EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

SENTENCIAS, RESOLUCIONES, JUICIOS Y AUTOS

AÑO 2024:
J01501-2021-00045, J09501-2020-00046, J09501-2020-00049, J17510-2021-00092, J09501-2021-00097, J01501-2021-00054

Año II - Nº 178 - 103 páginas
Quito, viernes 18 de septiembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

231936934-DFE

Juicio No. 01501-2021-00045 RESOLUCION 256-2024

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 20 de mayo del 2024, las 11h14. **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 actúa el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, (E) dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 01501-2021-00045.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, estableció en la audiencia preliminar el siguiente objeto de la controversia: ª Determinar si dentro del procedimiento sancionatorio y del reclamo administrativo que culmina con la Resolución Impugnada No. SENAE-DDG-2021-0068-RE, la Administración Aduanera ha vulnerado el debido proceso, el derecho a la defensa, la seguridad jurídica y la motivación de la compañía FISUM S.A.º

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve declarar con lugar la acción de impugnación deducida por la compañía FISUM S.A., en contra del Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), como consecuencia de lo cual se declara la nulidad de la Resolución Impugnada No. SENAE-DDG-2021-0068-RE, emitida por dicha autoridad el 22 de febrero de 2021, así como de la Resolución Sancionatoria No. SENAE-JREG-2020-0026-RE. Y se dispone que la autoridad demandada, en forma previa a la adopción de cualquier decisión, proceda a atender la solicitud de cambio de régimen que ha sido presentada por la compañía FISUM S.A. el 10 de febrero de 2020.

1.3 El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), interpone recurso de casación contra la sentencia de 15 de julio del 2022, a las 16h09, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del

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

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

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

juicio No. 01501-2021-00045, argumentando el caso 5 del art. 268 del ª COGEPº.

La compañía FISUM S.A., presentó demanda en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2021-0068-RE, en la que resuelve dejar sin lugar el reclamo administrativo de impugnación No. 251-2020, ya que no se aportó pruebas suficientes para desvirtuar la Resolución No. SENAE-JREG-2020-0026-RE del 13 de agosto del 2020, en la que se sancionó con fundamento en los arts. 190 literal j); y 191 literal e) del COPCI, al importador por encontrarse excedido en el plazo autorizado de permanencia de las mercancías importadas bajo el Régimen Especial de Depósito Aduanero.

1.4. Mediante auto de 12 de julio del 2023, las 08h09, dictado por el doctor admitió el recurso de casación interpuesto por el SENAE, por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ª COGEPº; por el vicio de falta de aplicación de los artículos 169 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones; 149 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Libro V del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones y del punto 5.8 del Manual Específico para el Régimen de Importación de Depósitos Aduaneros SENAE-MEE-2-2-016-V2.

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 de

9 de febrero del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 01501-2021-00045, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de octubre del 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 los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 17 de mayo de 2024 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que para que exista el nacimiento de la obligación tributaria, debe trasmitirse y aceptarse la Declaración Aduanera de Importación; que dicha declaración de acuerdo a lo mencionado en el art. 138 del COPCI será presentada conforme a los procedimientos establecidos por la Directora General, así mismo el art. 63 del Reglamento al COPCI, manifiesta que la declaración aduanera será presentada de manera electrónica y/o física de acuerdo al procedimiento y formato establecido por el SENAE; llegando a la conclusión que el importador tiene la obligación de trasmitir la declaración aduanera que se la realiza en el sistema Ecuapass. Que en el presente proceso judicial la parte actora presentó un escrito a la administración aduanera solicitando que se autorice el cambio de régimen aduanero, lo cual no es el proceder, debido a que lo correcto era que la parte actora mediante el sistema ECUAPASS transmita la declaración

aduanera solicitando el cambio de régimen mediante el sistema ECUAPASS; sistema informático al que tienen acceso todos los importadores; y no presentando un escrito solicitando dicha autorización; razón por la cual existe una falta de aplicación del art. 149 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Libro V del COPCI; en el cual establece claramente que el régimen de depósito aduanero culmina con el cambio del régimen. Que el cambio de régimen aduanero, se encuentra establecido en el art. 169 del COPCI, que dispone de una manera clara que las mercancías declaradas a un régimen aduanero que suspenda o libere tributos pueden ser declaradas a otro régimen; esto es presentando la declaración aduanera con el cambio de régimen y que el mismo será aprobado o negado por la autoridad aduanera; existiendo una falta de aplicación de la normativa antes mencionada. Que dichas normas, se encuentran en perfecta armonía con el Manual Específico para el Régimen de Importación de Depósitos Aduaneros SENAE- MEE-2-2-016-V2, de abril de 2015 que entre otras cosas señala: ª5.8 De acuerdo al Art. 149 del Reglamento al Libro V del COPCI, el régimen de importación de depósito aduanero puede compensarse con el cambio de régimen, cambio de destino o con la reexportación; considerándose las declaraciones; y siempre que la norma no lo prohíba, se puede compensar el régimen de depósito aduanero, con un régimen diferente a los antes mencionadosº. Que el tribunal en su sentencia manifiesta sin fundamento alguno que: ª28 Sin embargo, el argumento utilizado por la Administración Aduanera carece de asidero legal, puesto que el numeral 1) del Art. 76 de la Constitución, como parte de las garantías básicas para asegurar del debido proceso establece que ªCorresponde a todas las autoridades administrativas o judicial garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partesº, y a su vez el literal a) del numeral 7 de la norma invocada, prescribe la conculcación del derecho a la defensa cuando señala que ªNadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimientoº. En concordancia con las normas supremas, el inciso segundo del artículo 205 del COPCI, establece que la Aduana tiene por objeto inter alia, ª¼ resolver los reclamos, recursos, peticiones y consultas de los interesados¼º, y a su vez los literales m) y n) del Art. 218 ibídem recogen como parte de las competencias de las Direcciones Distritales del SENAE, ªAutorizar los regímenes aduaneros¼º, y ªAutorizar el cambio de régimen conforme a este Código y su Reglamento¼º. De las normas citadas se desprende que el SENAE tiene la obligación de resolver las peticiones de los interesados, y que el Director Distrital es la autoridad que tiene la potestad para autorizar el cambio de régimen, tal como ya fue analizado ut supraº. Que el

criterio utilizado por el Tribunal en su sentencia carece de fundamento legal; puesto que la Administración cumple y garantiza el cumplimiento de las normas como es el COPCI y el RCOPCI, que disponen y regulan el cambio de régimen y en este caso específico el Manual Específico para el Régimen de Importación de Depósitos Aduaneros SENAE- MEE-2-2-016-V2. Que el Tribunal hace mención a que la Administración Aduanera no cumplió con lo determinado en el art. 218 literales m y n, lo cual es erróneo por el hecho de que si el Tribunal hubiera aplicado las normas que fueron invocadas por falta de aplicación el Tribunal en su sentencia hubiera determinado que la Aduana procedió en legal y debida forma; y que la parte actora teniendo conocimiento de cómo proceder con el cambio de régimen transmitiendo la declaración aduanera mediante el sistema ECUAPASS no lo realizó, y utilizó otro proceder distinto al ya establecido. Por todo lo expuesto solicita a esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, case la sentencia recurrida.

4.2. La compañía FISUM S.A., en su contestación al recurso de casación señala respecto a la supuesta falta de aplicación del art. 169 del COPCI que al respecto, no existe falta de aplicación de la norma, pues inclusive la sentencia considera efectivamente la norma y reitera que para un eventual cambio de régimen, debe existir la aprobación del SENAE, particular que no existió dada la falta de respuesta de dicho ente. Que concretamente en el apartado 25 de la sentencia se observa que el Tribunal si consideró la norma, siendo improcedente toda alegación de falta de aplicación, pues en todo caso, correspondería alegar una indebida interpretación de la disposición. Que dado que el error en la fundamentación del recurso no es subsanable, que correspondería rechazar el primer vicio alegado. Que sobre la supuesta falta de aplicación del artículo 149 del RCOPCI, señala que en el presente caso la solicitud de cambio de régimen presentada, requería efectivamente el cambio de régimen al régimen de admisión temporal para la reexportación, por lo cual de hecho, se aplicó desde el procedimiento administrativo dicha norma. Que de lo antes mencionado no se observa como la norma pueda afectar la decisión emitida por los juzgadores, pues en ningún momento se ha cuestionado que un régimen aduanero pueda culminar con un cambio de régimen; la discusión se centra en realidad, si el SENAE puede atribuir responsabilidades al administrado por la no culminación de un régimen cuando existen requerimientos no despachados por el mismo ente. Que considerando el punto esencial de la Litis, se puede concluir que no existe ninguna relevancia en cuanto al contenido de la norma. Sobre la supuesta falta de aplicación del Manual Específico para el régimen de Importación de Depósitos Aduaneros SENAE-

MEE-2-2-016-V2 de abril 2015, punto 5.8, señala que esta norma no establece obligación alguna de carácter sustantivo, sino únicamente establece los códigos de los cambios de un régimen, sin precisar requisitos de dicho cambio, vías, o menos aún, establece de forma alguna que solicitudes ingresadas ante el SENAE, puedan dejarse sin respuesta. Que la falta de aplicación de la norma no guarda ninguna relación con la ratio de la sentencia recurrida; incluso, de haberse considerado la disposición en sentencia, su utilización fuese irrelevante, pues no se encuentra en discusión los códigos de regímenes sino la falta de respuesta del SENAE y la existencia o no de la responsabilidad frente a ello. Que, en ninguno de los tres supuestos de falta de aplicación descritos por el SENAE, se ha hecho referencia a las normas utilizadas por el Tribunal A quo en sentencia, por lo cual se entienden aceptadas, generando con ello que se encuentren en firme, tanto los hechos como las normas utilizadas en sentencia frente a ellos. Que al no existir normas erróneamente aplicadas ni críticas sobre su utilización en sentencia, se colige que las mismas se encuentran aceptadas, perdiendo trascendencia el vicio acusado. Por todo lo expuesto se solicita no casar la sentencia emitida por el Tribunal de instancia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de falta de aplicación de los arts. 169 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones; 149 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Libro V del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones; y del punto 5.8 del Manual Específico para el Régimen de Importación de Depósitos Aduaneros SENAE-MEE-2-2-016-V2, 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: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o autoº.

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

6.1.2. Sobre la falta de aplicación Humberto Murcia señala que este vicio consiste en: ª ¼ el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de 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 jurídica¼ º. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibánez C. Ltda., pág. 327).

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

CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN COMERCIO E INVERSIONES

> *ª Art. 169.- Cambio de Régimen.- Las mercancías declaradas a un régimen que suspenda o libere de tributos al comercio exterior, podrán ser declaradas a cualquier otro régimen, antes del vencimiento del plazo concedido. Previo el cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios, el cambio de régimen será autorizado por la servidora o el servidor público competente. Prohíbase el cambio de régimen de mercancías declaradas a consumo a cualquier otro régimen.º*

REGLAMENTO AL TÍTULO DE FACILITACIÓN ADUANERA DEL LIBRO V DEL CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN COMERCIO E INVERSIONES

> *ª Art. 149.- Culminación del Régimen.- El régimen especial de depósito aduanero podrá culminar con el cambio de régimen, cambio de destino o la reexportación de la mercancía acogida a este régimen.º*

MANUAL ESPECÍFICO PARA EL RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN DE DEPÓSITOS ADUANEROS SENAE-MEE-2-2-016-V2, DE FECHA ABRIL DEL 2015

ª *5.8.- De acuerdo al art. 149 al Reglamento del Libro V del COPCI, el Régimen de Importación de Depósito Aduanero puede compensarse con el cambio de régimen, cambio de destino con la reexportación; considerándose las declaraciones:*

Código 10: Importación a Consumo.- Nacionalización del Régimen
Código 60: Reexportación
Código 87: Regularización por pérdida o destrucción.

Y siempre que la norma no lo prohíba, se puede compensar el régimen especial de depósito aduanero, con un régimen diferente a los antes mencionados.º

6.3. La sentencia de instancia, para el análisis señala en su parte pertinente lo siguiente: ª VI MOTIVACIÓN, (¼) 24. El otro argumento en el que se sustenta el Procurador de la compañía accionante para sostener que se ha vulnerado el debido proceso, el derecho a la defensa, la seguridad jurídica y la motivación, se refiere a que en forma previa a la culminación del plazo del régimen de depósito aduanero, ha presentado una solicitud de cambio de régimen, la misma que nunca ha sido atendida, lo que obliga a este Tribunal a examinar las pruebas presentadas, a fin de verificar si se configura la transgresión de los referidos derechos.

25. Pero antes, la Sala estima pertinente comenzar recordando que el Art. 169 del COPCI, refiriéndose al cambio de régimen, establece que ª Las mercancías declaradas a un régimen que suspenda o libere de tributos al comercio exterior, podrán ser declaradas a cualquier otro régimen antes del vencimiento del plazo concedido¼º, de lo que se infiere que nuestra legislación aduanera admite el cambio a cualquier otro régimen, de aquellas mercancías que han ingresado al país bajo un régimen suspensivo o liberatorio de tributos, pero bajo la condición de que la solicitud de cambio de régimen haya sido presentada en forma previa al vencimiento del plazo del régimen original.

26. En el presente caso, para saber si la solicitud de cambio de régimen ha sido presentada antes del vencimiento del plazo del régimen de depósito aduanero, primeramente es necesario conocer cuál era la fecha de vencimiento de dicho plazo, particular que en realidad no se encuentra en discusión, por el contrario, en la Resolución Sancionatoria se reconoce ª¼ Que

de la revisión efectuada a la Declaración Aduanera N° 082-2019-70-00043746, del Importador FISUM S.A., R.U.C.: 0190347370001, ingresada al Depósito Aduanero Público ALMACENERA ALMACOPIO S.A. (¼), cuenta con fecha de salida autorizada el 18/01/2019, fecha de levante de mercancías el 28/02/2019 y fecha máxima del régimen 29/02/2020¼ º (fs. 19), por lo que no cabe la menor duda que la fecha de culminación del régimen de depósito era el 29 de febrero de 2020.

27. En cambio, de la solicitud de cambio de régimen (fs. 14), que fue actuada como prueba por la parte accionante, se desprende que ésta ha sido presentada en la Dirección Distrital de Guayaquil del SENAE, el 10 febrero de 2020, en la que se manifiesta lo siguiente: ª Por medio de la presente acudo a su autoridad, para solicitarle autorice al departamento respectivo, el cambio de régimen de Deposito Aduanero (70) al régimen de Admisión Temporal con Reexportación en el Mismo Estado (20), según lo establece el artículo 148 del COPCI y artículo 124 del Reglamento al COPCI¼ º, por lo que se tiene como hecho probado que la solicitud de cambio de régimen ha sido presentada en forma previa al vencimiento del régimen de depósito aduanero, cuyo efecto provocaba la suspensión del plazo de vigencia del régimen, hasta que la autoridad aduanera emita su pronunciamiento al respecto; sin embargo, dicha autoridad no ha aportado ningún medio de prueba que demuestre que ha dado algún tipo de respuesta a la referida petición, por el contrario, la Administración Aduanera pretende justificar su falta de pronunciamiento al respecto, aduciendo que ª La ª Guía de Operadores de Comercio Exterior para la Admisión Temporal de Mercancías para Reexportación en el mismo estado y compensacionesº, en su numeral 5.3 indica: ª Para ingresar al régimen el OCE debe realizar una solicitud de autorización en el sistema Informático ECUAPASS , no obstante, al no existir una solicitud electrónica transmitida en el ECUAPASS, no se considera como solicitado el cambio de régimen¼ º (énfasis agregado), tal como así consta en el apartado D) del Informe Jurídico N° DRTG-RECG-INF-2021-043, cuyo texto se transcribe en la Resolución Impugnada N° SENAE-DDG-2021-0068-RE (fs. 10)º. (El doble subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4. De lo mencionado constan como hechos probados y no controvertidos los siguientes: i) Que la Declaración Aduanera No. 082-2019-70-00043746, del Importador FISUM S.A., ingresada al Depósito Aduanero Público ALMACENERA ALMACOPIO S.A, cuenta con fecha de salida autorizada el 18/01/2019, fecha de levante de mercancías el 28/02/2019 y

fecha máxima del régimen 29/02/2020. Es decir que la fecha de culminación del régimen de depósito era el 29 de febrero de 2020; ii) Que la solicitud de cambio de régimen, que fue actuada como prueba por la parte accionante, en la que manifiesta lo siguiente: ª Por medio de la presente acudo a su autoridad, para solicitarle autorice al departamento respectivo, el cambio de régimen de Deposito Aduanero (70) al régimen de Admisión Temporal con Reexportación en el Mismo Estado (20), según lo establece el artículo 148 del COPCI y artículo 124 del Reglamento al COPCI¼ º, fue presentada físicamente en la Dirección Distrital de Guayaquil del SENAE, el 10 febrero de 2020; es decir que la misma fue presentada en forma previa al vencimiento del régimen de depósito aduanero; iii) Que el SENAE no ha aportado ningún medio de prueba que demuestre que ha dado algún tipo de respuesta a la referida petición.

6.5 Ahora bien, es pertinente advertir que cuando se fundamenta el vicio de falta de aplicación; se ha establecido por parte de esta Sala Especializada, que se requiere: i) Determinar cuál es la norma a 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 qué norma fue aplicada en lugar de aquella que da solución al problema jurídico materia de la decisión judicial y por tanto fue indebidamente aplicada; y, iv) Demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador.

En la especie el casacionista no determina qué norma fue aplicada en lugar de aquella que da solución al problema jurídico; ni determina la trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador; consecuentemente existe falta de técnica casacional; lo cual no puede ser suplido por esta Sala de Casación y es suficiente para desechar el vicio; sin embargo, esta Sala advierte que la falta de aplicación del art. 169 del COPCI alegada no es trascendente para el caso en cuestión, en virtud de que los hechos probados dan cuenta que, en forma previa a la culminación del plazo del régimen de depósito aduanero, se ha presentado una solicitud de cambio de régimen, la misma que nunca ha sido atendida, y, esto justamente se encuentra previsto en dicha norma: ª Cambio de Régimen.- Las mercancías declaradas a un régimen que suspenda o libere de tributos al comercio exterior, podrán ser declaradas a cualquier otro régimen, antes del vencimiento del plazo concedido. Previo el cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios, el cambio de régimen será autorizado por la servidora o el servidor público competente. Prohíbase el cambio de régimen de mercancías declaradas a

consumo a cualquier otro régimenº, por lo que, de haberse aplicado dicha disposición legal, no se hubiera llegado a una conclusión distinta, pues el art. 169 reprochado, avala los hechos probados en instancia y únicamente daría un mayor sustento a lo concluido en el fallo recurrido. En consecuencia, se desecha el vicio alegado.

6.6 Respecto a la falta de aplicación del art. 149 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Libro V del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, que establece las formas en las que puede culminar el régimen especial de depósito aduanero, esta Sala no observa como la aplicación de esta norma podría haber incidido en la decisión de la causa, pues el recurrente no explica su trascendencia, menos aún si se consideran los hechos probados: haber presentado petición de cambio de régimen en forma previa a la culminación del plazo y, no haber obtenido respuesta de la administración aduanera; pues no se estaba discutiendo en instancia la forma en la que debía culminar el régimen especial aduanero.

6.8 Respecto a la falta de aplicación del punto 5.8 del Manual Específico para el Régimen de Importación de Depósitos Aduaneros SENAE-MEE-2-2-016-V2, no se verifica la trascendencia de su aplicación, ya que establece los códigos de cambio de régimen y no regula respecto a las solicitudes de cambio de régimen ingresadas al SENAE. Por otro lado, un manual no puede ser considerado equiparable a una norma jurídica.

6.9 Por lo expuesto no se configura el vicio de falta de aplicación de los arts. 169 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones; 149 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Libro V del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones; y del punto 5.8 del Manual Específico para el Régimen de Importación de Depósitos Aduaneros SENAE-MEE-2-2-016-V2, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

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 15 de julio del 2022, a las 16h09, expedida por el Tribunal

Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2021-00045.

7.3. En virtud de que en el presente recurso el casacionista es el SENAE; no existe caución rendida.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el vicio de falta de aplicación de los artículos denunciados, por existir errores en la construcción del vicio, y, adicionalmente, por no ser los cargos alegados trascendentes en la decisión.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2020-00046 RESOLUCION 261-2024 232211547-DFE

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, miércoles 22 de mayo del 2024, las 12h02. VISTOS: El abogado Yamil Emilio Antón Chica, procurador fiscal debidamente legitimado en representación de la autoridad tributaria demandada, Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 19 de febrero de 2021, las 11h15, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2020-00046.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: ª SE ACORDÓ, conjuntamente con las partes, para guiar el debate en esta causa, LOS PUNTOS DE CONTROVERSIAS: En la presente causa, SON: 1.- Establecer SI la LIQUIDACIÓN DE PAGO Nro. 09201906502405453, emitida por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, el 31 de octubre del 2019, que está relacionada con el impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016, transgrede el principio de Irretroactividad. 2. Si los proveedores GARCIA CRESPO NARCISA DE JESUS, QUIROZ CEDEÑO SERGIO ENRIQUE Y CHAVEZ VERA JAVIER FRANCISCO no se encontraban inhabilitados de ejercer sus actividades comerciales. 3. Establecer si la parte actora, demuestra la secuencialidad formal material trazabilidad y sustancia económica de las transacciones.º.

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió que: ª acogiendo el informe pericial de la perito Ing. Com. Viviana Naranjo Chacón, se DECLARA con LUGAR la demanda de impugnación deducida por ALFREDO FERNANDO ZIADE PÁEZ, EN CALIDAD DE GERENTE GENERAL Y REPRESENTANTE LEGAL de la compañía COFIMAR S.A., y, en consecuencia se deja sin efecto la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 09201906502405453,

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

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

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

por concepto de Impuesto a la renta del Ejercicio Fiscal 2016.-º.

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 7 de junio de 2021, 15h47, el procurador fiscal de la autoridad tributaria demandada, interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del artículo 17 del Código Tributario, del 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución No. 07-2016 emitida por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 22 de junio de 2021, las 8h49, 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 para los fines de ley.

1.5. Admisión: En auto de 3 de octubre de 2023, 15h31, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, en su calidad de Conjueza de la Sala, de conformidad con el artículo 270 segundo inciso del COGEP dispuso que la parte recurrente aclare su recurso respecto de las observaciones detalladas en dicho auto. En escrito de 11 de octubre de 2023, 17h45, presentado por la institución recurrente, se atiende lo dispuesto en el auto de 3 de octubre de 2023. Mediante auto de admisibilidad de 18 de octubre de 2023, 10h41, la referida Conjueza de la Sala resolvió admitir el recurso de casación planteado, en los siguientes términos: ª Por las consideraciones expuestas, y de conformidad con lo previsto por el artículo 270 del COGEP, se resuelve: 8.1. ADMITIR el recurso de casación presentado por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, por intermedio de su procurador judicial, abogado Yamil Antón Chica, quien con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP acusa el siguiente yerro: - errónea Interpretación del artículo 17 del Código Tributario.º.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 22 de enero de 2024, las 15h41, 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. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. En virtud del acta de sorteo de 9 de febrero de 2024, 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, llama 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 Reformatoria 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. Para fundamentar el recurso interpuesto, la institución casacionista señala que en el numeral 7.8.1 de la sentencia recurrida el Tribunal A quo expone como parte de la controversia, en la que indica: "(¼) 7.8.1. De las actuaciones probatorias se verifica que en el año fiscal en cuestión, los proveedores García Crespo Narcisa de Jesús, Quiroz Cedeño Sergio Enrique, y Chávez Vera Javier Francisco no se encontraban inhabilitados en virtud de resolución alguna de ejercer sus actividades, tanto es así que sus comprobantes de venta se encontraban vigentes, y por tanto COFIMAR, no tenía razones jurídicas para no realizar las transacciones con los proveedores observados, no obstante es menester acatar lo prescrito en el artículo 17 del Código Tributario, a efectos de verificar la procedencia o no de las glosas establecidas.º.

4.2. Que, en el numeral 7 de la sentencia recurrida, el Tribunal establece: ª(...) 7.9.4. De la revisión de los informes periciales y sus anexos de soportes, así como de la prueba documental actuada en el juicio, a criterio de los Jueces, en este proceso, se ha demostrado que el contribuyente justificó las transacciones con los proveedores enlistados en la Liquidación de Pago por Diferencias, cumpliéndose los lineamientos de la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, por lo que se consideran estos gastos como deducibles al tenor de lo señalado en el artículo 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en consecuencia, queda desvirtuado el valor de USD 68.616,01 establecido en la Liquidación materia de impugnación en la presente causa, por concepto de impuesto a la Renta del ejercicio económico del año 2016 en función de haber demostrado la parte actora, la trazabilidad de la mercancía adquirida, que cumple los requisitos de las normas señaladas en esta sentencia, de manera particular el cumplimiento de la secuencialidad formal material de los comprobantes de venta dentro del ejercicio fiscal controvertido y además demostrado la esencia económica de las transacciones, configurándose la existencia real del gasto que tiene estrecha vinculación con las adquisiciones de camarón para luego finalizar con la exportación del producto.º.

4.3. En el texto transcrito de la sentencia se puede notar que el Tribunal manifiesta que los gastos en los que habría incurrido la parte actora cumplen con las condiciones establecidas en el numeral 1 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno; no obstante a pesar de

que no hace referencia al numeral 16 del artículo 10 ibídem indica que si un proveedor que cuenta con los registros gubernamentales correspondientes, factura un bien, cobra la facturación y entrega la mercancía al adquirente, no debe este último realizar las verificaciones acerca de la forma en que este proveedor llegó a tener el producto, pues ello no se encuentra entre las condiciones establecidas en la ley. Es decir, a pesar de que el numeral 16 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno 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 indicando que la inexistencia de la actividad económica se originó con posterioridad al ejercicio impositivo que se produjeron las transacciones comerciales de la compañía COFIMAR S.A. más no señala cuándo se originó dicha inexistencia; pues a pesar que las declaratorias de actividades supuestas e inexistentes emitidas a los proveedores fue con posterioridad, no obstante el artículo 10 numeral 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno se encontraba vigente por lo que al declarar con posterioridad la Administración Tributaria a los proveedores GARCIA CRESPO NARCISA DE JESUS, QUIROZ CEDEÑO SERGIO ENRIQUE y CHAVEZ VERA JAVIER FRANCISCO, como proveedores con actividades supuestas e inexistentes, no obstante el artículo 10 numeral 16 ibídem se encontraba plenamente vigente.

4.4. 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. El Tribunal pretende dejar por fuera este aspecto importante en la interpretación del artículo 10 al ceñirse únicamente que con las respectivas liquidaciones de recepción del producto y la identificación del mismo con un número de lote específico, los registros contables que certifican el ingreso de la materia prima, las facturas de venta emitidas por sus proveedores, los respectivos comprobantes de egreso, cheques, incorporando además la explicación y documentación que certifica todo el proceso hasta la exportación del producto adquirido, esto es, facturas venta de parte de COFIMAR S.A., documentos aduaneros e inclusive las acreditaciones de los pagos que recibió la actora de este proceso, con lo cual la existencia material y consecuente realidad económica de las transacciones que

han sido glosadas, han sido acreditada plenamente por la actora sin considerar si el proveedor estaba en capacidad de haber producido o adquirido el bien. Esto constituye una errónea interpretación.

4.5. Que, es importante mencionar que el Tribunal A quo, conforme se puede evidenciar de la sentencia, estableció que la Administración Tributaria desconoció esos gastos como "deducibles" por cuanto los supuestos proveedores no tenían la capacidad de haber producido o adquirido esos bienes, y por tanto mal pudieron ellos haber realizado las ventas; sin embargo, para el Tribunal en aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 se cumple con los requisitos para considerar deducible el gasto. Que, al momento de aplicar la norma jurídica que viene el caso en discusión, el Tribunal aplica el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario aduciendo para la norma jurídica que ésta cumple con las condiciones establecidas en dicho artículo, sin que se haya realizado las verificaciones respecto a los proveedores de los bienes.

4.6. Que, en el presente caso se acusa la violación directa a normas de derecho a razón de la errónea interpretación del artículo 10 al argumentar que estos gastos deducibles los que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos simplemente obviando que dentro de los numerales para justificar estos hechos se encontraba el numeral 16 inciso final de la Ley de Régimen Tributario Interno, basado en que el órgano judicial reconoció la deducibilidad de los costos y gastos. Si al momento de resolver los jueces hubieran recurrido a las previsiones de los artículos 10 numeral 16 inciso final de la Ley de Régimen Tributario Interno, en virtud del principio de iura novit curia, habrían constatado que las adquisiciones referentes a GARCIA CRESPO NARCISA DE JESUS, QUIROZ CEDEÑO SERGIO ENRIQUE y CHAVEZ VERA JAVIER FRANCISCO, -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.

4.7. Cómo se puede identificar del extracto de la sentencia respecto de la errónea interpretación del artículo 17 del Código Tributario, el Tribunal considera que se ha configurado la real existencia del gasto y que se ha demostrado la esencia económica de las transacciones, las cuales corresponden a empresas inexistentes objetadas por la

Administración Tributaria en la declaración de impuesto a la renta, misma que no justificó ni demostró su la realidad económica de las transacciones, 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 empresas inexistentes; criterio que ciertamente se muestra limitado con respecto al verdadero sentido de lo que implica utilizar gastos con empresas fantasmas o inexistentes.

4.8. 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, pues conforme lo previene el artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, aquella se compone de los ingresos gravables menos los costos y gastos, imputables al ingreso. 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 respaldada en el artículo 17 del Código Tributario.

4.9. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 1 de diciembre de 2023, 16h19, comparece el abogado Alfonso Ríos Robalino como procurador judicial de la compañía COFIMAR S.A. para dar contestación al recurso interpuesto y señala que la administración tributaria falla contundentemente en señalar con técnica jurídica cómo la interpretación realizada por el Tribunal de la norma en cuestión le da un alcance mayor, menor o distinto del descrito por el legislador, ya que a lo largo de su escrito, nada más reiteró su postura manifestada en instancia respecto que corresponde se desconozca el gasto registrado en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio 2016, por las transacciones realizadas con personas que fueron declaradas fantasmas para efectos tributarios con posterioridad al ejercicio económico que se analiza.

4.10. Que, de la argumentación del SRI de hecho se denota una inconformidad con el resultado del juicio y del criterio del Tribunal, y de ninguna manera existe una argumentación que evidencie objetivamente cuál fue la falla técnica en la interpretación realizada por el Tribunal, porque no la hay, mucho menos justificar técnicamente cual correspondía que sea el alcance y sentido correcto de la norma infringida, toda vez que el mencionar únicamente que

la interpretación correcta era estar al tenor literal de la ley resulta indiscutiblemente insuficiente para fundamentar un recurso extraordinario como lo es el de casación, de tal manera que le dé insumos y legitime analizar la interpretación realizada por el Tribunal a efectos de modificar la sentencia de instancia que se encuentra ejecutoriada.

4.11. Que, en el apartado 7.8.1. de la sentencia, el Tribunal de instancia resuelve que la documentación soporte de los proveedores de su representada es válida, reconoce que debe partir de verificar lo prescrito en el artículo 17 del Código Tributario para validar la procedencia o no de las glosas establecidas, sujetándose a lo manifestado por la Corte Constitucional y la Corte Nacional para el análisis de la esencia sobre la forma. Se refiere a la resolución 07-2016 emitida por el pleno de la Corte Nacional de Justicia establece en su artículo 3 y señala que es en virtud de esas disposiciones, que el Tribunal identificó que efectivamente, con toda la información proporcionada fue posible identificar la secuencialidad formal - material de las transacciones y por tanto, correspondía efectivamente reconocer su deducibilidad.

4.12. Es más, que hubiese sido imposible generar los ingresos que se registraron en la declaración del impuesto a la renta en el ejercicio económico auditado, si no se hubiese incurrido en la compra de la materia prima observada. Que, el argumento del SRI, en el que establece que la función del artículo 17 del Código Tributario es que la administración tributaria efectúe un control más allá de solamente la documentación soporte; se muestra que el SRI al malinterpretar este artículo dándole un alcance que no corresponde en tanto tergiversa el principio de realidad sobre la forma, ya que al contrario de observar las situaciones económicas que efectivamente existen por sobre las formas jurídicas, más bien hace exactamente lo opuesto, ya que se limita a las formas jurídicas (declaratorias de fantasmas) y desconoce la realidad económica (Documentación soporte que justifica la secuencialidad formal material).

4.13. Así, en vez de analizar toda la documentación soporte, misma que fue suficiente para que el Tribunal reconozca la realidad de las transacciones, que incluso es considerado por el SRI en su recurso; excluye este análisis de su recurso y a su vez limita su examen a fijarse en una estructura jurídica: la declaratoria de fantasma de los proveedores de COFIMAR, a pesar de que las mismas fueron emitidas con posterioridad a las transacciones analizadas, y es con

base en este último punto que continúa considerándolos dentro de este recurso un argumento circular para afirmar que las transacciones debían ser consideradas no deducibles. De esta forma, queda evidenciado que la interpretación del Tribunal del artículo 17 del Código Tributario es legítima, dándole el alcance que realmente tiene.

5. Problema jurídico

En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por errónea interpretación del artículo 17 del Código Tributario.

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.- ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º. 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 finalidadº.

6.3. La norma señalada como infringida es: a) Artículo 17 del Código Tributario.- ª Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se

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

6.4. En cuanto al único cargo admitido, esto es, la errónea interpretación del art. 17 del Código Tributario, la parte recurrente parte del alcance que, a su parecer, tiene el numeral 16 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuestionando el sentido que el Tribunal le dio a ese precepto.

6.5. En efecto, la parte recurrente comienza citando los apartados 7.8.1 y 7.9.4 que, en su orden, refieren: (i) que en el ejercicio económico objeto de la determinación los proveedores no se encontraban inhabilitados, por lo que el contribuyente no tenía razones para no realizar las transacciones con ellos, debiéndose verificar las transacciones conforme al art. 17 del Código Tributario; (ii) que de la revisión de los informes periciales y sus anexos de soporte se ha demostrado que el contribuyente justificó las transacciones, cumpliendo los lineamientos de la Resolución 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia, considerándose los gastos como deducibles al tenor de lo señalado en el art. 10.1 de la LRTI, al haberse demostrado la trazabilidad de la mercancía adquirida y la secuencialidad formal material de los comprobantes de venta, así como la esencia económica de las transacciones, configurándose la existencia real del gasto, que tiene estrecha vinculación con las adquisiciones de camarón, para luego finalizar con la exportación del producto.

6.6. Luego de ello, la parte recurrente reprocha que el Tribunal haya considerado que la aplicación del numeral 16 del art. 10 de la LRTI (atinente a la no deducibilidad en costos y gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contrato inexistentes o realizados en general con personas o sociedad inexistentes, fantasmas o supuestas) depende de si la declaratoria, por parte de la administración, de la anomalía en el proveedor, no sea posterior al ejercicio económico en que se realiza la adquisición. La parte recurrente sostiene, en cambio, que la norma debía aplicarse, independientemente de cuándo se haya realizado la calificación.

6.7. Sostiene que debía analizarse si el proveedor estaba o no en capacidad de haber

producido o adquirido el bien; que no se justifica ni se demuestra la verdadera sustancia de las transacciones, referida en el art. 17 del Código Tributario, pues las transacciones fueron realizadas con empresas fantasmas o inexistentes.

6.8. Como puede apreciarse, la base de la alegación de la errónea interpretación del art. 17 del Código Tributario parte de un supuesto error del Tribunal respecto del alcance del art. 10.16 de la LRTI (norma que no fue mencionada como transgredida en el recurso), afirmación que es la base del recurso, y que puede constatarse en especial en el tercer párrafo de la antepenúltima página de su escrito y en el segundo párrafo de la página que le precede (página 8 del escrito).

6.9. En ese mismo párrafo (segundo de la página 8 del escrito de casación), la parte recurrente manifiesta que no se ha justificado ni demostrado la realidad económica de las transacciones, que es una conclusión que choca con la del Tribunal, en el apartado 7.9.4, que el recurrente justamente citó en la quinta página de su escrito.

6.10. Finalmente, la parte recurrente señala que el art. 17 del Código Tributario debía ser interpretado en su tenor literal.

6.11. Se puede compendiar el recurso de la parte demandada en los siguientes postulados: (i) que la esencia jurídica de la transacción referida en el art. 17 del Código Tributario queda descartada si la compañía ha adquirido bienes de un proveedor calificado por la administración tributaria como fantasma o inexistente, aunque dicha calificación sea posterior; (ii) que los jueces no deben realizar análisis alguno sobre la efectiva realización de las transacciones y su trazabilidad, pues cualquier verificación de la materialidad de las adquisiciones se desmorona por la calificación de los proveedores como fantasmas o inexistentes, aunque dicha calificación sea posterior al ejercicio económico en que el contribuyente compró los productos.

6.12. En otras palabras, la parte recurrente pretende limitar el art. 17 del Código Tributario a una decisión de la administración tributaria respecto de la condición de los proveedores, aunque sea efectuada en ejercicios económicos posteriores, de tal suerte que, una vez

efectuada esa calificación, automáticamente las adquisiciones deben ser desconocidas como gasto deducible. Además, aunque la administración formula el cargo bajo la causal quinta, desconoce las conclusiones de hecho del Tribunal (demostración de la realidad económica de las transacciones).

6.13. La única referencia al precepto que hace el Tribunal en la sentencia, que tenga incidencia en la decisión, se encuentra en el apartado 7.8.1, en el que se señala que aunque se ha constatado que la calificación de los proveedores como inhabilitados se dio con posterioridad al ejercicio económico en que se produjeron las adquisiciones (que por tanto, no impedía que el contribuyente realice transacciones con ellos), debe verificarse la procedencia o no de las glosas. Por ello, en los siguientes apartados se analiza la secuencialidad formal y material, la trazabilidad y sustancia económica de las transacciones, que a decir de los jueces, luego de la revisión de las pruebas, efectivamente se ha dado.

6.14. El art. 17 del Código Tributario dispone que el hecho generador se produce cuando se verifican las situaciones económicas que lo configuran, independientemente de las formalidades con las que artificiosamente quiera dársele otra identidad.

6.15. Aunque se extienda el concepto ª hecho generadorº, referido en el art. 17 del Código Tributario, al factor ª deducibilidadº, en el sentido que el precepto también busca neutralizar a las circunstancias en que se desea aparentar como real a una transacción de adquisición que no se ha materializado, los Tribunales no pueden eximirse de analizar la verificación del hecho económico, por la sola circunstancia de que el proveedor fue calificado como fantasma o inexistente con posterioridad a las transacciones (conforme se detalla en el apartado 7.7.1 de la sentencia, la determinación corresponde al ejercicio económico 2016, y las declaratorias de la condición anómala de los proveedores fueron efectuadas el 12 y 30 de octubre de 2017 y 7 de enero de 2019), pues de admitirse ese supuesto, se convertiría a la determinación contra un contribuyente en inimpugnable, por la decisión de la administración respecto a terceros (proveedores) y en ejercicio económico posterior, tornando en ilusorio el derecho consagrado en el art. 173 de la Constitución.

6.16. Por otra parte, contrariando el límite propio de la causal quinta, que impide desconocer

las conclusiones fácticas de los jueces, la parte recurrente cuestiona la que ha sido emitida por el Tribunal, en cuanto a la realidad económica de las transacciones, que en la sentencia se tiene como probada y que la parte recurrente controvierte.

6.17. Por lo antedicho, se rechaza el cargo planteado.

7. Decisión

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 recurrida.

Sin costas.

Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

Actúe como secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal vigente.

Resumen del fallo:

La Sala desestima el cargo planteado por la parte recurrente, por el cual ésta pretendía que el art. 17 del Código Tributario sea interpretado en el sentido que, el solo hecho de que la administración tributaria califique a proveedores como fantasmas o inexistentes, aunque sea en fecha posterior al ejercicio económico en que el contribuyente adquirió bienes de ellos, ocasiona automáticamente el desconocimiento de los costos de adquisición. La Sala concluye que el Tribunal podía analizar la secuencialidad formal y material de las transacciones y en función de ello decidir si se admitía o no la deducibilidad. Por ello se rechazó el cargo de errónea interpretación del art. 17 del Código Tributario y se decidió no casar la sentencia recurrida.

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

FUNCIÓN JUDICIAL

232211973-DFE

Juicio No. 09501-2020-00049 RESOLUCION 262-2024

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, miércoles 22 de mayo del 2024, las 12h05. VISTOS: La economista Gabriela Germania Orellana Rosero, Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia de martes 22 de diciembre de 2020, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, en el juicio de impugnación No. 09501-2020-00049, propuesto por el economista Ricardo José Echeverría Granja, por los derechos que representa de la compañía HIVIMAR S.A.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. Puntos de la Controversia: ª El OBJETO DE LA CONTROVERSIA, SE DETERMINÓ dentro de la audiencia preliminar conjuntamente con las partes procesales, para guiar el debate en la presente causa, siendo el objeto de la controversia los siguientes: 1.- Establecer si el actor tiene derecho al pago en exceso respecto del ejercicio fiscal 2017. 2.- Determinar si el acto impugnado cuenta la debida y suficiente motivación. 3.- Determinar si la resolución atenta contra la buena fe y la seguridad jurídica.º (SIC)

1.2. Fallo impugnado: El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el juicio objeto del recurso resolvió: ª DECISIÓN SOBRE EL FONDO DEL ASUNTO.- Por las consideraciones expuestas el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve DECLARAR CON LUGAR la demanda presentada por RICARDO JOSÉ ECHEVERRÍA MANTILLA en calidad de VICEPRESIDENTE EJECUTIVO de la Compañía HIVIMAR S.A., en contra de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, y como consecuencia se deja sin efecto el acto que ha sido impugnado, esto es la Resolución No. 109012019RDEV502926 notificada

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por FERNANDO ANTONIO COHN 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

el 06 de noviembre de 2019, reconociéndose como pago en exceso por Impuesto a la Renta e Impuesto a la Salida de Divisas del ejercicio fiscal 2017, por el valor de US$ 692,202.91, más los respectivos intereses de conformidad con lo previsto en el Artículo 22 del Código Tributario, tal como ha sido expuesto por el perito de la actora, en los cuadros 13 y 14 de su informe, el mismo que se acoge en su totalidad en la presente sentencia.- La administración tributaria proceda con la emisión de las notas de crédito por el valor mencionado y sus correspondientes intereses".

1.3. Calificación: El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 14 de mayo de 2021, las 11h47, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP.

1.4. Admisión: En auto de admisión de 11 de septiembre de 2021, las 15h55, la Dra. Mónica Heredia Proaño, Conjueza de la Sala, admite el recurso de casación planteado por la causal quinta del art. 268 del COGEP por los vicios de: i) falta de aplicación del artículo innumerado segundo a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador; ii) falta de aplicación del artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto de Salida de Divisas.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el sorteo de 3 de octubre del 2023, las 11h41, 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 Reformatoria 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. Para fundamentar el caso quinto invocado, por el vicio de falta de aplicación del artículo innumerado segundo a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, el recurrente cita los puntos 7.7. y 7.9 de la sentencia impugnada, para señalar que el Tribunal no aplica la norma antedicha a pesar de indicar que la compañía

consideró al ISD como un gasto, para posteriormente señalar que le era posible efectuar la reclasificación en su contabilidad lo cual significa un error y que eso también le representaba perjuicio económico por cuanto no había reconocido inicialmente el crédito tributario de ISD; que el art. innumerado segundo que se denuncia inaplicado dispone ª Los pagos por Impuesto a la Salida de Divisas, susceptibles de ser considerados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo anterior, que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo. Esta solicitud se receptará una vez que el contribuyente haya presentado la correspondiente declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal en que se efectuaron dichos pagos de ISD. El Servicio de Rentas Internas, de ser procedente, dispondrá la devolución del impuesto pagado, ordenando la emisión de una nota de crédito, la cual será libremente negociable en cualquier tiempo, y será utilizada para pagar el impuesto a la renta dentro del plazo previsto en el inciso anterior. Esta devolución no procederá respecto de los valores de ISD considerados como gastos deducibles, en la respectiva declaración de Impuesto a la Rentaº; que la norma establece el derecho a la devolución respecto de los pagos del ISD que no hayan sido utilizados como crédito tributario en la respectiva declaración o en los cuatro ejercicios fiscales posteriores, previa solicitud; que la solicitud se receptará una vez que el contribuyente haya presentado la declaración del Impuesto a la renta en la que se efectuaron dichos pagos y en último inciso se establece que no procederá la devolución respecto de valores de ISD que hayan sido considerados como costo/gasto deducible en la correspondiente declaración de Impuesto a la Renta; que el Tribunal no hace referencia a la norma analizada que indica con claridad que no procede la devolución de ISD cuando haya sido utilizada como gasto deducible en la Declaración de Impuesto a la Renta, obviando esta disposición al establecer que el contribuyente si puede solicitar la devolución pese a haber considerado dichos valores como gasto deducible y así fue señalado por el actor en su demanda; el tribunal además determina que producto del error contable procedió a la reclasificación contable en razón de que le ocasionaría perjuicio económico; que lo señalado por el Tribunal no tiene lógica porque la disposición en cuestión no alberga la posibilidad de que los contribuyentes puedan cambiar de gasto deducible a crédito tributario, bajo el pretexto de corregir la contabilidad y obtener posteriormente la devolución de dichos valores , que el tribunal da cabida a un desembolso de valores mediante

una devolución prohibida en la ley, que la disposición omitida por el Tribunal no permite que los contribuyentes puedan beneficiarse de la devolución de valores por ISD cuando dichos valores han sido utilizados como gasto deducible en su declaración de impuesto a la renta; que si el Tribunal de instancia hubiese aplicado el artículo innumerado segundo a continuación del art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, habría advertido que la ley prohíbe a los contribuyentes que ya hayan utilizado los pagos por ISD en la declaración de impuesto a la renta como gastos deducibles cambien su elección y decidan pedir en la actualidad devolución de dicho valor previamente utilizado bajo otra modalidad.

4.3. Con sustento en la misma causal, invoca el vicio de falta de aplicación del primer artículo innumerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas; señala que si bien se menciona la norma citada, en los puntos 7.7 y 7.9 de la sentencia recurrida, no lo aplican para resolver la controversia; pues dicha norma determina que el contribuyente podrá elegir entre una u otra de las opciones otorgadas: 1) considerarlo como gasto deducible; 2) utilizarlo como crédito tributario; 3) Solicitar la devolución de dichos valores; que el contribuyente debía escoger una de las opciones , que considerar que el administrado tiene derecho al uso del Impuesto a la Salida de Divisas respaldándose en la existencia de un listado emitido por el Comité de Política Tributaria y que el contribuyente se encuentre dentro del plazo legal para solicitar devolución, es atentar contra norma expresa, pues aducir que se debió a un error, es una clara manifestación de voluntad de haberse acogido al beneficio legal de deducibilidad, que nadie puede beneficiarse de su propio error o culpa; que la norma indica que podrá escogen una de dichas opciones, que escogida una opción no puede alterar la escogida por el contribuyente, dados los efectos tributarios, que el artículo en mención lo que hace es facultar al contribuyente escoger una de las opciones, cuando no hubiere utilizado el ISD, por lo que una vez elegida, no tiene el contribuyente nuevamente opción posteriormente ni a pretexto de error contable, que una vez hecha la elección por descarte se anulan las demás; que de haber aplicado el primer artículo innumerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto de Salida de Divisas, no cabía el derecho a la devolución del

ISD, aun cuando haya realizado un ajuste contable.

4.4. contestación al recurso: Ricardo José Echeverría Mantilla, por los derechos que representa de la compañía HIVIMAR S.A. , expresa que el recurso se promueve con sustento en el caso 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos por falta de aplicación de normas de derecho sustantivo , con relación al artículo innumerado segundo a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador expresa que el casacionista alega en forma errada que la correcta aplicación de la norma en cuestión, es que no se permita a los contribuyentes hacerse beneficiarios de la devolución de los valores por ISD, cuando dichos valores han sido utilizados primero como gasto deducible en su declaración de Impuesto a la Renta, por lo que el tribunal no podía valerse de esto para aceptar una reclasificación contable; que al respecto, es importante considerar que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario ya ha sentado que es procedente realizar reclasificaciones contables , cuando los contribuyentes hayan verificado errores en su contabilidad respecto de la utilización del crédito tributario generado por ISD, cuando este fue originalmente empleado como gasto deducible; que, con la premisa de que esta causal no admite revalorización de la prueba, es importante señalar los hechos probados establecidos por el tribunal de instancia que se determina como hecho probado no controvertido, la existencia de un crédito tributario; que el tribunal aquo en el punto 7.9 expresa las condiciones fácticas que le permitieron llegar a una conclusión y cita las normas que se denuncian no aplicadas; que en sentencia se establece la pertinencia de aplicar los criterios al caso en disputa a pesar de textualmente no plasmar el contenido del segundo artículo innumerado a continuación del art. 162 de la Ley de Reforma para la Equidad Tributaria en el Ecuador, si lo aplica, pues contiene la prohibición de doble aprovechamiento, que en el caso sub judice no ocurrió; que el tribunal estableció como hecho probado que HIVIMAR S. A. no se benefició del ISD como gasto y luego como crédito tributario sino que reclasificó sus cuentas y por ello incluso pagó las diferencias por Impuestos sobre la Renta del ejercicio fiscal en cuestión por lo que no tiene cabida una supuesta falta de aplicación; sobre la falta del aplicación del artículo innumerado 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, expresa, que existe un error técnico en la construcción del yerro, porque pretender alegar falta de aplicación de la norma afirmado que en la sentencia si bien se menciona la antedicha norma, no obstante la aplica al caso,

resulta una incongruencia casacional, por lo que no procede el cargo, cuando además la norma acusa si la aplica lo que se evidencia en el acápite 7.1.7; que en el caso existe una declaración sustitutiva dentro del año permitido por el artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la que tuvo una finalidad informativa para la verificación de los saldos a favor, los que se encontraban reflejados en la contabilidad, en razón a que la accionante no estaba obligada a presentar una declaración sustitutiva del Impuesto a la Renta, pues, según lo previsto en art. 73 inciso cuarto del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente para el ejercicio fiscal) que disponía ª¼ para la presentación de la petición de pago en exceso o reclamo de pago indebido no será requisito la presentación de la declaración sustitutiva ; que, si bien la norma acusada dispone que el contribuyente puede elegir entre opciones, el cargo de falta de aplicación guarda estrecha relación con la fundamentación realizada en relación con el primer cargo examinado; que el tribunal de instancia realiza un verdadero escrutinio de la normativa y llegó a la certeza de los saldos a favor y el correcto tratamiento contable.

5. Problema jurídico

En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el vicio de falta de aplicación del artículo innumerado segundo a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y vicio de falta de aplicación del primer artículo innumerado a continuación de artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas

6. Análisis del Tribunal de Casación

Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver los problemas jurídicos planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en los casos del artículo 268 del COGEP, admitidos por el Conjuez de la Sala, considera:

6.1. Con relación al caso quinto: ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º, debe indicarse que esta causal, implica la aceptación de las conclusiones fácticas del Tribunal, debiéndose limitar el cargo a cuestionar yerros de subsunción normativa.

6.2. Sobre el vicio invocado la doctrina ha determinado que 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 sentenciaº.

6.3. Como se determinó, la causal y cargos invocados regulan los cuestionamientos sobre yerros de subsunción, esto es, que, a los hechos a los cuales el tribunal de instancia otorga certeza, han dejado aplicarse, las normas cuya hipótesis los contiene específicamente, según estima el recurrente.

6.4. La sentencia menciona que es posible la reclasificación contable, para que el monto de ISD inicialmente considerado como gasto deducible, pase a ser reconocido como crédito tributario y, en función de ello, se pida la devolución. En el apartado 7.9 el Tribunal señala que la reclasificación contable puede ser realizada conforme a los lineamientos permitidos por las normas contables, habiéndose valorado el informe pericial respecto al error inicial del contribuyente al no reconocer el crédito tributario al que tenía derecho; informe que fue acogido en su totalidad por el Tribunal, conforme el numeral 9 del fallo, habiéndose señalado, además, en el apartado 7.6, que el informe pericial determinó que el ISD pagado corresponde a las importaciones de las subpartidas arancelarias que son sujetas a crédito tributario, que como tales pueden ser usadas en virtud de lo señalado en el artículo innumerado colocado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la aplicación del impuesto a la salida de divisas.

6.5. La parte recurrente sostiene que, una vez efectuada una elección de uso del ISD, no se puede revertir dicha opción y seleccionar otra. Dicha postura no se basa en una duplicidad de

beneficios por parte del contribuyente, puesto que en el mismo recurso se reconoce que hubo una reclasificación contable (dos últimos párrafos de la página 4 de su escrito y los párrafos cuarto y sexto de la página 7).

6.6. La administración tributaria recurrente sostiene que no fue aplicado el artículo innumerado segundo a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, a cuyo último inciso (en que se indica que no procede la solicitud de devolución del ISD considerado como gastos deducibles), la administración tributaria atribuye un alcance restrictivo, que imposibilita efectuar reversiones contables.

6.7. Asimismo, la parte recurrente denuncia la falta de aplicación del primer artículo innumerado agregado a continuación del art. 21 del Reglamento para la aplicación del impuesto a la salida de divisas; norma que desglosa las distintas opciones de uso del crédito tributario, siendo la primera la de emplearlo como gasto deducible; por lo que, para la casacionista, habiendo efectuado esa selección el contribuyente, ya no procedería pedir la devolución.

6.8. Al respecto, esta Sala aprecia que el primer artículo innumerado agregado a continuación del art. 21 del Reglamento para la aplicación del impuesto a la salida de divisas lo único que prevé es que hay varias opciones para el uso del ISD, más no establece una imposibilidad de revertir la elección inicial. Por otra parte, lo que señala la primera opción es que la aplicación del ISD como gasto debe efectuarse en el mismo ejercicio económico en que se generaron los pagos.

6.9. En cuanto al último inciso del artículo innumerado segundo a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, se aprecia que su texto proscribe la duplicidad del aprovechamiento del ISD, más no su reclasificación contable, a fin de revertir su empleo como gasto deducible inicialmente seleccionado, y solicitar su devolución.

6.10. En consecuencia, debe establecerse si la ausencia de dicha mención, impide o permite los cambios.

6.11. El artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad pagarán el impuesto a la renta sobre la base de los resultados que arroje la misma; y, el art. 20 del mismo cuerpo legal prescribe que la contabilidad se llevará a cabo tomando en cuenta los principios contables de general aplicación.

6.12. La Norma Internacional de Contabilidad No. 8 (Cambios en las Estimaciones. Contables y Errores), que en lo sustancial se encuentra en la Norma Ecuatoriana de Contabilidad No. 5, prevé la posibilidad de subsanar yerros en estimaciones contables.

6.13. Dichas directrices tienen aplicación transversal en el ordenamiento jurídico tributario, por lo que no es necesario que cada una de las normas tributarias contenga una salvedad referente a la posibilidad de corregir los errores en que se haya incurrido; en consecuencia, el hecho de que en los artículos cuya falta de aplicación acusa el recurrente no se mencione dicho particular, no implica que en el ámbito que atañe a aquellos no sean aplicables las normas contables referidas en el apartado anterior, con efecto tributario, de acuerdo al art. 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.14. Por ello, se rechaza el cargo del recurrente en el sentido de que con la aplicación del segundo artículo innumerado a continuación del art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y del primer artículo innumerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la aplicación del impuesto a la salida de divisas, se hubiera considerado como inalterable la elección inicial del contribuyente, en cuanto al uso del ISD y por tanto la imposibilidad de revertirlo y seleccionar otra opción.

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.

Resumen del fallo:

La Sala rechaza los cargos de falta de aplicación de normas alusivas a las opciones que tiene el contribuyente para aplicar el crédito tributario de ISD (segundo artículo innumerado a continuación del art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y primer artículo innumerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la aplicación del ISD). Las razón de la desestimación de los cargos es que las normas que el recurrente acusa como inaplicadas no disponen que la elección de una de las opciones allí referidas sea irreversible; y, en función de lo que disponen los artículos 4 y 20 de la LRTI y la NIC No. 8, es posible subsanar yerros en estimaciones contables.

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2021-00092 RESOLUCION 263-2024 232223768-DFE

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 22 de mayo del 2024, las 13h17. 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. 17510-2021-00092.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, sin objeción de las partes, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª Dilucidar sobre la validez y legalidad de la resolución No. NAC-RRRRRVC20-00000285 expedida el 20 de noviembre de 2020 por la Directora General del Servicio de Rentas Internas por la cual se atendió el recurso de revisión insinuado en contra de la resolución No. 117012018RDEV377842 de 23 de noviembre de 2018 por la que se negó el reclamo de pago indebido planteado por TELEATENTO DEL PERÚ, con la finalidad establecer si la empresa actora tiene derecho o no a la devolución del valor reclamado de novecientos setenta y cuatro mil ochocientos treinta y siete dólares de los Estados Unidos de América con treinta y dos centavos (USD 974.837,32) más los intereses legales que correspondan, para lo cual se verificará la procedencia o no de las causales invocadas en el recurso de revisión, así como la debida motivación y legalidad de la resolución impugnadaº.

1.2. En la sentencia recurrida resuelve, negar la demanda presentada por TELEATENTO DEL PERU S.A.C., a través de su procurador judicial. Confirma la validez y legalidad de Resolución No. NAC-RRRRRVC20-00000285 de 20 de noviembre de 2020 emitida por la Dirección General del Servicio de Rentas Internas.

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

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

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

1.3 La compañía TELEATENTO DEL PERU S.A.C., interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 7 de octubre del 2022, a las 09h15, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2021-00092, argumentando los casos 3 y 5 del art. 268 del ª COGEPº.

La compañía TELEATENTO DEL PERU S.A.C., presentó demanda en contra de la Resolución No. NAC-RRRRRVC20-00000285 de 20 de noviembre de 2020 emitida por la Dirección General del Servicio de Rentas Internas; que resuelve el recurso de revisión plateado modificando el contenido de la Resolución No. 117012018RDEV377842, emitida por la Dirección Zonal 9 del SRI.

1.4. Mediante auto de 24 de agosto del 2023, a las 10h29, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, de ese tiempo, se admite el recurso de casación interpuesto por la compañía TELEATENTO DEL PERU S.A.C., exclusivamente por las causales tercera y quinta del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ª COGEPº.

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 de

9 de febrero del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2021-00092, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de octubre del 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 los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

3.1. 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 21 de mayo de 2024 a las 10h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en la especie, el fallo de instancia incurre en el caso 3 del art. 268 del COGEP, por cuanto se ha resuelto en la sentencia sobre puntos que no han sido objeto de la litis. Que se detalla el considerando 8.2. Que en la sentencia de instancia, se realiza una tergiversación de la pretensión de la compañía, pues se afirma que ésta constituye un intento por sobreponer las facultades determinadora y resolutiva dentro de la impugnación de un mismo acto administrativo. Que la sentencia recurrida considera que TELEATENTO confundió las facultades determinadora y resolutiva previstas en los arts. 68 y 69 del Código Tributario, cometiendo el yerro de considerar que TELEATENTO solicitó que se ejerza indiscriminada y simultáneamente las facultades determinadora y resolutiva; incurriendo de esta manera en el vicio indicado, pues procedió a tergiversar una pretensión planteada resolviendo sobre un punto que no fue materia de litigio, omitiendo aplicar el art. 92 del COGEP y haciendo caso omiso de lo

previsto en los arts. 82 y 300 de la Constitución del Ecuador. Que es evidente en el presente caso que la incongruencia del Tribunal se comete al momento en el que resuelve sobre una pretensión que no ha sido planteada en los términos bajo los cuales se ha pronunciado, llegando así a una conclusión incongruente que no solo constituye una clara omisión a la norma jurídica invocada, sino también que corresponde a una clara vulneración a la garantía constitucional de la seguridad jurídica contemplada en el art. 82 de la Constitución de la República. Que el art. 300 de la Constitución manda que el sistema tributario debe regir el principio de equidad (entre otros), debemos entender que este principio pretende que al contribuyente se le cobre lo que pueda soportar según su capacidad de pago, a fin de evitar impuestos excesivos al igual que beneficios tributarios excesivos. Que la equidad no es igualdad, donde todos pagan lo mismo; equidad consiste en que el impuesto sea soportado por cada individuo según su ingreso o patrimonio, que se entiende como su capacidad contributiva. Que el yerro de la sentencia consiste también una violación al ª Principio Constitucional de No Confiscatoriedad al discriminar a un contribuyente sin domicilio ni establecimiento permanente en el Ecuador de un contribuyente ecuatoriano, Los Principios Constitucionales tributarios pueden clasificarse en dos clases: (i) Los que están consagrados de manera expresa en la Constitución; tal es el caso de aquellos que constan en el Art. 300 del cuerpo constitucional como son los de Generalidad, Progresividad, Eficiencia, Simplicidad Administrativa, Irretroactividad, Equidad, Transparencia y Suficiencia Recaudatoria; y, (ii) los que de forma implícita derivan del propio texto constitucional, como en el caso de los Principios de Capacidad Contributiva, Seguridad Jurídica, No Confiscatoriedad y Deber de Contribuir con los gastos públicos, entre otrosº. Que en el presente caso la falta de pronunciamiento, en un sentido abstracto, ha repercutido en una vulneración de los derechos a la seguridad jurídica y el derecho a la defensa, pues la falta de pronunciamiento sobre una pretensión planteada, bajo los correctos términos de la misma, ha generado una clara vulneración a los derechos enunciados. Que de igual manera, la falta de pronunciamiento en la Sentencia recurrida sobre la aplicabilidad de la Cláusula de No Discriminación, al no haber permitido que TELEATENTO deduzca los costos y gastos en los que incurrió para generar el ingreso gravado, ha generado su indefensión y la violación de los derechos previamente enunciados. Respecto a la causal Quinta argumenta que la sentencia de instancia incurre en el vicio de falta de aplicación de los arts. 425 de la Constitución del Ecuador y 18 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones. Que según lo dispuesto por el art. 425 de la

Constitución y por el principio ªpacta sunt servandaº, los tratados internacionales válidamente celebrados y ratificados por el Ecuador, prevalecen sobre las normas nacionales, sin derogarlas, produciendo el efecto de que las normas de la legislación interna, en cuando se opongan a la norma internacional, son inaplicables, puesto que no se puede modificar unilateralmente lo convenido internacionalmente. Que al hablar de un principio constitucional como lo es la jerarquía normativa ha de fundamentarse el mismo en una norma pertinente, como lo es el art. 18 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, norma supra nacional que se encuentra en plena vigencia. Que la doctrina internacional señala que para la aplicación de una cláusula de discriminación, se requiere de un Test de comparabilidad, una cláusula de no-discriminación solo aplica si hay dos sujetos que son comparables entre sí, en situaciones comparables; que de conformidad a lo señalado el primer elemento del test al tener claramente dos países miembros comparables, por un lado el Perú, lugar donde TELEATENTO tiene su domicilio legal y centros de actividades y desde donde fue prestado el servicio y, en un segundo momento se evidencia que Ecuador no ha garantizado a TELEATENTO el debido proceso y un ejercicio adecuado de sus derechos, al dársele un trato discriminatorio sin permitírsele deducir los costos y gastos imputables al ingreso gravado, lo cual genera una situación de desequilibrio, desventaja e inconsistencia que el Tribunal ecuatoriano ignoró en su totalidad, prescindiendo realizar un análisis profundo y detallado del mismo. Que la falta de aplicación señalada se debió aplicar en el considerando OCTAVO de la sentencia. Que el yerro del Tribunal se produce cuando omite aplicar el art. 18 de la Decisión 578 de la CAN que contiene la Cláusula de No Discriminación, dado que TELEATENTO es una empresa extranjera sin domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador y, por tanto, no tuvo la obligación de llevar una contabilidad en el Ecuador, por lo que, para determinar la base imponible sujeta a impuesto a la renta en el Ecuador con la tarifa del 22%, debió deducir los costos y gastos imputables a dichos ingresos; sin embargo como consecuencia de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta del 22% que le fueron practicadas sobre los ingresos netos que fueron facturados, no estuvo en posibilidad de deducir dichos costos y gastos. Que la compañía señaló que la omisión en la aplicación de los arts. 425 de la Constitución y 18 de la Decisión 578, ha significado omitir la obligatoriedad de comprender en su totalidad la realidad material de los hechos por parte del Tribunal de instancia que incurre en un error notable que ha repercutido en la resolución de la causa y en el principio de verdad material. Que la actora señaló que el 3 de octubre de 2018, el Tribunal

Andino de Justicia de la Comunidad Andina se pronunció respecto de la Interpretación Prejudicial, Proceso 85-IP-2017 solicitada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, de la República del Ecuador, proceso interno No. 17510-2016-00360 de la empresa Global Sales Solutions Line SL, sucursal Perú, la que debió ser considerada en la sentencia recurrida. Que la omisión del Tribunal de no aplicar el art. 18 de la Decisión 578 de la CAN, dando a la compañía un trato discriminatorio, ha significado no realizar un ejercicio de subsunción de los presupuestos normativos al caso concreto, lo que conlleva a una falta de aplicación completa de la norma, la cual de haberse aplicado de manera adecuada y directa por parte del Tribunal, hubiese dado como resultado garantizar un trato equitativo y no discriminatorio a una empresa sin domicilio ni establecimiento permanente en el Ecuador, garantizando de esta manera el respeto a! ordenamiento jurídico internacional y el respeto al art. 425 de la Constitución de la República. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. El Servicio de Rentas Internas, en su contestación al recurso casación planteado, señala respecto a la causal tercera, por el vicio extra petita. Que se alega que la sentencia adolece de vicio de congruencia. Que el principio de congruencia se relaciona con el contenido de las resoluciones judiciales e implica armonía entre lo pedido por las partes y la sentencia, en los términos dentro de los cuales quedó circunscrito el debate, sin que se pueda dejar de resolver ninguna de las cuestiones que los justiciables proponen, ni concederles más o algo distinto de lo pedido. Que la congruencia y la motivación son requisitos que deben concurrir en las sentencias; un fallo incongruente altera el thema decidendum que se plantea en el proceso o los hechos propuestos a debate por las partes. Que entonces, los hechos controvertidos, dentro de los cuales debería enmarcarse la resolución de los juzgadores para ser congruente, son fundamentales también para la motivación, ya que se exige no sólo que las normas jurídicas que se aplica se refieran expresamente a cada uno de los hechos controvertidos sino también que se explique su pertinencia con relación a los mismos; solo de esta manera se cumplirá con el requisito de la motivación; de allí la correlación que existe entre estos dos principios. Que si una resolución no se atiene a los hechos en que se fundamenta la pretensión, adolecerá de incongruencia; las partes no tendrán posibilidad de defenderse frente al nuevo thema decidendum que presente o plantee el juzgador al resolver, pudiendo dejar fuera del debate hechos tempestivamente planteados en el proceso. Que en el presente caso se evidencia que la sentencia del Tribunal resuelve cada una de las pretensiones y excepciones planteadas, por lo

que el vicio alegado por la actora procesal carece de sustento y más si se pretende establecer que resolvió en exceso o algo adicional a lo sometido a conocimiento. Que el casacionista solo menciona que "...resuelve sobre una pretensión que no ha sido planteada en los términos bajo los cuales se ha pronunciado...", sin que del recurso de casación se pueda establecer el argumento de manera efectiva que es lo que se resuelve en demasía y que pretensión es la que se extralimita el Tribunal. Que del recurso de casación tampoco se puede evidenciar cual es el tema ajeno a la litis que se resolvió, pues del contraste efectuado entre pretensión procesal, contestación a la demanda y objeto de litis y lo resuelto en sentencia, no se puede evidenciar que es lo que el Tribunal resuelve en exceso. Que respecto a la causal quinta señala que el recurrente en el presente caso incumple con los requerimientos mínimos exigidos por la técnica casacional definida por la doctrina y por la CNJ en sus distintos fallos, que no se puede identificar en el recurso cuales son las disposiciones que fueron indebidamente aplicadas en lugar de las que a su criterio debieron aplicarse. Que en el recurso no se determina el nexo causal existente entre la violación de las normas y el yerro de falta de aplicación que acusa y en lo único que si hace referencia al aspecto determinante pero solo en cuanto a que el resultado será distinto a lo resuelto por el Tribunal sin que emita análisis que sustente el cómo debieron haber resuelto. Que el recurso de casación debe ser desechado

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 3 del art. 268 del COGEP, por cuanto la sentencia recae en el vicio de extra petita, infringiendo por la no aplicación del arts. 92 del COGEP y 82 y 300 de la Constitución de la Republica. Y si incurre en el vicio de falta de aplicación de los arts. 425 de la Constitución del Ecuador y 18 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, al amparo del caso 5.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1 El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 3 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos (¼) 3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se

omita resolver algún punto de la controversia. (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o autoº.

6.1.1 El caso 3, recoge los vicios de ultra petita, extra petita, citra petita o mínima petita; Gladis E. de Midón, en su obra ªLa Casación. Control del Juicio de Hechoº, Buenos Aires Argentina, Rubinzal Culzoni Editores, paginas 391, 427 y 471 sobre estos vicios manifiesta: ª¼ Así; son decisorios incongruentes no sólo los citra o infra petitos o los ultra petitos, sino también los extra petitos o salidos de tema. Denominación esta última que damos a las resoluciones que por modificar lo pretendido, haciendo sustituciones en su causa pretendí, o en la persona que deduce o contra quien se deduce, o en su objeto inmediato o mediato, termina juzgando una pretensión distinta a la concretamente sometida a decisión. Por ello puede afirmarse que, si el demandante modifica, altera o transforma todos, alguno o algunos de los elementos de la pretensión, hay mutación en la demanda, y si esa modificación transformación o alteración la hace el juez, hay incongruencia extra petita.º

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

6.1.3 Sobre la falta de aplicación Humberto Murcia Ballén señala que: ª¼ 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 jurídica¼º (Humberto Murcia Ballén, ªRecurso de Casación Civilº, Bogotá Colombia, 2005, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez C. Ltda., página 327).

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

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

ª Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentesº.

ª Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsablesº.

ª Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos. En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior. La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizadosº.

CÓDIGO ORGANICO GENERAL DEL PROCESOS.

ª Art. 92.- Congruencia de las sentencias. Las sentencias deberán ser claras, precisas y congruentes con los puntos materia del proceso. Resolverán sobre las peticiones realizadas por las partes y decidirán sobre los puntos litigiosos del procesoº.

DECISIÓN 578 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES

ª Art. 18.- Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros.- Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisiónº.

6.3. Corresponde en primer lugar pronunciarse respecto al caso 3 del art. 268 del COGEP, vicio de extra petita.

6.3.1 A fojas 41 a 41 vuelta, consta la demanda en ª VII. PETICIÓN Y PRETENCIONES, en el numeral 128 señala en la pretensiones en el presente proceso son: ª a) Se declare la nulidad de la resolución No. NAC-RRRRRVC20-00000285 expedida el 20 de noviembre de 2020, por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, y consecuentemente, la nulidad de la Resolución No. 117012018RDEV377842 emitida el 23 de noviembre de 2018 por la Dirección Zonal 9 del SRI que negó el Reclamo de Pago Indebido planteado por TELEATENTO por el Impuesto a la Renta del periodo septiembre 2015 a diciembre 2016; por haber sido expedidas violando las Garantías Constitucionales de Motivación, Seguridad Jurídica y no confiscatoriedad, contenidos en los artículos 76 numeral 7 literal I; 82 y 300 de la Constitución de la República. b) Que subsidiariamente, de conformidad con lo previsto en el Art. 6 de la Decisión 578 de la CAN, se declare que los ingresos obtenidos por TELEATENTO constituyeron ª Beneficios Empresariales" que debieron tributar exclusivamente en el Perú por no haber sido renta de fuente ecuatoriana y sin que hayan debido estar sometidos a retención en la fuente de Impuesto a la Renta en el Ecuador; habiéndose configurado el presupuesto normativo de Pago Indebido establecido en el Art. 122 del Código Tributario. Consecuentemente solicito que se disponga se reintegre a TELEATENTO la suma de Novecientos setenta y cuatro mil ochocientos treinta y siete dólares de los Estados Unidos de América 32/100 (USD 974.837,32) pagados indebidamente en concepto de impuesto a la Renta por el período septiembre de 2015 a diciembre 2016, por haber sido satisfecha fuera de la medida legal; más los respectivos intereses compensatorios conforme al Art. 22 del Código Tributario, computados desde la fecha de presentación del Reclamo de Pago Indebido, hasta la fecha en que se efectúe la devolución. c) Que en el supuesto no consentido de que se considere que los ingresos obtenidos por TELEATENTO debieron tributar en el Ecuador por haber sido aplicable el art. 14 de la Decisión 578; se reconozca haberse inaplicado lo dispuesto por el art. 18 ibídem por haberse producido un trato discriminatorio a TELEATENTO con respecto a otros contribuyentes ecuatorianos, al no habérsele permitido deducir los costos y gastos que fueron necesarios para la obtención de su renta, lo cual configura el Pago Indebido (¼) (consta un cuadro y establece que el monto total de pago indebido seria USD 934.262,86). d) Considerando que TELEATENTO no cuenta con domicilio en la República del Ecuador, solicita que en sentencia se ordene al SRI

que el valor que se le restituya por el pago Indebido de Impuesto a la Renta, más los correspondientes intereses compensatorios, le sea devuelto mediante cheque certificado, transferencia bancada al exterior a una cuenta de su propiedad, o una Nota de Crédito Desmaterializada' ©

La Administración Tributaria en su contestación a la Demanda a fojas 135 vuelta señala: ª VII. PETICIÓN En razón de los argumentos anteriormente expuestos y por ser precedente en derecho, solicito Señores Jueces se sirvan mediante sentencia aceptar las excepciones planteadas por la Administración Tributaria y en el mismo sentido, se sirvan desechar la demanda por improcedente y ajena a derecho, y en consecuencia se confirme el contenido de la Resolución No. NAC-RRRRRVC20-00000285 y su antecedente la Resolución 117012018RDEV377842º.

6.3.2 Ante tales pretensiones el Tribunal A quo estableció que el Objeto de la controversia se contrae a dilucidar los siguientes puntos: ª Dilucidar sobre la validez y legalidad de la resolución No. NAC-RRRRRVC20-00000285 expedida el 20 de noviembre de 2020 por la Directora General del Servicio de Rentas Internas por la cual se atendió el recurso de revisión insinuado en contra de la resolución No. 117012018RDEV377842 de 23 de noviembre de 2018 por la que se negó el reclamo de pago indebido planteado por TELEATENTO DEL PERÚ, con la finalidad establecer si la empresa actora tiene derecho o no a la devolución del valor reclamado de novecientos setenta y cuatro mil ochocientos treinta y siete dólares de los Estados Unidos de América con treinta y dos centavos (USD 974.837,32) más los intereses legales que correspondan, para lo cual se verificará la procedencia o no de las causales invocadas en el recurso de revisión, así como la debida motivación y legalidad de la resolución impugnadaº.

En virtud de lo expuesto se observa que el objeto controvertido fijado, abarca las pretensiones planteadas en el proceso de impugnación.

6.3.3 Ahora bien en este punto es pertinente detallar lo que señala el Tribunal de instancia en el considerando OCTAVO, cuanto atiende una alegación subsidiaria de la demanda, (sobre la cual se ha sustentado el caso 3): ª SOBRE LA ALEGACIÓN SUBSIDIARIA RESPECTO AL TRATO DISCRIMINATORIO SUFRIDO POR TELEATENTO.- 8.1. La empresa actora solicita que, en el supuesto no consentido, de que se considere que las operadoras debieron

practicar retenciones en la fuente del impuesto a la renta en los pagos realizados a TELEATENTO por los servicios de apoyo empresarial recibidos, se debió aplicar lo dispuesto por el numeral 1 del art. 10 de la LRTI, en concordancia con el art. 47 del RLRTI, ya que en el caso de que la empresa que TELEATENTO hubiese estado domiciliada en el Ecuador, para determinar su base imponible sujeta a impuesto a la renta en el Ecuador con la tarifa del 22%, necesariamente debió deducir los costos y gastos imputables a dichos ingresos; sin embargo como consecuencia de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta del 22%, que indebidamente le fueron practicadas por las operadoras sobre los ingresos netos que fueron facturados, no estuvo en posibilidad de deducir los costos y gastos imputables a esos ingresos.

Con el objetivo de lograr que TELEATENTO no tenga un trato discriminatorio, argumenta que el SRI debió determinar presuntivamente cuál hubiese sido el impuesto a la renta que dicha empresa debió pagar en el Ecuador en el período septiembre 2015 a diciembre 2016 y considerar que el impuesto a la renta que le fue indebidamente retenido, por sobre el impuesto que debió causar presuntivamente, constituye pago indebido y que, en tal virtud, le debió ser devuelto.

Para sustentar su pedido presenta un cuadro a fs. 39, en el que luego de aplicar coeficientes de renta presuntivos se establece un valor total de USD 934.262,86 por concepto de pago indebido.

8.2. Este órgano judicial, considera que la petición referida ut supra resulta extraña al ejercicio de la facultad resolutiva de la Administración Tributaria, a través de la cual se atendió la petición de devolución formulada por la empresa que constituye el antecedente de la resolución impugnada, misma que también se expidió en el ejercicio de esta facultad donde el pronunciamiento de la Administración Tributaria versa exclusivamente sobre el reconocimiento o no del derecho a la devolución de valores que la empresa actora considera haber pagado de forma indebida, sin que sea procedente atender un requerimiento que corresponde al ejercicio de la facultad determinadora como es la aplicación de coeficientes de renta presuntivos a los ingresos de la empresa actora, pues esto derivaría en una mezcla

indebida de facultades administrativas (la resolutiva y determinadora), situación que no está permitida dentro del ordenamiento jurídico vigente, por lo tanto niega la pretensión subsidiariaº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.3.4 De lo expuesto se concluye que el Tribunal de instancia no incurre en el vicio de extra petita alegado, puesto que, al pronunciarse sobre la alegación subsidiaria de la actora, sobre haber recibido un trato discriminatorio (numeral c) pretensiones que consta en la demanda), -pretensión que se encuentra contemplada en el objeto controvertido- concluye que la Administración Tributaria ejerció su facultad resolutiva, al atender la petición de devolución formulada por la empresa (que constituye el antecedente de la resolución impugnada); y que, a su vez, al analizar la resolución impugnada, también se lo hizo en aplicación de la facultad resolutiva, para resolver si se debía reconocer o no el derecho a la devolución de valores que la empresa actora considera haber pagado de forma indebida. Dentro de este contexto, los juzgadores A quo señalaron, que atender la petición de la contribuyente sobre que el ª SRI debió determinar presuntivamente cuál hubiese sido el impuesto a la renta que dicha empresa debió pagar en el Ecuador en el período septiembre 2015 a diciembre 2016 y considerar que el impuesto a la renta que le fue indebidamente retenido, por sobre el impuesto que debió causar presuntivamente, constituye pago indebido y que, en tal virtud, le debió ser devueltoº; corresponde al ejercicio de la facultad determinadora, y no procedía, pues aquello hubiere derivado en una mezcla indebida de facultades administrativas (la resolutiva y determinadora), situación que no está permitida dentro del ordenamiento jurídico vigente.

Verificado el análisis referido, no se evidencia que se hubieren violentado los arts. 92 del COGEP, 82 y 300 de la Constitución de la República, ya que el fallo es claro, preciso y congruente con los puntos materia del proceso, en acatamiento al ordenamiento jurídico vigente y los juzgadores no han modificado lo pretendido por la parte accionante y demandada, al haber abordado precisamente las pretensiones, inclusive aquellas subsidiarias, que en este caso, se hallaban contenidas en el objeto de la controversia fijado con anuencia de las partes procesales. Consecuentemente, no prospera el vicio de extra petita alegado.

6.4 Respecto al caso 5 del art. 268 del COGEP: falta de aplicación de los arts. 425 de la Constitución del Ecuador y 18 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, en primer lugar se debe verificar en qué parte del fallo se incurre en esos vicios, siendo esta

puntualización una obligación del recurrente, quien debe precisar aquello con claridad en su recurso de casación; más aún si se considera el principio de limitación, por el cual el juez debe pronunciarse exclusivamente respecto a la denuncia que efectúa el recurrente; por ello es que el recurso debe ser técnico y preciso, ya que guiará al Juzgador a analizar la sentencia y revisar si es que ha existido o no violación de la normativa, pero siempre dentro del marco y los parámetros establecidos por el recurrente.

6.4.1 El recurrente señala que el vicio de falta de aplicación denunciado se verifica en el considerando OCTAVO de la sentencia; cuando el Tribunal omite aplicar el art. 18 de la Decisión 578 de la CAN que contiene la cláusula de No Discriminación, dado que TELEATENTO es una empresa extranjera sin domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador y, por tanto, no tuvo la obligación de llevar una contabilidad en el Ecuador, por lo que, para determinar la base imponible sujeta a Impuesto a la Renta en el Ecuador con la tarifa del 22%, debió deducir los costos y gastos imputables a dichos ingresos; sin embargo, como consecuencia de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta del 22% que le fueron practicadas sobre los ingresos netos que fueron facturados, no estuvo en posibilidad de deducir dichos costos y gastos.

6.4.2 Continuando con el análisis, se señala que esta Sala ya ha sentado en reiteradas ocasiones que al fundamentar el vicio de falta de aplicación se requiere: i) Determinar cuál es la norma a 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 qué norma fue aplicada en lugar de aquella que da solución al problema jurídico materia de la decisión judicial, y por tanto, fue indebidamente aplicada; y, iv) Demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador.

En la especie, se corrobora que el casacionista no determina que norma fue aplicada en lugar de aquella que da solución al problema jurídico; ni determina la trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador; consecuentemente existe falta de técnica casacional, lo cual no puede ser suplido por esta Sala de Casación, y, sería suficiente para desechar el vicio alegado; sin embargo, hay que señalar que Tribunal A quo ante la pretensión de la compañía actora precisa que: ª 8.2. Este órgano judicial, considera que la petición referida ut supra resulta extraña al ejercicio de la facultad resolutiva de la Administración Tributaria, a través

de la cual se atendió la petición de devolución formulada por la empresa que constituye el antecedente de la resolución impugnada, misma que también se expidió en el ejercicio de esta facultad, donde el pronunciamiento de la Administración Tributaria versa exclusivamente sobre el reconocimiento o no del derecho a la devolución de valores que la empresa actora considera haber pagado de forma indebida, sin que sea procedente atender un requerimiento que corresponde al ejercicio de la facultad determinadora como es la aplicación de coeficientes de renta presuntivos a los ingresos de la empresa actora, pues esto derivaría en una mezcla indebida de facultades administrativas (la resolutiva y determinadora), situación que no está permitida dentro del ordenamiento jurídico vigente, por lo tanto niega la pretensión subsidiariaº; verificándose de ello, como hecho probado, que, en sede administrativa, solo se hizo uso de la facultad resolutiva al atender una petición de devolución y, en tal virtud, no procedía atender una petición que involucraba a la facultad determinadora con la aplicación de coeficientes presuntivos a los ingresos.

Asimismo, se evidencia otro hecho probado determinante para la resolución del caso, en el análisis que realiza el Tribunal A quo, al ªContrato de prestación de servicios de ªContac Centerº suscrito entre la actora y CONECELª : ª7.15 De lo expuesto se desprende con claridad meridiana que al producirse los beneficios de servicio técnico prestado por TELEATENTO en el Ecuador, al tenor de lo dispuesto en el art. 14 de la Decisión 578 de la CAN, los pagos efectuados por estos conceptos debían retenerse conforme lo manda el art. 48 de la LRTI vigente en los ejercicios examinados¼ Para concluir esta parte, se recalca que los valores retenidos por las empresas OTECEL y CONECEL a TELEATENTO por los meses de septiembre de 2015 a diciembre de 2016, debían tributarse en el Ecuador conforme lo prevé el art. 14 de la Decisión 578 de la CAN, por lo tanto los valores retenidos por este concepto constituyen pagos debidos, confirmándose de esta manera lo dispuesto en la resolución ¼ º, esto es, que los beneficios del servicio técnico se produjeron en Ecuador y que los valores retenidos constituyen pago debido.

6.4.3 Vistos los hechos probados puntualizados precedentemente, y habiéndose verificado en el párrafo del fallo de instancia (citado en el inciso anterior) que los juzgadores A quo aplicaron la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, no queda duda en que -para su decisión- aplicaron el art. 425 de la Constitución (reprochado como ª falta de aplicaciónº) pues en función de esta norma constitucional, aplican una norma comunitaria, respetando la

jerarquización normativa dispuesta en el art. 425 ya referido, consecuentemente se desecha el cargo contra esta norma. Por otro lado, de aceptarse el vicio, simplemente se reforzaría el análisis realizado en instancia, pero no se incidiría en la decisión de la causa.

Finalmente, respecto a que los beneficios del servicio técnico se produjeron en Ecuador (hecho probado), el Tribunal aplicó el art. 14 de la Decisión 578 de la CAN que señala: ª Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gastoº ; norma sobre la cual, el recurrente no ha acusado de vicio alguno, entendiéndose que se encuentra de acuerdo con su aplicación, siendo esta norma trascendental en la decisión de los juzgadores, y al no haberse reprochado, cualquier otro cargo sería intrascendente en la decisión.-

El art. 18 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (reprochado);señala: ª Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisiónº , norma que si se hubiere aplicado no influiría en la decisión de la causa, pues permanece intacta la norma que llevó al tribunal a tomar una decisión, esto es el art. 14 de la Decisión 578 de la CAN, que no ha sido acusada por el casacionista y, por otro lado el recurrente no llega a demostrar la trascendencia de la misma en el fallo recurrido.

Finalmente, y solo para realizar un ejercicio práctico de comprensión, si los hechos probados son, que en sede administrativa se utilizó la facultad resolutiva y que lo que pretendía el contribuyente es que se mezcle dicha facultad con la facultad determinadora, siendo esto improcedente; y que, los beneficios del servicio técnico fueron en Ecuador; no se encuentra conexión del art. 18 de la Decisión 578 con aquellos, como para señalar que con su aplicación, la decisión de los juzgadores de instancia hubiere sido distinta, por lo que por este extremo también se desecha el vicio.

6.4.4 En virtud del análisis que antecede no se configura el vicio de falta de aplicación de los arts. 425 de la Constitución del Ecuador y 18 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

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 dictada el 7 de octubre del 2022, a las 09h15, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2021-00092

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

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

Bajo los hechos probados en instancia, y la utilización de normas que incidieron en la causa, se verifica que los juzgadores A quo si aplicaron el art. 425 de la Constitución y, por otro lado, no correspondía la aplicación del art. 18 de la Decisión 578 de la CAN, pues no guardaba relación con dichos hechos, existiendo además deficiencias imputables a la parte recurrente en la construcción del yerro del caso 5. Respecto al caso 3 se verifica que el Tribunal se pronunció sobre las pretensiones de las partes, que además fueron contenidas en el objeto de la controversia, desechándose el vicio de extra petita.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2021-00097 RESOLUCION 264-2024 232223940-DFE

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 22 de mayo del 2024, las 13h19. 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. 09501-2021-00097.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el señor Xavier Fernando Estrada Perlaza, presentó demanda en contra de la Resolución No. 109012020RREC437953, de 30 de noviembre de 2020 emitida por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas; que resuelve negar el reclamo administrativo interpuesto y ratificar el Acta de Determinación Tributaria No. 09202024900338547, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2012.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en la audiencia preliminar, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª (i) ESTABLECER SI EXISTE LA NULIDAD DEL ACTO IMPUGNADO Y DE SU ANTECEDENTE EL ACTA DE DETERMINACIÓN, DE ACUERDO A LOS ARGUMENTOS EXPUESTOS POR EL ACTOR EN SU DEMANDA (ii) ESTABLECER SI SE HA PRODUCIDO LA CADUCIDAD DE LA FACULTAD DETERMINADORA (iii) ESTABLECER SI EL PROCESO DE DETERMINACIÓN PRESUNTIVA SE SIGUIÓ RESPETANDO LA NORMATIVA TRIBUTARIAº.

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve declarar con lugar la acción de impugnación deducida por Xavier Fernando Estrada Perlaza, y se declara la invalidez del acto impugnado y de sus antecedentes.

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

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

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

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 24 de agosto del 2021, a las 13h55, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2021-00097, argumentando el caso 2 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 22 de agosto de 2023, a las 08h25, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el SRI, por la causal segunda, del art. 268 del COGEP, por que los jueces no motivan su sentencia; infringiendo los arts. 76.7.l) de la Constitución; 89 y 95.7 del COGEP; 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial, 85 del Código Tributario; y sentencia No. 227-14-SEP-CC, caso 126-13-EP, y sentencia No. 104-14-SEP-CC y caso 1604-11-EP.

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 de 9 de febrero del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2021-00097, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de octubre del 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 los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 21 de mayo de 2024 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que los Juzgadores no motivan su sentencia, referente a que la orden de determinación No. DZ8-GPNDETC19-0000008-M, fue notificada en legal y debida forma, el 15 de marzo del 2019, cuando la autoridad que suscribe de forma electrónica el referido documento, ya contaba con la resolución correspondiente al cargo de Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, tornando en validó la orden de determinación en virtud del art. 85 del Código Tributario. Que el Tribunal no motiva su sentencia, debido a que, como se evidencia de la sola lectura de la misma, no hay vestigio alguno en relación a que la administración tributaria ha demostrado que la parte actora ha sido legal y debidamente notificada con el inicio de la determinación tributaria, situación que no ha sido considerada por el Tribunal, lo cual conlleva a que la sentencia sea incomprensible. Que de la lectura de la sentencia recurrida, el Tribunal, hace un análisis sencillo de la prueba de la actora, señalando que supuestamente existe incompetencia de la autoridad que suscribió la orden de determinación, sin realizar mayor análisis al respecto, peor aún, no ha motivado su decisión al respecto, violentando de esta forma, todo precepto judicial sobre la motivación de los fallos judiciales. La errada conclusión del Tribunal, provocaría gravemente, que las glosas establecidas por la administración tributaria, sean dadas de baja. Que conforme a lo prescrito en la Constitución todo acto o resolución de los poderes públicos debe encontrarse debidamente motivado. Que la debida motivación se refiere a la enunciación de normas de derecho en que se funda su decisión o resolución

explicando la pertinencia de la aplicación de dichas normas a los hechos acontecidos en el proceso. Que el principio de motivación también se encuentra contemplado en el art. 89 del COGEP. Que el Tribunal no es congruente al momento de dirimir la controversia, puesto que, si las transacciones cuestionadas por la Administración Tributaria en el acto impugnado cuentan con la debida y legal sustancia económica, el Tribunal a quo no manifiesta argumentación refiriéndose a las normas pertinentes al caso, que parten del vínculo jurídico que nace a raíz de la notificación de la orden de determinación para verificar la declaración del impuesto a la renta del 2012 presentada por el actor. Que la sentencia recurrida contiene conjeturas y valoración subjetiva de los hechos, sin contrastarlos y armonizarlos al derecho. Que de allí que esta no cumpla con el requisito de la motivación de los actos, resoluciones y fallos de los poderes públicos, que ampara la Constitución; ni con lo prescrito por el art. 89 del COGEP, incurriendo así en el numeral 2 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. El señor Xavier Fernando Estrada Perlaza, en la contestación al recurso de casación señala que no se encuentran en el escrito del recurso presentado, fundamentación sobre la forma en que se habría incurrido en una falta de motivación en la sentencia. Que, no se explica razonadamente por qué la sentencia carece de tal motivación. Que en numerosas sentencias y autos, la Corte Nacional ha instruido a los administrados que la fundamentación de la infracción debe hacerse en forma clara y precisa, sin incurrir en imputaciones vagas, vinculando el contenido de las normas que se pretenden infringidas con los hechos y circunstancias a que se refiere la violación, esto es, que la infracción debe ser demostrada sin que a tal efecto baste señalar que la sentencia no está motivada; es necesario que se demuestre cómo, cuándo y en qué sentido se incurrió en la infracción. Que en razón del principio dispositivo, las proposiciones de la parte recurrente, fijan los límites dentro de los cuales los jueces de casación desarrollan la actividad jurisdiccional. Que los señores Jueces están impedidos de corregir errores o suplir falencias de oficio, en aplicación del numeral 6 del art. 168 de la Constitución de la República, en concordancia con el art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial. Que la Administración Tributaria alega la falta de motivación debido a que, a su decir, el Tribunal no consideró el art. 85 del Código Tributario que se refiere a la notificación de los actos administrativos. Que este asunto es irrelevante en el resultado de la sentencia, pues independientemente de haberse realizado la notificación, lo trascendental es que la notificación fue ordenada por una funcionaría que no era competente en razón del

tiempo y, eso fue lo que el Tribunal resolvió de forma motivada. Que la sentencia cumple con enunciar las normas o principios jurídicos en que se funda y explica también la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, expresando, de forma racional, clara y lógica, los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación e interpretación y aplicación del derecho. Que la Administración Tributaria no fundamenta de qué manera la sentencia es incompresible, sólo transcribe el texto de la sentencia y lo que en realidad pretende el recurrente es que se analice la supuesta debida notificación a la parte actora con el inicio de la determinación tributaria en este proceso a pesar de que no existe duda y no fue controvertido por la parte demandada que la Orden de Determinación fue emitida el 12 de Marzo del 2019, es decir, un día antes de que la Abogada Cindy Naranjo Rosero (quien suscribe dicha Orden) entre en funciones como Directora Zonal Subrogante. Que al respecto, los señores Jueces manifiestan que el acto administrativo fue emitido por autoridad manifiestamente incompetente, por lo que se vulneró el derecho del contribuyente al debido proceso, particularmente el derecho a la defensa, por lo que aplicaron el art. 139 del Código Tributario. Que en razón de aquello, el Tribunal resuelve que la Orden de Determinación es ª un acto nulo que no produce efectos jurídicos para el contribuyente, al perder su validez, eficacia y su presunción de legitimidad y ejecutoriedad, los actos subsecuentes son igualmente nulos, por lo que es innecesario analizar los otros puntos determinados como objeto de la controversia...º. Que en el recurso de casación, la Administración Tributaria dice que la sentencia no cumple con los parámetros de motivación señalados en las sentencias No. 227- 14-SEP-CC, caso No. 1269-13-EP, sentencia No. 104-14-SEP-CC, caso 1604-11-E y sentencia No. 009-10-SEP-C, caso 0595-09-EP pero únicamente menciona estas sentencias de Corte Constitucional, sin fundamentar ni explicar de qué manera se da el supuesto incumplimiento. Por lo expuesto solicita que el recurso sea rechazado.

5. Problema jurídico

Caso 2: falta de motivación, amparado en los arts. 76.7.l) de la Constitución; 89 y 95.7 del COGEP; 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial, 85 del Código Tributario; y sentencia No. 227-14-SEP-CC, caso 126-13-EP, y sentencia No. 104-14-SEP-CC y caso 1604-11-EP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El art. 268 del Código Orgánico General de Procesos en su parte pertinente establece:

ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivaciónº.

6.1.1. En el caso se alega el incumplimiento del requisito de motivación.

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

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

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

CÓDIGO ORGANICO GENERAL DE PROCESOS.

> ª Art. 89.- Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casaciónº.
>
> ª Art. 95.- Contenido de la sentencia escrita. La sentencia escrita contendrá:

(¼) 7. La motivación.(¼)º .

CÓDIGO ORGANICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL.

ª Art. 130.- Facultades jurisdiccionales de las juezas y jueces.- Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: ¼ 4. Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos;º

CÓDIGO TRIBUTARIO.

ª Art. 85.- Notificación de los actos administrativos.- Todo acto administrativo relacionado con la determinación de la obligación tributaria, así como las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, se notificará a los peticionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones, con arreglo a los preceptos de este Código. El acto de que se trate no será eficaz respecto de quien no se hubiere efectuado la notificaciónº .

6.3. La motivación es: ª el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucionalº (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

6.4 La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la conclusión sea motivada: ª [¼] La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechosº (párrafo 46 de la sentencia No. 274-13-EP/19 emitida el 18 de octubre de 2019, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 22, del martes

19 de noviembre de 2019; cuyo sentido ha sido reiterado en el párrafo 32 del fallo 1357-13-EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

6.5 El Tribunal de instancia luego de establecer que no se ha presentado excepciones previas, señala que en lo que tiene que ver con la validez del proceso, ninguna de las partes procesales cuestionó la validez del mismo, no existen reclamos de terceros, no hay cuestionamientos a la competencia o al procedimiento; y, el Tribunal tampoco encontró la omisión de alguna de las solemnidades sustanciales a la que se refiere el art. 107 del COGEP, que amerite la declaratoria de la nulidad de oficio como lo prevé el art. 110 numeral 1) ibídem; por lo que, se declaró válido el proceso y ninguna de las partes procesales objetó esta decisión. A continuación se fijó el objeto de la controversia y se detallaron las pruebas anunciadas y practicadas en la audiencia.

6.6 En el considerando 7 el Tribunal A quo se refiere a varios principios constitucionales que sirven para asegurar las garantías básicas del debido proceso, y pasa a pronunciarse sobre el objeto de la controversia, transcrito en el numeral 1.1 de este fallo.

6.7 En el considerando 7.1 y sus numerales analiza el primer punto del objeto de la controversia, sobre la nulidad del acto impugnado y de su antecedente, por falta de competencia del funcionario que lo emitió, por falta de notificación, y, por no constar firma electrónica.

Para el efecto se refiere al art. 259 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno: ª El Director General, los Directores Regionales y los Directores Provinciales del Servicio de Rentas Internas, en su caso, dispondrán el inicio del proceso de determinación tributaria, para lo cual emitirán la correspondiente orden de determinación con la que se notificará al sujeto pasivo. La orden de determinación contendrá los siguientes requisitos: 1.- Identificación de la autoridad que la emite (¼) 9. Lugar y fecha de emisión (¼)º. y a la Orden de Determinación No. DZ8-GPNDETC19-00000008-M, mediante el cual se dispone el inicio del proceso de determinación de las obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la renta del ejercicio 2012, (prueba actuada), de la que concluyen entre otras cosas, que se ha emitido el 12 de marzo de 2019, que se ha dispuesto su notificación de conformidad con lo que establece el Código Tributario, la Ley de Comercio Electrónico, Mensajes de Datos y Firma Electrónica, la Resolución NAC-DGERCGC16-00000155 y el Acuerdo de Uso de Medios

Electrónicos; y que, consta suscrita por ªNARANJO ROSERO CINDY JENNIFER, DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DOCUMENTO FIRMADO Y NOTIFICADO ELECTRÓNICAMENTE SERVICIO DE RENTAS INTERNASº.

Señalan puntualmente: ªDado estos antecedentes, con fecha 12 de marzo de 2019, se aperturó la Orden de Determinación No. DZ8-GPNDETC19-00000008-M, misma que fue legal y debidamente notificada el 15 de marzo de 2019, para verificar el origen de las acreditaciones en las cuentas bancarias del contribuyente reportadas por instituciones financieras en el Anexo de registro operaciones transacciones económicas financieras (ROTEF) y determinar si corresponden a ingresos por actividades económicas efectuadas por éste, las cuales, no han sido declaradas en el Impuesto a la Renta dado que dicha declaración ha sido presentada en ceroº. Y, respecto al argumento de la Procuradora Judicial de la autoridad demanda, sobre la ocurrencia de un ªlapsus calami del analistaº, no tiene asidero legal, toda vez que en todos los actos de la administración tributaria, la administración ha ratificado que la fecha de emisión es el 12 de marzo de 2015, y en ninguno de ellos se ha señalado una fecha distinta indicando que se haya producido un lapsus calami. Que además no es hecho controvertido que la Orden de Determinación fue emitida por ªCindy Jenniffer Naranjo Rosero, en calidad de Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas Subrogantºe. De este análisis, concluye que a la fecha de emisión de la Orden de Determinación (12 de Marzo de 2019), Cindy Jenniffer Naranjo Rosero, no tenía la calidad de Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas Subrogante, calidad que inició el 13 de marzo de 2019, tal como se hace constar en la mencionada Orden de Determinación, situación que a criterio de los juzgadores vulneró el debido proceso, particularmente el derecho a la defensa conforme lo establece el art. 76 numeral 3 de la Constitución de la República del Ecuador, y el art. 82 del Código Tributario, que indica ªSin embargo, ningún acto administrativo emanado de las dependencias de las direcciones u órganos que administren tributos tendrán validez sino han sido autorizados o aprobados por el respectivo director general o funcionario debidamente delegadoº. Estos hechos a los que aplica las normas referidas, le llevaron también a aplicar el art 139 del Código Tributario en donde se califica como nulo a los actos que hubieren sido dictados por autoridad manifiestamente incompetente, en concordancia con lo establecido en el art. 94 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva. Con fundamento en lo expuesto el Tribunal

decide declarar con lugar la acción de impugnación.

6.8 En virtud de lo expuesto, esta Sala Especializada, verifica que en el fallo recurrido existe motivación, pues a los hechos citados se les aplica las normas que a criterio de los juzgadores son pertinentes y se explica con claridad meridiana, la subsunción entre unos y otros. Lo que se observa es que el recurrente, no está de acuerdo con la conclusión a la que llegó el A quo, no comparte el análisis de las pruebas realizado en instancia, sin embargo esto no configura un vicio de falta de motivación, sino más bien podría circunscribirse en otro de los yerros contemplados en el art. 268 del COGEP que atacan la incorrección del fallo.

El caso 2, no permite reprochar la incorrección del fallo, sino exclusivamente si éste se encuentra con una subsunción de hechos al derecho, incluso si ésta no es correcta.

Finalmente señalar que en en el análisis del primer punto controvertido, no sólo se aborda el asunto de la competencia de la funcionaria del Servicio de Rentas Internas, sino también se trata sobre si la orden de determinación fue notificada y sobre la alegación de firma electrónica realizada en instancia.

Por lo tanto no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP.

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 dictada el 24 de agosto del 2021, a las 13h55, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2021-00097.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el Servicio de Rentas Internas, no existe caución rendida.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, ya que el fallo está motivado, existe subsunción de hechos al derecho y una explicación clara y lógica de la conclusión.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

232345168-DFE

Juicio No. 01501-2021-00054 RESOLUCION 269-2024

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 23 de mayo del 2024, las 12h39. 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 Cohn Zurita (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 01501-2021-00054.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Cuenca, provincia del Azuay, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes, se estableció el siguiente objeto de la controversia: ª Conforme lo expuesto en la demanda y en la contestación, respecto de las siguientes glosas: Ingresos Gravados por Dividendos en calidad de beneficiaria efectiva; Capitalización de Utilidades por parte de las empresas Corporación Favorita C.A. y Metrocar S.A.; y, Otras Rentas Gravadas/Ingresos; establecer si fueron levantadas legalmente por la Administración Tributaria, o si el contribuyente justifica las diferenciasº.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió, aceptar parcialmente la demanda presentada por Gladys Mary Eljuri Antón en contra del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas y como consecuencia de los cargos levantados en el Acta de Determinación No. 01202124900479929 emitida por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016, se declara: ª 1. De la glosa ª Ingresos Gravados por Dividendos en calidad de beneficiaria efectiva de empresas extranjeras que tienen acciones y/o participaciones en empresas nacionalesº, se confirma únicamente la glosa que se origina por los dividendos distribuidos por la compañía C.A. Ecuatoriana de Cerámica, y, se dan de baja el resto de las glosas que corresponden a los dividendos distribuidos por las otras compañías nacionales, conforme lo analizado en el numeral 7.6 de este fallo. 2. Se dan de baja las glosas levantadas por Capitalización de Utilidades por parte de las empresas Corporación Favorita C.A. y Metrocar

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

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

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

S.A., conforme lo analizado en el numeral 7.7 de este fallo. 3. Se ratifican las glosas levantadas por ª Otras Rentas Gravadasº por los montos de USD 11.767,27 y USD 9.289,81. 4. La administración tributaria, una vez firme esta sentencia, deberá realizar la reliquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016 que corresponda, considerando lo aquí resueltoº.

1.3 La señora Gladys Mary Eljuri Antón y el Servicio de Rentas Internas, interponen recursos de casación contra la sentencia de 8 de febrero del 2023, a las 09h17, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2021-00054, argumentando el caso 5 del art. 268 del ª COGEPº.

La señora Gladys Mary Eljuri Antón., presentó demanda en contra del Acta de Determinación No. 01202124900479929 emitida el 29 de marzo de 2021 por el Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016.

1.4. Mediante auto de 25 de agosto del 2023, las 08h38, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación interpuesto por la señora Gladys Mary Eljuri Antón,y, por el Servicio de Rentas Internas, los dos bajo el caso 5 del art. 268 del COGEP, respecto de las glosas ª Ingresos Gravados por Dividendos en calidad de beneficiaría efectiva de empresas extranjeras que tienen acciones y/o participaciones en empresas nacionalesº, y otras rentas gravadasº , de conformidad con el contenido del recurso de casación.

En lo que respecta al recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, admitió el recurso, bajo el caso 5 por los cargos: i) Por la glosa ª ingresos gravados por dividendos en calidad de beneficiaría efectiva de empresas extrajeras que tienen acciones y/o participaciones en empresas nacionalesº, sustenta el vicio de errónea interpretación del tercer artículo innumerado agregado a continuación del art. 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

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 de 9 de febrero del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 01501-2021-00054, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de octubre del 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 los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

3.1. 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 14 de mayo de 2023 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Recurso de casación de la señora Gladys Mary Eljuri Antón.- La casacionista en la fundamentación del recurso señala que en la especie, el fallo de instancia al resolver la Glosa ª Ingresos Gravados por Dividendos en calidad de beneficiaría efectiva de empresas extrajeras que tienen acciones y/o participaciones en empresas nacionalesº incurrió en una errónea interpretación del Artículo innumerado tercero después del art. 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente en el año 2016), así como del art. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución y del art. 81 del Código Tributario; y en una falta de aplicación de los arts. 99, numeral 5, y 105, numeral 1 del Código Orgánico Administrativo, y de los arts. 2020, 2036 y 2037 del Código Civil. Que en el acápite 7.6.1 el Tribunal de instancia aplica el artículo innumerado tercero después del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente en el año 2016), que en dicha disposición podemos ver que el legislador ha establecido dos requisitos para la configuración del beneficiario efectivo que deben estar de manera CONCURRENTE, pues para que una persona ostente dicha calidad se requiere que tenga tanto el poder de controlar la atribución de ingreso, así como que pueda disfrutar de esos ingresos, pues justamente el legislador en la redacción del artículo establece la conjunción copulativa ª así comoº para conformar la concurrencia de los dos presupuestos, evidenciando que los dos presupuestos deben ir de manera conjunta para que se pueda calificar a alguien como beneficiario efectivo de un ingreso. Que resulta un hecho probado que Gladys Eljuri únicamente fue apoderada general de las empresas extranjeras, y que además, como lo reconoce la Autoridad Tributaria en el Acta de Determinación impugnada, todos los dividendos fueron entregados directamente a las cuentas de las sociedades extranjeras, sin que exista prueba o sustento alguno que soporte que la señora Gladys Eljuri haya disfrutado de dichos dividendos, al amparo del tenor literal del artículo tercero innumerado después del artículo 7 del Reglamento de LRTI, no podía la señora Eljuri Antón ser considerada como beneficiaría efectiva de ningún dividendo distribuido a las empresas extranjeras, independientemente de que haya sido o no apoderada, pues nunca se dieron los presupuestos jurídicos que confirmen los dos requisitos establecidos en la citada norma. Que el Tribunal de instancia yerra en su interpretación y, alejándose del tenor literal y obvio de la norma, establece de manera expresa, y sin análisis del porqué de su interpretación, que está ª regulación normativa que condene dos presupuestos y que el Tribunal considera que no necesitan ser concurrentes entre sí, es decir puede configurarse un beneficiario efectivo si se

cumple cualquiera de esos supuestos normativos, ya sea ª quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficios o utilidadº, o por el hecho de ª utilizar, disfrutar o disponer de los mismosº. Que es decir que, modificando la normativa establece en su interpretación que la calidad de beneficiario efectivo se configura por cualquiera de los dos presupuestos; cuando la norma mencionada no dispone eso, sino expresamente establece que deben producirse de manera conjunta, concurrente, los dos supuestos para que estemos ante un beneficiario efectivo. Que al haber equivocado el sentido, estableció que la Actora sí habría sido beneficiaria efectiva de los dividendos distribuidos por la Compañía Nacional C.A. Ecuatoriana de Cerámica, cuando la realidad es que la señora Gladys Eljuri ni compareció en las Juntas Generales de dicha compañía y peor aún, nunca se benefició de los dividendos distribuidos por esa sociedad nacional a las empresas extranjeras Empronorte Overseas y Lemury Corporation. Que luego de la errónea interpretación señalada el Tribunal realiza una interpretación corta y limitada del art. 76, numeral 7 y literal l) de la Constitución, así corno del art. 81 del Código Tributario, ya que las dos normas establecen la garantía de que los actos y resoluciones de los poderes públicos deben estar correctamente motivados. Que el Tribunal de instancia al momento de establecer el concepto de beneficiario efectivo de las compañías extranjeras Empronorte Overseas Inc. Ltd., Lemury Corporation, Fininvest Overseas Inc. Ltd., Alamo Investments Inc, no justifica cómo es que la señora Gladys Eljuri, tuvo efectivamente el control de las empresas extranjeras, ni se explica cómo es que la actora se habría beneficiado de los dividendos distribuidos, ya que es incluso un hecho claro que la Administración realizó una amplia revisión de las cuentas bancarias de la contribuyente y nunca se reflejó pago o dividendo alguno que correspondería a las empresas extranjeras. Que no se puede considerar que el Tribunal cumplió con interpretar los arts. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, y el 81 del Código Tributario en la extensión que ameritaba, abarcando todo el análisis de los hechos que constan hasta reconocidos por el SRI y en la sentencia recurrida. Que no se puede considerar que efectivamente existió una motivación orgánica y completa en la resolución de la glosa si hay partes en las que se refleja que el análisis del Tribunal al subsumir los hechos alegados por el SRI, (pues no los probó) y las normas legales pertinentes no fue lógico, ya que las alegaciones fácticas tienen muchísimas inconsistencias y contradicciones. Que por tanto, se dio una errónea interpretación de lo que efectivamente implica el art. 76.7.l) de la Constitución y el art. 81 del Código Tributario en la sentencia al haberles dado a las normas denunciadas un alcance corto,

limitado, cuando es claro que la motivación debe ser un eje transversal sobre todo lo resuelto, alcanzado a todos los hechos que fueron alegados por el SRI para levantar una glosa anti técnica y contraria a la ley. Que la correcta interpretación del artículo innumerado tercero después del Artículo 7 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, es que, para que una persona sea considerada beneficiaria efectiva debe cumplirse de manera concurrente los dos presupuestos jurídicos; es decir que la persona natural debe legal, económicamente o de hecho tener el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad, y además, debe poder utilizar, disfrutar o disponer de los mismos. Situación que nunca se dio en el caso de la actora. Que art. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución, en concordancia con el art. 81 del Código Tributario, si se le hubiese dado el alcance completo y real que ameritaba, se habría establecido que existió una insuficiencia motivacional, pues si se considera que las empresas extranjeras son parte del Grupo EIjuri, y que el Grupo Raíz está conformado por los cinco hermanos EIjuri Antón, no hay coherencia ni lógica que los dividendos se atribuyan en 50% a dos hermanos y no a los cinco. Que la errónea interpretación señalada fue tan trascendental en la resolución de la causa que llevó al Tribunal de instancia a realizar el análisis bajo una premisa equivocada. Que este yerro produjo que la Sala juzgadora considere equivocadamente el concepto de beneficiario efectivo y los requisitos que la normativa establece para que se configure dicha calidad, produciendo injustamente que se considere a la señora Gladys Eljuri como beneficiaría efectiva de las sociedades extranjeras Empronorte Overseas Inc. Ltd., Lemury Corporation, Fininvest Overseas Inc. Ltd., Alamo Investments Inc por el único hecho de tener un poder general para representarlas, cuando sea necesario, pues varias veces ella no las representa, en la República del Ecuador. Que si se hubiera dado el sentido correcto se hubiera establecido que la actora por ser apoderada no tiene el control sobre ingresos y nunca se benefició, ni utilizó, ni disfruto dichos dividendos. Sobre la falta de aplicación de los arts. 99 numeral 5, y 105, numeral 1, del Código Orgánico Administrativo, así como de los artículos 2020,2036 y 2037 del Código Civil, señala que en virtud de que el punto medular de la acusación de la Autoridad Tributaria fue que la señora Gladys Eljuri era la apoderada general de las empresas extranjeras, y por ello, se debía atender sobre qué establece el ordenamiento jurídico ecuatoriano para el Mandato y corno se lo ejecuta. Que de conformidad al art. 2020 del Código Civil al apoderado se le puede confiar uno o más negocios, pues existen poderes generales y poderes específicos, es lógico que si la señora Gladys Eljuri tiene un poder

general esté, por deseo de su mándante, facultada para representarlo, pero este poder no es de control infinito, como pretende sostener el Tribunal de instancia, pues el ordenamiento jurídico pone límites a ello, lo cual se habría evidenciado si se habría aplicado los arts. 2036 y 2037 del Código Civil. Que de conformidad a lo dispuesto en los artículos mencionados bajo ningún concepto estamos ante un poder de disposición como incorrectamente ha señalado el Tribunal en su sentencia, pues las atribuciones autorizadas a la señora Gladys Eljuri era para representar a las sociedades extranjeras en el Ecuador, facultándola comparecer en Juntas Generales según lo dispone la Ley de Compañías, siendo este el límite que impone la Ley. Que era además pertinente que el Tribunal aplique en su análisis los arts. 99.5 y 105.1 del COA, pues si ha quedado evidenciado que existió yerros de motivación por parte del SRI para levantar esta glosa, pues las incoherencias de los enunciados no sirven para sustentar la decisión, demuestran que no hay nexo causal que pueda sensatamente establecer que la señora Gladys Eljuri es beneficiaría efectiva de los dividendos distribuidos por empresas nacionales a las sociedades y menos aún del 50% como se determinó, se debió dar de baja la integridad de la glosa al tenor del art. 99 numeral 5 del COA, pues no puede haber un acto administrativo válido si carece de motivación. Que si se hubiese aplicado el art. 105, numeral 1 del COA, habría sido claro que el acto administrativo impugnado era NULO, pues no puede tener validez en el mundo jurídico, menos aún surtir efectos, un acto que ha sido emitido contrariando el ordenamiento jurídico y las leyes, tergiversando el sentido de las normas tributarias, haciendo caso omiso a normas del ordenamiento jurídico que estaban llamadas a resolver la controversia. Que el Tribunal de instancia en lugar de aplicar la normas denunciadas, aplica el art. 68 del Código Tributario, el cual, si bien es correcto que haya sido considerado, debió ser complementado con los artículos 2020, 2036 y 2037 del Código Civil. Que se habría confirmado que la premisa establecida por el SRI para considerar a la señora Eljuri Antón como la beneficiaría efectiva del 50% de los dividendos distribuidos por empresas nacionales a sociedades extranjeras no tiene motivación ni sustento fáctico alguno, pues la señora Gladys Eljuri nunca se benefició de manera personal de los dividendos ya que la ley no permite a los mandatarios realizarlo; tampoco le podía atribuir ingresos por el 50% de los dividendos por ser apoderada, ya que el mandato es de administración, no de disposición y, peor aún, de beneficio; en definitiva, se habría confirmado a cabalidad que el SRI no adecua los hechos a las normas. Que considerando los vicios de motivación que adolecen al acto administrativo, pues la teoría del SRI está impregnada de contradicciones e

inconsistencias, si se habría aplicado los arts. 99.5 y 105.1 del COA en sentencia se habría resuelto la invalidez de la glosa, e incluso la nulidad del acto administrativo en sí, pues no podría tener efectos jurídicos un acto administrativo que fue dictado contradiciendo el ordenamiento jurídico. Sobre la Glosa ª Otras Rentas Gravadasº argumenta que la sentencia de instancia incurre en el vicio de falta de aplicación de los arts. 2099 y 2100 del Código Civil. Que el art. 2099 del Código Civil define al contrato de mutuo o préstamo como aquel en el que una de las partes entrega a la otra, cierta cantidad de cosas fungibles (dinero) con cargo a restituir otras tantas del mismo género y calidad, por lo que no existe duda alguna que este contrato bilateral, se perfecciona con la sola entrega de la cosa objeto de préstamo; disposición que guarda armonía y coherencia con el art. 2100 del mismo cuerpo normativo que ratifica que basta la tradición para que se verifique el contrato de mutuo, lo cual implica que la única condición que la ley impone para que surta efectos legales, es que se realice la entrega cierta, en este caso de dinero. Que si estábamos ante un contrato de mutuo entre Gladys Eljuri y Andrés Álvarez, la devolución o abono de los valores prestados no podían ser considerados como otros ingresos gravados. Que el Tribunal no aplicó dichas disposiciones en el fallo recurrido, pues en su considerando 7.8.2 resuelve que, ª con la única prueba practicada por la accionante (un cheque No. 003206 del Banco del Austro emitido por US$ 10.000), no se ha justificado lo afirmado y ofrecido en la demanda, ni desvirtuado la fundamentación que consta en el Acta de determinación; por lo tanto, no se han destruido las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad con las que cuenta el acto impugnado de conformidad con el Art. 82 del Código Tributarioº. Que en la sentencia en lugar de aplicar los artículos mencionados aplica el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, estableciendo que son otros ingresos gravados, cuando la naturaleza del hecho es que correspondió a un abono realizado por Andrés Álvarez a favor de su madre por un préstamo. Que el vicio señalado ha sido determinante en la decisión del Tribunal, pues si se hubiera considerado las normas invocadas el resultado sería que al ser el abono de un préstamo, ya que de conformidad con los arts. 2099 y 2100 del Código Civil, se perfeccionó el contrato de mutuo únicamente con la entrega de la cosa prestada, y que cualquier otro hecho que puedan acordar las partes en virtud de su libertad contractual no incide en la validez jurídica del contrato referido; por lo que los US$9.289,81 no pueden ser considerados como otros ingresos. Por lo expuesto solicita que se conceda el recurso de casación.

4.2 El Servicio de Rentas Internas en la contestación al recurso de casación argumenta que la

señora Gladys Eljuri es apoderada ªcon amplias y totales facultadesº de las empresas extranjeras: Empronorte Overseas Inc. Ltd.; Lemury Corporation; Fininvest Overseas Inc.; y, Alamo Investments Inc. Que las empresas extranjeras Empronorte Overseas Inc. Ltd. y Lemury Corporation tienen una participación accionaria mayor al 50% de la Empresa nacional C.A. Ecuatoriana de Cerámica. Que la participación accionaria de las empresas extranjeras señaladas, respecto de las demás empresas nacionales, no supera el 50% señalado. Que respecto a la empresa extranjera Royal Blue Bristol S.A. el TDCT verificó que la hoy accionante no consta como apoderada, por tanto, en el presente recurso se excluye las distribuciones de dividendos efectuadas a la misma porque la base del recurso es la calidad de apoderada general de la contribuyente. Que respecto a la Glosa ªIngresos Gravados por Dividendos en calidad de beneficiada efectiva de empresas extranjeras que tienen acciones y/o participaciones en empresas nacionalesº, en relación a la supuesta errónea interpretación del tercer artículo innumerado agregado a continuación del artículo 7 del Reglamento para aplicación de la LRTI determina que realizando una adecuada interpretación del mencionado artículo se puede establecer que este realmente contiene dos supuestos no concurrentes para que una persona sea considerada como beneficiario efectivo, estos son: ªquien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidadº o por el hecho de ªutilizar, disfrutar o disponer de los mismosº. Que contrario a lo indicado por el actor, en la redacción del artículo se emplea el signo de puntuación punto y coma (;) que conforme lo reconoce la Real Academia Española el principal uso, aplicable al caso en concreto, es el de ªseparar oraciones sintácticamente independientes entre las que existe una estrecha relación semánticaº©es decir, el artículo contiene dos condiciones que sí bien están relacionadas son independientes por tanto, no deben concurrir para que se genere la consecuencia. Que el articulado es sumamente claro, el correcto ejercicio de interpretación que se debe efectuar es que será considerada como beneficiaría efectiva cualquier persona que tenga ªEl poder legal, económico o de hecho de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad o El poder de utilizar, disfrutar o disponer de los mismosº. Que para el Tribunal de instancia es un hecho probado que Gladys Eljurí Antón tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad de las empresas bajo análisis porque es apoderada con ªamplias y totales facultadesº. Que la señora Gladys Eljuri es beneficiaria efectiva. Respecto errónea interpretación del artículo 76, numeral 7 literal l) de la Constitución y del art. 81 del Código Tributario, señala que sobre este vicio se debe considerar que existe una

deficiencia casacional, por cuanto, el actor no demuestra el supuesto error de interpretación del Tribunal de instancia ni explica cuál es el sentido o alcance correcto de las normas que señala infringidas. Que en su fundamentación se limita a presentar su disconformidad con la decisión adoptada y realmente la pretensión del actor va enfocada a la declaración de una posible falta de motivación de la Sentencia, lo cual no es procedente en al caso alegado y admitido. En lo referente a la supuesta falta de aplicación de los arts. 99 y 105 del COA y 2020, 2036 y 2027 del Código Civil señala que el vicio resulta improcedente por existir una clara deficiencia casacional, por cuanto, incumple el segundo condicionamiento de que se determine que norma se aplicó en lugar de aquella que alega debía haberse aplicado. Que alega que el Tribunal aplica el art. 68 del Código Tributario pero reconoce expresamente que este sí debía aplicarse. Que existe deficiencia casacional en relación a los artículos del COA. Que respecto a la Glosa ª Otros rentas gravadasº, En relación a la supuesta falta de aplicación de los artículos 2099 y 20100 del Código Civil. Que dentro de la fundamentación del caso quinto del art. 268 del COGEP no cabe consideración respecto de los hechos y corresponde a la Sala Especializada examinar el recurso en base a los hechos probados y aceptados por las partes. En este sentido, se debe considerar que los montos glosados tienen relación con dos acreditaciones, por USD 11.767,27 y USD 9.289,81, que fueron realizadas a dos cuentas bancarias de la contribuyente (Banco Guayaquil y Banco del Austro, respectivamente). Que consecuentemente, es un hecho probado que el actor no justificó lo afirmado en su demanda, esto es, que las transacciones se trataban de venta de joyas, en el primer caso, y la devolución de un préstamo en el segundo, dando como resultado que no sea procedente el vicio alegado porque se busca modificar los hechos aceptados; situación que no es procedente a través del caso quinto. Por lo expuesto solicita que se rechace el recurso.

4.3 Fundamentación del recurso de casación del Servicio de Rentas Internas.- Señala que la sentencia incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP; al resolver la Glosa ª Ingresos Gravados por Dividendos en calidad de beneficiaría efectiva de empresas extranjeras que tienen acciones y/o participaciones en empresas nacionalesº incurre en errónea interpretación del tercer artículo innumerado agregado a continuación del art. 7 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno; Que bajo la fundamentación del caso 5 respecto de la glosa en análisis, para el Tribunal de instancia son hechos ciertos los siguientes: ª i. Gladys Eljuri es apoderada, ª con amplias y totales facultadesº , de las empresas extranjeras Empronorte Overseas Inc. Ltd.; Lemury Corporation; Fininvest Overseas Inc.; y, Alamo Investments Inc.

ii. Las empresas extranjeras Empronorte Overseas lnc. Lid. y Lemury Corporation tienen una participación accionaria mayor al 50% de la empresa nacional C.A. Ecuatoriana de Cerámica. iii. La participación accionaria de las empresas extranjeras señaladas, respecto de las demás empresas nacionales, no supera el 50% señalado. iv. Respecto a la empresa extranjera Royal Blue Bristol S.A. el TDCT verificó que la hoy accionante no consta como apoderada, por tanto, en el presente recurso se excluye las distribuciones de dividendos efectuadas a la misma porque la base del recurso es la calidad de apoderada general de la contribuyente". Que detalla los apartados 7.6, 7.6.1, y 7.6.4 de la sentencia recurrida. Que de la lectura de la sentencia se puede advertir que el Tribunal sostiene que Gladys Eljuri es beneficiaria efectiva únicamente en los casos de repartición de dividendos de empresas locales en las que las accionistas extranjeras tengan más del 50% del paquete accionario. Que por este motivo, en relación a los dividendos repartidos por las demás empresas nacionales bajo análisis, el Tribunal infirió que no se cumple con dicho "requisito" y concluyó que el Acto Administrativo tiene una deficiencia motivacional. Que justamente en este punto se demuestra el vicio cometido por el Tribunal de Instancia porque realiza una interpretación extensiva y errónea del tercer artículo innumerado agregado a continuación del artículo 7 del RLRTI al agregar un requisito o condición adicional no previsto en la norma. Que en el mencionado artículo contiene únicamente dos supuestos no concurrentes para que una persona sea considerada como beneficiario efectivo (lo cual, incluso, ha sido reconocido por el propio TDCT), estos son: "quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad" o por el hecho de "utilizar, disfrutar o disponer de los mismos". Como se puede observar, en ningún momento la norma establece el "requisito adicional" de poseer más del 50% del paquete accionario, al que se refiere el Tribunal, y al ser clara en su tenor literal no cabía la interpretación efectuada y plasmada en la sentencia recurrida. Que el tercer artículo innumerado agregado a continuación del artículo 7 del RLRTI, vigente en el periodo determinado, es claro y no debe estar sujeto a interpretaciones extensivas que crean requisitos adicionales no previstos en la normativa. Que la infracción es trascendente ya que el Tribunal da la razón al contribuyente al concluir erróneamente que se puede considerar a la señora GLADYS ELJURI como beneficiaría efectiva exclusivamente respecto de los dividendos distribuidos por C.A. Cerámica Ecuatoriana y no en relación de las demás empresas, infiriendo equivocadamente que el acto impugnado tiene una deficiencia motivacional; que se declara la falta de motivación parcial

de un Acto de Determinación que se encuentra debidamente motivado; que se atenta contra el principio de seguridad jurídica debido a que se establecen requisitos adicionales no previstos en la normativa, vigente al periodo en determinación, para que una persona sea considerada como beneficiaria efectiva y que existe un perjuicio a la Administración Tributaria. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.4 La parte actora señora Gladys Mary Eljuri Antón señala en la contestación al recurso de casación planteado que la Autoridad Tributaria pretende hoy alegar una errónea interpretación del tercer artículo innumerado agregado a continuación del artículo 7 de la LRTI, sosteniendo que el representar a la mayoría del capital social en la Junta General de socios para resolver sobre la distribución de dividendos es ª agregar un requisito adicional a la normaº, y por ello únicamente aduce que hay una errónea interpretación sobre los puntos que no le dio la razón el Tribunal, porque fácticamente la señora Gladys Eljuri no tenía poder legal para representar a la mayoría del capital social. Que lo único que motiva el recurso es la inconformidad con la sentencia, pues si efectivamente habría habido una interpretación incorrecta de la norma en los términos alegados por el SRI, esta errónea interpretación habría abarcado a todos los casos que fueron analizados por ese prisma del artículo denunciado, incluyendo el de la distribución de dividendos que fue ratificado en sentencia, y no únicamente a los casos en los que los hechos fácticos confirmaron que el SRI levantó cargos carentes de motivación. Que el legislador ha precisado sobre el tercer artículo innumerado agregado a continuación del artículo 7 de la LRTÍ, la presencia de dos requisitos para la configuración del beneficiario efectivo que deben estar de manera concurrente o simultánea, pues para que una persona ostente dicha calidad se requiere que tenga tanto el poder de controlar la atribución de ingreso, así como que pueda disfrutar de esos ingresos, pues justamente el legislador en la redacción del artículo establece la conjunción copulativa ª así como" para conformar la concurrencia de tos dos presupuestos, evidenciando que los dos presupuestos deben ir de manera conjunta para que podamos calificar a alguien como beneficiario efectivo de un ingreso. Que resulta un hecho probado que Gladys Eljuri únicamente fue apoderada general de las empresas extranjeras, y que además, como lo reconoce la Autoridad Tributaria en el Acta de Determinación impugnada, todos los dividendos fueron entregados directamente a las cuentas de las sociedades extranjeras, sin que exista prueba o sustento alguno que soporte que la señora Gladys Eljuri haya disfrutado de dichos dividendos, al amparo del tenor literal del artículo tercero innumerado después del artículo 7 del Reglamento de LRTI, no podía la

señora Eljuri Antón ser considerada como beneficiaría efectiva de ningún dividendo distribuido a las empresas extranjeras, independientemente de que haya sido o no apoderada, pues nunca se dieron los presupuestos jurídicos que confirmen los dos requisitos establecidos en la citada norma. Que por lo expuesto solicita que se rechace el recurso.

5. Problema jurídico

5.1. Sobre el recurso propuesto por la señora Gladys Mary Eljuri Antón: Determinar si en la sentencia respecto a: i) Por la glosa ª Ingresos Gravados por Dividendos en calidad de beneficiaría efectiva de empresas extrajeras que tienen acciones y/o participaciones en empresas nacionalesº, si incurre en errónea interpretación del artículo innumerado tercero después del art. 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente en 2016); así como del art. 76.7.l) del Constitución de la República y art. 81 del Código Tributario; y la falta de aplicación de los artículos 99.5 y 105.1 del Código Orgánico Administrativo y de los artículos 2020, 2036 y 2037 del Código Civil; y, ii) Por la glosa ª otras rentas gravadasº si incurre en el cargo de falta de aplicación de los arts. 2099 y 2100 del Código Civil; al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

Sobre el recurso presentado por el Servicio de Rentas Internas, respecto a la Glosa ª ingresos gravados por dividendos en calidad de beneficiaría efectiva de empresas extrajeras que tienen acciones y/o participaciones en empresas nacionalesº, incurre en errónea interpretación del tercer artículo innumerado agregado a continuación del art. 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; al amparo del caso 5.

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: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o autoº.

6.1.1. El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene

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

6.1.2. Respecto a la falta de aplicación alegada por el recurrente, este vicio consiste en: ª¼ 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 jurídica¼ º. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibánez C. Ltda., pág. 327).

6.1.3 Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: ªSe 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 (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361).

6.2 La actora manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

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

motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

CÓDIGO TRIBUTARIO

ª Art. 81.- Forma y contenido de los actos.- Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la leyº.

CÓDIGO ORGÁNICO ADMINISTRATIVO

ª Art. 99.- Requisitos de validez del acto administrativo. Son requisitos de validez: ¼ 5. Motivaciónº.

ª Art, 105 Causales de nulidad del acto administrativo. Es nulo el acto administrativo que:...1. Sea contrario a la Constitución y a la leyº.

CÓDIGO CIVIL

ª Art. 220.- Mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera. La persona que confiere el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general, mandatarioº.

ª Art. 2036.- El mandato no confiere naturalmente al mandatario más que el poder de efectuar los actos de administración; como son pagar las deudas y cobrar los créditos del mandante, perteneciendo unos y otros al giro administrativo ordinario; perseguir en juicio a los deudores; intentar las acciones posesorias e interrumpir las prescripciones, en lo tocante a dicho giro; contratar las reparaciones de las cosas que administra; y comprar los materiales necesarios para el cultivo o beneficio de las tierras, minas, fábricas, u otros objetos de industria que se le hayan encomendado.

Para todos los actos que salgan de estos límites, necesitará de poder especialº.

ª Art. 2037.- Cuando se da al mandatario la facultad de obrar del modo que más conveniente le parezca, no por eso se entenderá autorizado para alterar la sustancia del mandato, ni para los actos que exigen poderes o cláusulas especiales. Por la cláusula de libre administración se entenderá solamente que el mandatario tiene la facultad de ejecutar aquellos actos que las leyes designan como autorizados por dicha cláusulaº.

ª Art. 2099.- Mutuo o préstamo de consumo es un contrato en que una de las partes entrega a la otra cierta cantidad de cosas fungibles, con cargo de restituir otras tantas del mismo género y calidadº.

ª Art. 2100.- No se perfecciona el contrato de mutuo sino por la tradición, y la tradición transfiere el dominioº.

Las dos partes recurrentes presentan reproche contra esta norma reglamentaria:

REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.

ª TERCER ARTÍCULO INNUMERADO AGREGADO A CONTINUACIÓN DEL ARTÍCULO 7. Art. (¼).- Beneficiario efectivo.- Para efectos tributarios, se entenderá como beneficiario efectivo a quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; así como de utilizar, disfrutar o disponer de los mismos.º.

RECURSO PRESENTADO POR LA PARTE ACTORA:

6.3. Glosa ª Ingresos Gravados por Dividendos en calidad de beneficiaría efectiva de empresas extrajeras que tienen acciones y/o participaciones en empresas nacionalesº:

6.3.1 El Tribunal de instancia al resolver la glosa en análisis, señala: ª 7.6.4.- La controversia en este punto radica en establecer, conforme los argumentos de las partes procesales, si la actuación administrativa fue legal al glosar a la contribuyente Gladys Mary Eljuri Antón por ingresos por dividendos, según manifiesta la Administración tributaria, en calidad de beneficiario efectivo de empresas extranjeras con participación accionaria en compañías nacionales, para lo cual el Tribunal realiza las siguientes consideraciones.- En el presente

caso, del acto determinativo, se verifica que la Administración Tributaria básicamente ha utilizado para fundamentar su actuación el primer supuesto que consta en el tercer artículo innumerado agregado a continuación del Art. 7 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI, esto es ª quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidadº, atribuyendo esa calidad, en base de su análisis, a la contribuyente Gladys Mary Eljuri Antón, por lo que frente a ello, la Sala tiene que revisar si el análisis en el que se sustenta la administración es el correcto o no y se encuentra debidamente justificado en los fundamentos de hecho y de derecho aplicables.- De esta forma, se ha constatado que una de las premisas principales de la autoridad tributaria en el acto de determinación, es que las empresas extranjeras actúan a través de su apoderado (Gladys Mary Eljuri Antón) quien mediante el poder otorgado toma decisiones fundamentales en la marcha de las empresas nacionales donde aquellas empresas extranjeras son accionistas, y cuyas facultades incluyen entre otras el decidir sobre el destino de las utilidades que reparten las sociedades nacionales.- Otras de las premisas del acto determinativo es que las amplias facultades de los poderes otorgados por las compañías extranjeras, son puestas en evidencia en las Actas de Juntas de Accionistas de las empresas nacionales, donde la contribuyente (hoy actora) participa en calidad de accionista de dichas empresas y toma decisión respecto al destino de las utilidades de las empresas nacionales, por lo que Gladys Mary Eljuri Antón ejerció el control sobre dichas empresas (nacionales) y por ende tiene la facultad para ejercer el poder de controlar la atribución del ingreso y disponer del mismo; y que ella puede tomar decisiones únicamente con su sola comparecencia a la Junta General de Accionistas.- Con base en esas premisas, la autoridad tributaria concluye que la contribuyente Gladys Mary Eljuri Antón es el beneficiario efectivo de las empresas extranjeras en empresas nacionales, ya que ª con su sola presencia y su único criterio, se toman decisiones sobre las empresas nacionales puesto que las mencionadas empresas extranjeras son accionistas mayoritarios en varias empresas nacionalesº (fs. 295 vta.). (Énfasis agregado). Ahora bien, si esas premisas y conclusiones a las que ha arribado la Administración tributaria fuesen verdaderas en el sentido de que las empresas extranjeras son accionistas mayoritarios de las empresas nacionales y que Gladys Mary Eljuri Antón con su sola presencia toma decisiones fundamentales en la marcha de las empresas nacionales y decide, entre otras cosas, sobre el destino de las utilidades, la actuación administrativa sería correcta y legal al haber considerado a la referida contribuyente como beneficiario efectivo de aquellas empresas

extranjeras.- Al respecto y en esta parte del análisis, debemos revisar y referirnos al contenido del Acta de Determinación No. 01202124900479929, en la cual, en el numeral 3.6.1.6. (fs. 296 a 330) se efectúan los análisis que permitan determinar la existencia de ingresos gravados por los dividendos repartidos por las empresas nacionales a las empresas extranjeras de las cuales la contribuyente Gladys Mary Eljuri Antón es su beneficiario efectivo, señalando la autoridad tributaria lo siguiente: a) Dividendos distribuidos por Plastiazuay S.A., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2015, evidenciándose que la empresa EMPRONORTE OVERSEAS INC LTD, es accionista con una participación del 27,38% cuadro 33; b) Dividendos distribuidos por Apartamentos y Hoteles Ecuatorianos Apartec S.A., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2015, evidenciando que la empresa EMPRONORTE OVERSEAS INC, es accionista con una participación del 14,93% cuadro 34; c) Dividendos distribuidos por Recordmotor S.A., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2015, evidenciando que la empresa EMPRONORTE OVERSEAS INC, es accionista con una participación del 49,59% cuadro 35; d) Dividendos distribuidos por C.A. Ecuatoriana de Cerámica, la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2015, evidenciando que la empresa EMPRONORTE OVERSEAS INC LTD, es accionista con una participación del 13,19% cuadro 36; e) Dividendos distribuidos por Construcciones Industriales S.A. Constrinsa, la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2015, evidenciando que la empresa EMPRONORTE OVERSEAS INC, es accionista con una participación del 0,64% cuadro 37; f) Dividendos distribuidos por Cristalería del Ecuador S.A. Cridesa, la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2015, evidenciando que la empresa EMPRONORTE OVERSEAS INC, es accionista con una participación del 2,39% cuadro 38; g) Dividendos distribuidos por Unacem Ecuador S.A., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en los años 2010, 2013 y 2015, evidenciando que la empresa EMPRONORTE OVERSEAS INC, es accionista con una participación del 0,03% cuadro 39; h) Dividendos distribuidos por Alimentos Ecuatorianos los Andes S.A., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2015, evidenciando que la empresa EMPRONORTE OVERSEAS INC, es accionista con una participación del 0,64% cuadro 40; i) Dividendos distribuidos por Hotel

Colon Internacional CA., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en los años 2013, 2014 y 2015, evidenciando que la empresa EMPRONORTE OVERSEAS INC, es accionista con una participación del 0,91% cuadro 41; j) Dividendos distribuidos por Inamazonas Inmobiliaria Amazonas S.A., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2015, evidenciando que la empresa EMPRONORTE OVERSEAS INC LTD, es accionista con una participación del 50,00% cuadro 42; k) Dividendos distribuidos por Cerámica Rialto S.A., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2015, evidenciando que la empresa EMPRONORTE OVERSEAS INC, es accionista con una participación del 0,18% cuadro 43; l) Dividendos distribuidos por Mantaoro Hotelera Manta S.A., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2015, evidenciando que la empresa EMPRONORTE OVERSEAS INC, es accionista con una participación del 1,88% cuadro 44; m) Dividendos distribuidos por Corporación Favorita C.A., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2015, evidenciando que la empresa EMPRONORTE OVERSEAS INC, es accionista con una participación del 9,26% cuadro 45; n) Dividendos distribuidos por Embotelladora Azuaya S.A., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2014 y 2015, evidenciando que la empresa EMPRONORTE OVERSEAS INC, es accionista con una participación del 28,66% cuadro 46; o) Dividendos distribuidos por OV Hotelera Machala S.A., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2014 y 2015, evidenciando que la empresa EMPRONORTE OVERSEAS INC, es accionista con una participación del 1,31% cuadro 47; p) Dividendos distribuidos por Cerámica Rialto S.A., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2015, evidenciando que la empresa LEMURY CORPORATION, es accionista con una participación del 7,90% cuadro 48; q) Dividendos distribuidos por C.A. Ecuatoriana de Cerámica, la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2015, evidenciando que la empresa LEMURY CORPORATION, es accionista con una participación del 71,39% cuadro 49; r) Dividendos distribuidos por Elasto S.A., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en los años 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 y 2006, evidenciando que la empresa ALAMO INVESTMENTS INC, es accionista con una participación del 19,99% cuadro 50; s)

Dividendos distribuidos por Corporación Favorita C.A., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2015, evidenciando que la empresa FININVEST OVERSEAS INC. LTD, es accionista con una participación del 1,12% cuadro 51; t) Dividendos distribuidos por Ommnibus BB Transportes S.A., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2015, evidenciando que la empresa ROYAL BLUE BRISTOL S.A., es accionista con una participación del 7,46% cuadro 52; u) Dividendos distribuidos por Andujar S.A., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2015, evidenciando que la empresa ROYAL BLUE BRISTOL SOCIEDAD ANÓNIMA, es accionista con una participación del 9,19% cuadro 53; y, v) Dividendos distribuidos por Continental Tire Andina S.A., la compañía ha decidido repartir dividendos que corresponden a las utilidades generadas en el año 2015, evidenciando que la empresa ROYAL BLUE BRISTOL SOCIEDAD ANÓNIMA, es accionista con una participación del 14,88% cuadro 54. (Cuadro 55 tiene un resumen de todas las compañías).--- Ahora bien, de lo expuesto, se observa claramente que en base de la propia información que consta en el Acta de determinación, las premisas en las que se sustenta la autoridad tributaria sólo son ciertas y verdaderas en una de las veinte y dos compañías que repartieron dividendos a las sociedades extranjeras Empronorte Overseas Inc. Ltd., Lemury Corporation, Alamo Investments Inc, Fininvest Overseas Inc. Ltd, y Royal Blue Bristol S.A. En este sentido, la única compañía nacional en la cual las empresas extranjeras tienen una participación accionaria mayor al 50%, es C.A. Ecuatoriana de Cerámica por lo que solamente en el caso de los dividendos distribuidos por esta empresa nacional, el Tribunal llega a la convicción de que se puede considerar como beneficiario efectivo a Gladys Mary Eljuri Antón, porque precisamente al ser apoderada (con amplias y totales facultades) de las empresas extranjeras EMPRONORTE OVERSEAS INC. LTD. y LEMURY CORPORATION, las cuales a su vez son accionistas de C.A. Ecuatoriana de Cerámica con una participación del 13,19% y del 71,39%, respectivamente, en este caso sí se configura el supuesto del beneficiario efectivo porque precisamente, al mantener ese porcentaje accionarial (mayoritario) sí ª tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidadº como ordena la norma.- NO OBSTANTE, esta situación no ocurre en el resto de las empresas que constan detalladas en los cuadros que van desde el 33 hasta el 55 del Acta de Determinación, y que originan el resto de los valores glosados en este punto, así, en todas estas empresas nacionales (Plastiazuay

S.A.; Apartamentos y Hoteles Ecuatorianos Apartec S.A.; Recordmotor S.A.; Construcciones Industriales S.A. Constrinsa; Cristalería del Ecuador S.A. Cridesa; Unacem Ecuador S.A.; Alimentos Ecuatorianos los Andes S.A.; Hotel Colon Internacional CA.; Inamazonas Inmobiliaria Amazonas S.A.; Cerámica Rialto S.A. (con accionista EMPRONORTE OVERSEAS INC LTD); Mantaoro Hotelera Manta S.A.; Corporación Favorita C.A. (con accionista EMPRONORTE OVERSEAS INC LTD); Embotelladora Azuaya S.A.; OV Hotelera Machala S.A.; Cerámica Rialto S.A. (con accionista LEMURY CORPORATION); Elasto S.A.; Corporación Favorita C.A. (con accionista FININVEST OVERSEAS INC. LTD); Ommnibus BB Transportes S.A.; Andujar S.A.; y, Continental Tire Andina S.A., la participación accionaria de las empresas extranjeras EMPRONORTE OVERSEAS INC., LEMURY CORPORATION, FININVEST OVERSEAS INC, ALAMO INVESTMENTS INC Y ROYAL BLUE BRISTOL S.A. (de las cuales, en las cuatro primeras es apoderada Gladys Mary Eljuri Antón, y en la última según la autoridad tributaria se le atribuiría una participación del 18%), no supera en ningún caso al 50%, por lo tanto, respecto de los dividendos distribuidos por estas empresas nacionales a las empresas extranjeras, no se puede considerar como beneficiario efectivo a la hoy accionante, porque, a pesar de que ella es la apoderada, debido al porcentaje de participación accionarial de las empresas extranjeras en las compañías nacionales, Gladys Mary Eljuri Antón, no tiene, como apoderada (e incluso ni sumada su participación como accionista directo en ocho de las compañías, conforme al cuadro No. 4 del Acta, fs. 202 a 203) ª el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidadº ni de tomar, con su sola presencia, decisiones fundamentales en la marcha de las empresas nacionales o decidir sobre el reparto de las utilidades de las compañías nacionales, como erróneamente sostiene la Administración en el Acta de Determinación. Por lo que resulta, que lo manifestado y concluido por la administración tributaria para considerar como beneficiario efectivo a la hoy actora, señalando que con su sola presencia y su único criterio toma decisiones sobre las empresas nacionales y las controla, ya que las empresas extranjeras serían accionistas mayoritarios de esas empresas nacionales, no es apegado a la realidad según se ha podido verificar de la propia información y datos plasmados en el Acta de Determinación, de esta forma, la actuación administrativa tiene insuficiencia motivacional, debido a que tiene una motivación aparente, pues su fundamentación fáctica es insuficiente, al estar afectada en este caso del vicio de la incoherencia lógica, es decir, existe contradicción entre los enunciados que componen la

fundamentación fáctica, pues por un lado se afirma que las empresas extranjeras son accionistas mayoritarios de las empresas nacionales, y por otro lado, se detallan sus porcentajes de participación que no superan (con excepción de un solo caso) el 50% del capital social; de esta forma, no existe una justificación coherente con los antecedentes y elementos de hecho del caso, lo que ha llevado a que el acto administrativo, en lo que respecta a esta glosa, tenga insuficiencia motivacional (con excepción del caso concreto descrito en líneas anteriores). Y adicionalmente hay que dejar constancia que, en el caso de la sociedad extranjera Royal Blue Bristol S.A., de las pruebas aportadas en este proceso (CD a fs. 444, carpeta ªROYAL BLUE BRISTOLº), se constata que la hoy accionante no consta como apoderada ni accionista, e incluso ni siquiera comparece en varias de las actuaciones que menciona la autoridad tributaria en el acto determinativo, sino lo hace el señor Juan Gabriel Eljuri Antón, como se relata en varios pasajes del Acta de Determinación (por ejemplo fs. 291, fs. 294 vta. y fs. 295; páginas 203, 210 y 211 del acta); por lo tanto, no puede ser considerada como su beneficiario efectivo. Por otro lado, en relación a la única empresa sobre la cual el Tribunal ha concluido que sí se configura la calidad de beneficiario efectivo (C.A. Ecuatoriana de Cerámica, cuyo accionista mayoritario es Lemury Corporation, y Empronorte Overseas INC LTD), efectivamente el poder otorgado (CD a fs. 444, archivos: ªPoder otorgado por Lemuryº y ªPoder Empronorteº) por las empresas extranjeras confieren a Gladys Mary Eljuri Antón y Juan Gabriel Eljuri Antón amplias y diversas facultades para administrar la sociedad y realizar todo tipo de gestiones sin limitación alguna, lo cual sirve de base (en este caso en particular, debido al porcentaje accionarial de las sociedades extranjeras: 71,39% más 13,19% que totaliza un 84,58%) para ser considerado como beneficiario efectivo, ya que precisamente está en la capacidad y tiene el poder de ªcontrolar la atribución del ingreso, beneficio o utilidadº como exige la norma. El Tribunal también considera que, al haberse utilizado, únicamente como una referencia y no como el sustento principal, fuentes periodísticas en el Acta de Determinación (fs. 222 a 223, 127 a 128, 282 vta. a 283), no invalida per se la actuación administrativa, la cual se ha basado principalmente en otros elementos para establecer la calidad de beneficiario efectivo de la contribuyente y que han sido analizados en el desarrollo de este numeral. Por otro lado, respecto al cuestionamiento de la accionante con relación al porcentaje del 50% que la autoridad tributaria le ha atribuido respecto de los poderes; la Sala verifica que en el Acta de Determinación se manifiesta lo siguiente: Que luego de revisar y analizar toda la

documentación que se logró recopilar, como una de las conclusiones comunes se establece que ªEl apoderado general de las empresas EMPRONORTE OVERSEAS INC. LTD., LEMURY CORPORATION, FININVEST OVERSEAS INC. LTD, ALAMO INVESTMENTS INC, es la señora Gladys Mary Eljuri Antón conjuntamente con el señor Juan Gabriel Eljuri Antón¼º (fs. 295), luego con base en ello, se concluye que ª¼ la Administración Tributaria procede a determinar que para efectos del presente proceso de determinación la contribuyente Gladys Mary Eljuri Antón es beneficiario efectivo en el 50% de las empresas extranjeras ALAMO INVESTMENTS INC, LEMURY CORPORATION, FININVEST OVERSEAS INC. LTD, EMPRONORTE OVERSEAS INC. LTD, y en un 18% de la empresa extranjera ROYAL BLUE BRISTOL SOCIEDAD ANÓNIMAº, y luego se reitera que ª¼ con los análisis realizados por parte de la Administración Tributaria se procederá a determinar los dividendos, así como los ingresos gravados que le correspondan a la contribuyente como beneficiario efectivo de las empresas extranjeras EMPRONORTE OVERSEAS INC. LTD., LEMURY CORPORATION, FININVEST OVERSEAS INC. LTD, ALAMO INVESTMENTS INC, en la (sic) cual a la contribuyente le corresponde el 50% de dichas empresas extranjeras y que con relación a la empresa extranjera ROYAL BLUE BRISTOL SOCIEDAD ANÓNIMA se le atribuye el 18% de la misma.º (fs. 295 a 296). De lo expuesto el Tribunal llega a la convicción de que la autoridad tributaria parte del hecho de que la contribuyente es apoderada general y de manera conjunta con el señor Juan Gabriel Eljuri Antón, respecto de las empresas extranjeras antes mencionadas; luego le califica a Gladys Eljuri como beneficiario efectivo de dichas sociedades en base al análisis que consta en el acto determinativo, concluyendo que se le debe atribuir el porcentaje del 50% para determinar los dividendos y los ingresos gravados, situación que la Sala considera lógica y razonable, ya que del contenido de los poderes generales que se refieren en el Acta de Determinación (fs. 223 vta. y 224, 235 vta. a 236, 244 vta. a 246, 262 vta. a 263) y que también fueron producidos como prueba en esta causa (CD a fs. 444), no se puede establecer o asignar un valor diferente al efectuado por la Administración, debido a que los apoderados son dos personas naturales sin que se haya establecido expresamente un porcentaje específico o distinto al 50% a cada uno de ellos, por lo tanto, se concluye que sobre este cuestionamiento la actuación administrativa es legal y objetiva. En base de lo expuesto, de las glosas levantadas a la hoy actora, por ingresos gravados por dividendos como beneficiario efectivo de empresas extranjeras que tienen acciones y/o participaciones en empresas nacionales

(numerales desde el 3.6.1.3 al 3.6.1.6 del Acta de determinación), se confirma únicamente la glosa que se origina por los dividendos distribuidos por la compañía C.A. Ecuatoriana de Cerámica (cuyos accionistas son las empresas Empronorte Overseas INC LTD, cuadro No. 36; y, Lemury Corporation, cuadro No. 49); y, se dan de baja todas las otras glosas que corresponden a los dividendos distribuidos por el resto de las compañías nacionales cuyo listado resumen consta en el Cuadro No. 55 del actaº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.3.2 De lo mencionado se resumen los hechos probados detectados respecto de la glosa en análisis: i) Que de la propia información que consta en el Acta de determinación, las premisas en las que se sustenta la autoridad tributaria sólo son ciertas y verdaderas en una de las veinte y dos compañías que repartieron dividendos a las sociedades extranjeras Empronorte Overseas Inc. Ltd., Lemury Corporation, Alamo Investments Inc, Fininvest Overseas Inc. Ltd, y Royal Blue Bristol S.A.; que la única compañía nacional en la cual las empresas extranjeras tienen una participación accionaria mayor al 50%, es C.A. Ecuatoriana de Cerámica, por lo que, solamente en el caso de los dividendos distribuidos por esta empresa nacional, el Tribunal llega a la convicción de que se puede considerar como beneficiario efectivo a Gladys Mary Eljuri Antón, porque precisamente al ser apoderada (con amplias y totales facultades) de las empresas extranjeras EMPRONORTE OVERSEAS INC. LTD. y LEMURY CORPORATION, las cuales a su vez son accionistas de C.A. Ecuatoriana de Cerámica con una participación del 13,19% y del 71,39%, respectivamente. ii) Que en el resto de empresas nacionales (que originan el resto de los valores glosados) no se supera en ningún caso al 50%, por lo tanto, respecto de los dividendos distribuidos por estas empresas nacionales a las empresas extranjeras, no se puede considerar como beneficiario efectivo a la hoy accionante, porque, a pesar de que ella es la apoderada, debido al porcentaje de participación accionarial de las empresas extranjeras en las compañías nacionales, la señora Gladys Mary Eljuri Antón, no tiene, como apoderada, el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad ni de tomar, con su sola presencia, decisiones fundamentales en la marcha de las empresas nacionales o decidir sobre el reparto de las utilidades de las compañías nacionales. iii) Que, en relación a la única empresa sobre la cual el Tribunal ha concluido que sí se configura la calidad de beneficiario efectivo (C.A. Ecuatoriana de Cerámica, cuyo accionista mayoritario es Lemury Corporation, y Empronorte Overseas INC LTD), efectivamente el poder otorgado (CD a fs. 444, archivos: ªPoder otorgado por

Lemuryº y ªPoder Empronorteº) por las empresas extranjeras confieren a Gladys Mary Eljuri Antón y Juan Gabriel Eljuri Antón amplias y diversas facultades para administrar la sociedad y realizar todo tipo de gestiones sin limitación alguna, lo cual sirve de base (en este caso en particular, debido al porcentaje accionarial de las sociedades extranjeras: 71,39% más 13,19% que totaliza un 84,58%) para ser considerado como beneficiario efectivo, ya que precisamente está en la capacidad y tiene el poder de ªcontrolar la atribución del ingreso, beneficio o utilidadº como exige la norma.

6.4.3 Como el vicio denunciado es el de errónea interpretación del artículo innumerado tercero después del art. 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente en 2016); así como del art. 76.7.l) del Constitución de la República y art. 81 del Código Tributario, considerando los hechos probados en instancia, se observa que el tercer artículo innumerado agregado a continuación del art. 7 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI dispone: ªArt. (...).- Beneficiario efectivo.- Para efectos tributarios, se entenderá como beneficiario efectivo a quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; así como de utilizar, disfrutar o disponer de los mismosº; que, los juzgadores A quo, han establecido después de valorar el poder otorgado a la accionante, que ésta tiene amplias facultades, lo que, es determinante para que concluyan que se encuentra dicho hecho encasillado en el primer supuesto del artículo citado (reprochado).

La norma reprochada prevé dos situaciones, las mismas que (de la propia redacción) no son concurrentes, pues no lo establece el contenido de la norma acusada de vicio, pues el conector ªasí comoº, es una expresión utilizada para denotar la existencia de una alternativa, y pertenece al grupo de los conectores de comparación. Este conector, para su mejor entendimiento puede ser reemplazado por otros conectores de comparación y, se mantendría el significado gramatical, así por ejemplo. ª tal como, del mismo modo que, de la misma manera que, al igual queº.

Si reemplazamos en la norma reprochada de vicio el conector ªasí comoº, con uno cualquiera de los conectores mencionados, llegaríamos al entendimiento de que se trata de dos situaciones distintas, y, cada una de ellas, de llegar a cumplirse configuraría un ªbeneficiario efectivoº.

Ejm: ª ..se entenderá como beneficiario efectivo a quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; al igual que / del mismo modo que / de utilizar, disfrutar o disponer de los mismosº .

En consecuencia, el único sentido gramatical que puede desprenderse del precepto reglamentario es que sea tan beneficiario efectivo el que tiene el poder de atribuir el dividendo, como el que tiene el poder para disfrutar del mismo.

6.3.4 Por lo tanto, se rechaza el cargo de errónea interpretación del tercer artículo innumerado a continuación del art. 7 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en cuanto a que para estar excluido de la exoneración de impuesto a la renta por el dividendo, la persona natural residente en Ecuador debe cumplir las dos condiciones establecidas en dicho precepto.

6.3.5 En lo referente a la errónea interpretación de los arts. 76.7.l) del Constitución de la República y 81 del Código Tributario, esta no se configura, ya que el Tribunal determina que lo señalado por la Administración Tributaria es contradictorio entre los enunciados que componen la fundamentación fáctica, pues por un lado se afirma que las empresas extranjeras son accionistas mayoritarios de las empresas nacionales, y por otro lado, se detallan sus porcentajes de participación que no superan (con excepción de un solo caso) el 50% del capital social y, al haberse utilizado, únicamente como una referencia y no como el sustento principal, fuentes periodísticas en el Acta de Determinación (fs. 222 a 223, 127 a 128, 282 vta. a 283), no invalida la actuación administrativa, la cual se ha basado principalmente en otros elementos para establecer la calidad de beneficiario efectivo de la contribuyente.

6.3.6 En lo referente al vicio de falta de aplicación de los arts. 99.5 y 105.1 del Código Orgánico Administrativo, hay que señalar que dicho vicio no se configura ya que las disposiciones del COA solo pueden ser aplicadas cuando no existen normas tributarias pertinentes que establezcan los requisitos de validez y nulidad de los actos administrativos; y, justamente por ello son supletorias. Por otro lado, en el presente caso no consta como hecho probado alguna situación que amerite aplicación de las normas de invalidez y/o nulidad de los actos administrativos en análisis (Liquidación de pago), ya que el Tribunal justificó por qué la aparente motivación no invalida per se la actuación administrativa. Además, en el recurso de

casación no se precisa cuál es la interpretación que se dió a dichas normas en instancia y, cuál era aquella que debía dársele.

6.3.7 En lo que respecta a la falta de aplicación de los arts. 2020, 2036 y 2037 del Código Civil; hay que señalar que consta como hecho probado que la actora es apoderada con amplias y totales facultades, ilimitadas; y los juzgadores llegaron a dicha conclusión una vez analizada la prueba practicada,y el poder otorgado a la accionante, por lo que, al reprocharse estas normas que tratan sobre el mandato, se percibe que la parte recurrente lo que intenta es que exista una nueva valoración del poder otorgado a la accionante, sin haber sustentado el caso 4 (preceptos de valoración probatoria) en su recurso de casación, yerro que de prosperar habilitaría a esta Sala a valorar dicha prueba en caso de haberse comprobado el error de derecho; sin embargo no corresponde hacer este ejercicio, pues la casacionista no fundamentó el yerro de valoración probatoria. Consecuentemente, esta Sala concluye que al no poder desconocer la conclusión (hecho probado) a la que llegaron los juzgadores respecto al poder de la accionante, incluso con la aplicación de estas normas, no se habría cambiado la decisión, es decir, no hubieren influenciado en la decisión, por lo que se desecha el vicio.

6.4 En lo referente a la Glosa ª otras rentas gravadas º el Tribunal A quo señala: ª 7.8.2.- La Litis en este punto tiene que ver con la glosa ª Otras Rentas Gravadas/Ingresos º y se tiene que establecer si las diferencias impugnadas fueron levantadas legalmente por la administración, o si el contribuyente justifica las mismas.- Los montos glosados tienen relación con dos acreditaciones, una por USD 11.767,27, y otra por USD 9.289,81, realizadas en dos de las cuentas bancarias de la contribuyente (Banco de Guayaquil y Banco del Austro, respectivamente), las que, por falta de justificación documental y de los argumentos alegados, han sido consideradas por la autoridad tributaria como otros ingresos gravados no declarados, conforme se desprende del contenido de los numerales 3.6.4.1.1 y 3.6.4.1.2 del Acta de Determinación impugnada (fs. 354 a 361). Ahora bien, dentro de esta causa, en la demanda se manifiesta que con la documentación que será aportada y practicada, se demostrará que se trata de venta de joyas en el primer caso, y de devolución de préstamos en el otro, por lo que no podrían ser considerados como ingresos gravados. Sin embargo, con la única prueba practicada por la accionante (un cheque No. 003206 del Banco del Austro emitido por US$ 10.000), no se ha justificado lo afirmado y ofrecido en la demanda, ni desvirtuado la

fundamentación que consta en el Acta de determinación; por lo tanto, no se han destruido las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad con las que cuenta el acto impugnado de conformidad con el Art. 82 del Código Tributario, en lo que tiene que ver con estas diferencias, las cuales son confirmadas, pues han sido, según la normativa analizada en este numeral, levantadas legalmente como otros ingresos gravados para efectos de establecer la base imponible y la liquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016, según lo establecido en los artículos 1, 2, 4, 8 numeral 10 y artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y artículo 10 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Internoº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4.1 De lo expuesto, se desprende que el hecho probado en este caso es que con la prueba practicada no se ha desvirtuadoª la fundamentación que consta en el Acta de determinación; por lo tanto, no se han destruido las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad con las que cuenta el acto impugnado de conformidad con el Art. 82 del Código Tributario, en lo que tiene que ver con estas diferencias, las cuales son confirmadas, pues han sido, según la normativa analizada en este numeral, levantadas legalmente como otros ingresos gravados para efectos de establecer la base imponible y la liquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016, según lo establecido en los artículos 1, 2, 4, 8 numeral 10 y artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y artículo 10 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Internoº.

6.4.2 El Tribunal de instancia determina que la actora señala que los montos glosados por dos acreditaciones, una por USD 11.767,27, y otra por USD 9.289,81, realizadas en dos de las cuentas bancarias de la contribuyente (Banco de Guayaquil y Banco del Austro), respectivamente, se trata de venta de joyas en el primer caso, y de devolución de préstamos en el otro; y que ofrece en la demanda que con la documentación que será aportada y practicada, se lo demostrará.

Al respecto resalta el Tribunal que la única prueba actuada sobre este tema es un cheque No. 003206 del Banco del Austro emitido por US$ 10.000, con el cual no se ha justificado lo afirmado y ofrecido en la demanda, ni desvirtuado la fundamentación que consta en el Acta de determinación.

6.4.3 Por lo expuesto al no haberse practicado prueba alguna respecto a la existencia de un

contrato de Mutuo o préstamo de consumo, no era pertinente la aplicación de los arts. 2099 y 2100 del Código Civil

RESOLUCIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

6.5 El Servicio de Rentas Internas, argumenta que la sentencia de instancia, incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP, la resolver la Glosa ª ingresos gravados por dividendos en calidad de beneficiaría efectiva de empresas extrajeras que tienen acciones y/o participaciones en empresas nacionalesº, incurre en errónea interpretación del tercer artículo innumerado agregado a continuación del art. 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.5.1 La Administración Tributaria argumenta que el Tribunal de instancia realiza una interpretación extensiva y errónea del tercer artículo innumerado agregado a continuación del artículo 7 del RLRTI al agregar un requisito o condición adicional no previsto en la norma, que en el mencionado artículo contiene únicamente dos supuestos no concurrentes para que una persona sea considerada como beneficiario y que en ningún momento la norma establece el ª requisito adicionalº de poseer más del 50% del paquete accionario, al que se refiere el Tribunal, para que se considere a la señora Gladys Eljuri como beneficiaría efectiva.

6.5.2 Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en este fallo al resolver el recurso de casación planteado por la actora, ya determinó lo que establece el Tribunal de instancia y los hechos probados al resolver la presente glosa; en tal virtud no cabe detallarlos nuevamente.

6.5.3 De la referencia que hace el Tribunal A quo a las premisas que considera la Administración Tributaria en el acto impugnado, se determina que es la propia Administración Tributaria la que argumenta que con la sola presencia de la actora como representante de las compañías extranjeras se toman decisiones sobre las empresas nacionales; es en virtud de ello que el Tribunal verifica dicha afirmación y determina que únicamente en la compañía C.A. Ecuatoriana de Cerámica, tienen las empresas extranjeras (cuya apoderada es la parte recurrente) una participación accionaria mayor al 50%, por ello en ese caso concluyen que sí se configura el supuesto del beneficiario efectivo, pero en base al análisis realizado tanto del acto impugnado, pruebas y del poder otorgado, es decir, en base a

esos hechos verificados, señalan que la accionante cumple con uno de los supuestos de la norma acusada de vicio, esto es, tener el control en la atribución del ingreso, caso contrario no podría hacerlo.

Se evidencia que el recurrente (SRI) pretende que esta Sala Casacional, bajo el caso 5, no considere las conclusiones a las que se arribó en instancia, una vez valorada la prueba, y que, proceda a efectuar una nueva valoración. Esta situación, como ya se ha pronunciado esta Sala en múltiples ocasiones, no es procedente, incluso si la Sala no se encuentra de acuerdo con los hechos probados en instancia.- Por otro lado, no se encuentra que la valoración probatoria de la cual se concluye el porcentaje de acciones, haya sido entendida por los juzgadores, como si aquello estuviere requerido en la norma reprochada de vicio, al contrario, lo que hicieron los juzgadores A quo es valorar hechos para poder afirmar si existía poder de control en la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; o poder de utilizar, disfrutar o disponer de los mismosº, pues cualquier de estos dos supuestos, no ocurre sin más, sino que deben existir elementos que den certeza a los juzgadores para poder subsumir los hechos en la norma, y eso, es lo que ha ocurrido, por lo tanto no se evidencia como tal una errónea interpretación.

6.5.4 Se deja sentado que la conclusión de este fallo, responde exclusivamente a la confrontación del fallo con los yerros alegados, respetando la técnica casacional, y no significa necesariamente que nos encontremos de acuerdo con la decisión de instancia.

7. Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia de 8 de febrero del 2023, a las 09h17, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2021-00054.

7.3. 2.- La parte actora en instancia, ha rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP; por lo que le corresponde al Tribunal A quo pronunciarse de conformidad con el art. 275 ibídem.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

Bajo los hechos probados que no pueden ser alterados en sede de casación, no se configuran los vicios alegados por los casacionistas, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ 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, jueves 23 de mayo del 2024, las 12h39. Me aparto del criterio de mayoría en lo que respecta al hecho tenido como cierto en la sentencia respecto de la glosa por dividendos y su consecuencia jurídica en función de los cargos planteados por la parte actora.

Estimo que el Tribunal considera que la intervención de la apoderada de las compañías accionistas extranjeras, en las juntas generales de las compañías locales, para viabilizar el pago de las utilidades, ocasiona que esta adquiera la condición de beneficiaria efectiva, subsumida al primer supuesto previsto en el artículo innumerado tercero a continuación del art. 7 del Reglamento para la aplicación de l LRTI. El Tribunal estima que esa condición solo la tiene la apoderada si las compañías que representa tiene una participación de más del 50% en el capital de la compañía local.

De ninguna manera el Tribunal ha considerado como elemento de hecho que la forma de redacción de los poderes (en que se le dotó de amplias y totales facultades, ilimitadas), implica que la parte actora tenía poder de disposición (a favor de sí misma) sobre los dividendos distribuidos por las compañías locales; caso contrario, el Tribunal hubiera declarado a la parte actora como beneficiaria efectivo en todos los casos y no solo en aquel en que la(s) compañía(s) que representaba tenía más del 50% de la participación en el capital de las compañía local que reparte los dividendos.

Por ello, se parte de la premisa que el Tribunal estima que si el apoderado tenía la posibilidad de viabilizar la repartición de los dividendos a sus compañías mandantes, adquiere la condición de beneficiaria efectiva.

En primer lugar, previo a analizar los cargos de la parte actora, como mero comentario, cabe indicar que tal postura es errada, pues, en función del art. 297 de la Ley de Compañías, cualquiera accionista, por ínfima que fuera la participación en el capital de una compañía, puede imponer la distribución de al menos el 50% de los dividendos, pues cualquier decisión en contrario requiere el consentimiento unánime de los accionistas.

En todo caso, el art. 2037 del Código Civil (que la parte actora denunció como inaplicado) permite esclarecer que no por la amplitud del mandato, este pierde su naturaleza, que es la de

gestionar asuntos ajenos en actos de administración (arts. 2020 y 2036 del mismo cuerpo legal, cuya inaplicación también acusó la parte recurrente).

Siendo así, no puede considerarse que el apoderado tenga poder alguno para atribuir dividendos y utilidades, pues a lo sumo es instrumental para viabilizar que la compañía local cumpla la obligación que es consustancial a la formación de las compañías, como es, la distribución de utilidades; en particular, en las compañías anónimas, en que es derecho de los accionistas participar de las utilidades de acuerdo al porcentaje de las acciones (arts. 1 y 208 de la Ley de Compañías).

Asimismo, la condición de beneficiario efectivo, con la que la norma pretende rastrear a quien recibe o puede disponer de la utilidad (si se trata de una persona natural residente en Ecuador, al ser una renta gravada -art. 8.5 de la LRTI-, sin que para él aplique la exoneración que se prevé solo para las personas naturales residentes fuera del Ecuador -art. 9.1 de la LRTI-), no la tiene el apoderado, pues este actúa por otro (requisito que es indispensable, cuando la compañía accionista es extranjera y no está asentada en Ecuador, por así disponerlo el art. 6 de la Ley de Compañías), sea cual fuera el porcentaje de participación de la compañia accionista en la compañía local que distribuye los dividendos (conforme el referido art. 297 de la Ley de Compañías).

Por tales razones, estimo que no debía considerarse a la parte actora como beneficiaria efectiva de los dividendos entregados por ninguna de las compañías locales, ni siquiera de aquella en la que la parte actora era apoderada de compañías que representaban más del 50% del capital de la compañía ecuatoriana que repartió los dividendos.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

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



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

ML/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.