liquidaciones de diferencias-, e incluso ajena a la lógica, pues los oficios identificados por el actor, efectivamente obedecen a las actuaciones que realizó el SRI, conforme le faculta la Ley, y con base a ello comunicó las diferencias que por falta de justificación ± según la administración tributaria- desembocaron en las liquidaciones de pago confirmadas en las resoluciones impugnadas.”* Con lo que, en contraposición a lo alegado por la actora sobre la revisión de información previo a la Comunicación de Diferencias, expresan *“ no es posible, pues para que existan diferencias, previo a comunicarlas a los contribuyentes, primero se debe establecer y fundamentar las mismas con base a información del contribuyente o terceros. Dicho de otra manera, las diferencias en declaraciones dentro del ejercicio de la facultad determinadora que es reglado, debe tener como antecedente información, pues pretender lo contrario raya en lo arbitrario y discrecional, que se notifiquen diferencias sin sustento y materialidad.”* De igual manera, respecto del alcance del término *“ detectar diferencias”* (según la actora es lo dispuesto en el art. 107 C de la LRTI), más no *“ obtener”* diferencias, el Tribunal de instancia considerar que ello constituye una forma de *“ limitar a discreción y conveniencia de la compañía KTZPE que los términos “detectare la omisión de ingresos” tiene el alcance señalado ± a su mero entender- en su demanda, sería ignorar dicha norma y el art. 68 del Código Tributario, que no establece el sesgo o restricción que la actora pretende dar en la presente causa.”*

6.4.6. Análisis que, a criterio de esta Sala de Casación se ajusta a derecho, pues respecto de esta norma (107C LRTI), ya se ha pronunciado en el sentido de que regula parte de la gestión tributaria y el pleno ejercicio de la facultad determinadora, al establecer y regular la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables de un tributo, en concordancia a lo dispuesto en el 2do. inciso del art. 68 del Código Tributario (sentencia casación

Nos. 09501-2020-00267, 17505-2007-24800, entre otras), ha expresado también que, la sola liquidación de diferencias no es suficiente para que se configure esta forma de determinación, pues se requiere de actuaciones previas como la comunicación de diferencias, respecto de la cual, el contribuyente puede formular observaciones o presentar la declaración sustitutiva, según estime pertinente, de no hacerlo o de encontrar infundadas las observaciones, la administración procede a emitir la pertinente liquidación de diferencias; las obligaciones así determinadas, pueden ser objeto de cuestionamiento, en tiempo oportuno, ya por vía de reclamo en sede administrativa o bien por vía judicial a través de la acción de impugnación (sentencia No. 17751-2014-0387); por lo que el razonamiento del juzgador de instancia se enmarca dentro del real sentido y alcance jurídico, lo que deja sin sustento el cuestionamiento hecho por la recurrente sobre una supuesta errónea interpretación de los arts. 107C de la LRTI, 2.9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas y 96 del Código Tributario y en consecuencia la falta de aplicación del art. 261 del Reglamento a la LRTI. Además, la inspección contable, no es exclusiva de un acto de determinación sino que también está prevista para que la administración tributaria, ejerza actos de control (art. 96.2 del Código Tributario). Razonamientos por los que se rechaza los vicios alegados.

6.5. Respecto del acápite **H.3.8** de la sentencia que, se refiere a la fijación del factor de ajuste según la actividad económica, la determinación presuntiva y el derecho a la defensa en el reclamo administrativo; el recurrente denuncia la **errónea interpretación** de la resolución No. NAC-DGERCGCIB-00000264 (artículo 2 y Disposición General Segunda) y del art. 275 del RLRTI que, derivan en la **falta de aplicación** de los arts. 24 y 25 de la LRTI y del no numerado a continuación del 276 del RLRTI (agregado por el Reglamento para Aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión financiera) y del 92 del CT, pues la sentencia le ha dado categoría de determinación directa, y se ha justificado los motivos para aplicar los factores de ajuste precautelando la capacidad contributiva, cuando del presupuesto normativo para la aplicación de los factores de ajuste habla de que la afectación de la capacidad contributiva en virtud de que los resultados no concuerdan con la realidad económica del contribuyente, por lo que se trata de una determinación presuntiva y no directa, dejándose de observar las normas que regulan a la primera.

6.5.1. Con base al elemento fáctico, que se traduce en las pruebas o hechos dados por ciertos, de los cuales no cabe revaloración (6.4.3. de esta sentencia) el Tribunal de instancia, en relación a la alegación de la actora de que se ha practicado una determinación presuntiva, expresa: *“la actora confunde que la aplicación de factores de ajuste sea una determinación presuntiva, cuando tales ajustes conforme los artículos 92 del Código Tributario y 23 de la LRTI, vigentes a fecha de*

determinación, "pueden" proceder en las determinaciones mediante la emisión de liquidaciones de pago por diferencias en declaraciones precautelando la capacidad contributiva y su realidad económica, pues de no hacerlo la determinación del impuesto a la renta sería sobre el valor del ingreso glosado; pero con el ajuste efectuado, donde el SRI ha considerado la potestad de "podrán" aplicarse ajustes, dicha determinación del tributo se realiza con una base imponible ajustada al coeficiente de estimación presuntiva de acuerdo a la actividad económica del contribuyente, para cada año, en beneficio esto último del sujeto pasivo." Dado el tipo de yerro alegado (errónea interpretación de normas sustantivas), se da por descontado que la parte recurrente acepta que dichos preceptos deben ser aplicados al caso, discrepa únicamente sobre el alcance dado a las mismas, revisado el recurso, se aprecia que no se menciona como debieron ser aplicadas las normas que señala como erróneamente interpretadas, ni explica cuál es la interpretación correcta que debió dárselas, más allá de que el recurso es confuso y no señala con claridad cuál es la incidencia de este vicio en la ratio decidendi de la sentencia, ni justifica la ^a derivación^o en la falta de aplicación de los arts. 24 y 25 de la LRTI, art. no numerado de a continuación del 276 del RALTI y 92 del CT, es más al haber alegado que la ^a falta de aplicación^o de estas normas, debió señalar cuales debieron ser aplicadas en su lugar, tal como lo exige la técnica casacional.

6.5.2. Por los razonamientos expuesto, se rechaza los vicios propuestos por el caso 5 del art. 268 del COGEP, pues son las deficiencias técnicas en la interposición del recurso que limita a esta Sala su análisis, lo cual no significa que esta Sala este o no de acuerdo con la decisión de instancia.

7. Decisión.

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República,** RESUELVE NO CASAR la sentencia de 15 de junio del 2021, a las 08h12, emitida por el Tribunal de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha.

7.2. Sin costas.

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

7.4. 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.

Resolución de fácil comprensión

No prospera el recurso propuesto por la recurrente, por falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba (caso 4), por errores en la proposición jurídica pues no denuncia una norma que contenga valoración de un hecho; tampoco prospera los vicios en cuanto a la obtención de información previa a la comunicación de diferencias y en los concerniente a la aplicación de los factores de ajustes (denunciado por el caso 5).

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

VOTO SALVADO DEL JUEZ NACIONAL (E), SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 15 de marzo del 2024, las 16h43. Me aparto del criterio de mayoría en virtud de que considero procedente el cargo de errónea interpretación del art. 107C de la LRTI, bajo la causal quinta.

La parte recurrente sostiene que no pueden confundirse los procedimientos de determinación, tradicional y sumario. Este último parte de la detección de errores, y a decir de la parte recurrente las diferencias han sido fruto de diligencias propias de actos de fiscalización.

Para el Tribunal, el art. 107C LRTI posibilita obtener información mediante esos procedimientos previos. Para el recurrente tales actos, al constituir acciones de fiscalización no podían preceder a la comunicación de diferencias.

Este juzgador estima que el cargo planteado es procedente. Si bien es cierto, la administración puede realizar actos de determinación, no cabe que mezcle los distintos modos de determinación (el tradicional, que inicia con una orden de verificación y el sumario, que comienza con una comunicación de diferencias) y menos aún realizar acciones de fiscalización sin haberse notificado la orden de verificación o la comunicación de diferencias. En este caso, conforme detalla el párrafo 33 de la sentencia fueron esas actuaciones previas de las que se obtienen resultados que fueron precisados en la comunicación de diferencias y como consecuencia, en las liquidaciones de pago.

El reproche de esa actuación en sede administrativa fue parte de las alegaciones de la demanda, por lo que la interpretación de la norma, a fin de decidir lo que corresponda, constituye un cargo bajo la causal quinta del art. 268 del COGEP. La norma no es procesal en el juicio, ya que no establece el cauce del proceso judicial, sino que debe ser objeto de decisión en el fallo (revisión del Tribunal de la corrección del procedimiento administrativo, por la alegación del actor en la demanda), por lo que atañe a la causal quinta.

El Tribunal debía observar que el art. 107C de la LRTI no posibilitaba que se efectúen actos de fiscalización previo a la notificación de la comunicación de diferencias, afectando el debido proceso en el que el contribuyente debe tener las herramientas a su alcance en un procedimiento tradicional de determinación, que inicia con una orden de verificación.

Con la interpretación correcta del precepto, el Tribunal debía, en sentencia, anular por vicios de procedimiento la determinación realizada.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL





Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

MG/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.