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

R 467, R 468, R 471

Año II - Nº 400 - 64 páginas
Quito, viernes 6 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

265438168-DFE

Juicio No. 17510-2022-00160 RESOLUCION 467-2025

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, martes 1 de julio del 2025, las 17h06. 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 José Suing Nagua, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2022-00160.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, 17510-2022-00160, argumentando el caso 5 del art. 268 del ªCOGEPº, la señora Susana del Carmen Ruiz Tamayo presentó demanda en contra de la Resolución No. NAC-RRRRRVC22-00000042, de 25 de enero de 2022, suscrita por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, que resolvió confirmar el contenido de las Liquidaciones de pago Nos. 17201906502755767 y 17202006500046011 por diferencias en las declaraciones de Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2014 y 2015 y modificar el contenido de la Liquidación de pago No. 1720200650048455 por diferencias en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció el siguiente objeto de la controversia: ªDilucidar sobre la validez y legalidad de la resolución nro. NAC-RRRRRVC22-00000042 de 25 de enero de 2022 por la cual la Dirección General del Servicio de Rentas Internas resolvió confirmar el contenido de las liquidaciones de pago diferencias en las declaraciones de impuesto a la renta de los ejercicios fiscales 2014 y 2015 y modificar el contenido de la liquidación de por diferencias en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016, emitidas en contra de la Sra. Susana del Carmen Ruiz Tamayo, para lo cual se considerarán las alegaciones y pruebas presentadas por las partesº.

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSA 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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JOSE DIONICIO SUING NAGUA C=EC L=QUITO CI 1706860440

1.2. En la sentencia de mayoría recurrida se resolvió aceptar parcialmente la demanda presentada por el abogado Diego Fernando Álvarez de la Vega en su calidad de procurador judicial de la señora Susana del Carmen Ruiz Tamayo; consecuentemente se modifica la Resolución No. NAC-RRRRRVC22-00000042, dejando sin efecto la corrección del cálculo de la multa, debiéndose considerar los valores establecidos en la Liquidación de pago No. 1720200650048455 por diferencias en la declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016, de conformidad a lo dispuesto en la sentencia.

1.3 La señora Susana del Carmen Ruiz Tamayo, interpone recurso de casación contra la sentencia de mayoría de 11 de julio del 2024, a las 11h22, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No.

1.4. Mediante auto de 29 de octubre del 2024, a las 09h13, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación interpuesto por la señora Susana del Carmen Ruiz Tamayo, por el caso 5 del art. 268 del ª COGEPº, por el cargo de falta de aplicación de los arts. 99 y 110 (sic) del Código Orgánico Administrativo; 81 y 147 del Código Tributario; 76 numeral 7 literal l) de la Constitución; y 313 del COGEP, señalando que se aplicó los arts. 2 y 8 numeral 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En este punto es pertinente señalar que el auto de admisibilidad hay un lapsus calami, ya que determina que existe falta de aplicación del art.110 del Código Orgánico Administrativo, cuando el señalado en el recurso de casación es el art. 100 de dicho Código, por lo cual es el art.100 que se analizará en el presente fallo.

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.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2022-00160, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 7 de febrero del 2025, 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 1 de julio de 2025 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que, la glosa impuesta por la Administración Tributaria tiene como base la determinación de supuesta renta gravada, en virtud de depósitos bancarios que constaban en el Reporte de Operaciones y Transacciones Económicas y Financieras (ROTEF) de los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016. Que se detallan los considerandos 7.3.1.2, 7.3.1.3, y 7.3.1.4. Respecto a la falta de aplicación del art. 313 del COGEP. Que es importante señalar que, el objeto de la litis establecido, fue el de realizar un control de legalidad del contenido del acto impugnado, hecho que se puede evidenciar de la propia afirmación efectuada por el Tribunal y que consta en el punto 4.3, de la sentencia. Que queda claro que, aun cuando las partes procesales no lo hubieren alegado

expresamente, de encontrarse cualquier causa de ilegitimidad o algún vicio de nulidad, el juzgador se encuentra en la obligación de declararlo al momento de resolver. Que del análisis al contenido del fallo de mayoría, los Jueces del Tribunal no presentan evidencia alguna respecto de la aplicación de un control de legalidad del o de los actos administrativos que dieron origen al acto impugnado (Liquidaciones de Pago de los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016), sino que, por el contrario, se evidencia simplemente un extenso recuento de los argumentos expuestos por la actora y aquellos expuestos por el SRI, señalando, en pocos pasajes de la sentencia que la actora no ha aportado documentación suficiente que permita desvirtuar la legitimidad de las actuaciones de la administración tributaria al momento de imponer las cargas tributarias que fueron objeto de impugnación. Que al no haberse aplicado un correcto control de legalidad, los Jueces en su fallo de mayoría, inobservaron hechos suscitados en la sustanciación propia del recurso de revisión y del contenido del recurso insinuado por la actora, dejando a un lado la aplicación de normas relacionados con la motivación de los actos administrativos que influyeron de forma directa en la parte resolutiva del fallo. Que de la revisión al contenido del recurso de revisión que fue interpuesto, se evidencia que la causal invocada fue la primera del art. 143 del Código Tributario, esto es, cuando los actos administrativos hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. Que en el presente caso, bajo la causal señalada, dicho recurso de revisión fue aceptado a trámite por parte de la Administración Tributaria, tomando en consideración que, la pretensión de la actora fue "Por encontrarse indebidamente motivado, ser contrario al debido proceso, inobservar el procedimiento para su emisión y pretender tributar doblemente como empresa y como persona natural© así como pretender glosar por un incremento patrimonial no justificado solicito se declare la invalidez de los actos determinativos contenidos en las Liquidaciones de Pago No. 17201906502755767, No. 17202006500046011 y No. 17202006500048455, correspondiente al Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016...". Que es decir que, en el presente caso, no le correspondía analizar a la Administración Tributaria los documentos que fueron aportados en la sustanciación del recurso de revisión, sino aquella que se encontraba dentro del expediente administrativo, pues como se dejó señalado, la causal invocada fue la primera del art. 143 del Código Tributario, y no la causal segunda que hace referencia a nuevos documentos que hayan aparecido con trascendental importancia y que hayan sido ignorados al momento de expedir el o los actos

administrativos. Que la resolución emitida en atención al recurso de revisión insinuado por la actora, adolecía de nulidad, volviendo posible en este caso que, mediante un control de legalidad, los Jueces en su fallo puedan entrar a analizar los argumentos jurídicos que fueron expuestos en el contenido del recurso de revisión insinuado, bajo la premisa de que fue la propia administración tributaria quien aceptó a trámite el recurso de revisión insinuado. Respecto a la motivación de los actos administrativos. Que si los Jueces del Tribunal hubiesen aplicado un control de legalidad conforme así lo determina el art. 313 del COGEP, habrían concluido que la resolución emitida en atención al recurso de revisión adolecía de nulidad; y, en consecuencia, hubiesen analizado el contenido de los actos administrativos que dieron origen al referido recurso de revisión (Liquidaciones de Pago de los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016). Que la Administración en lugar de haber efectuado un análisis motivado, técnico, completo, complejo y razonado del por qué los depósitos que aparecen en un estado de cuenta son considerados como ingresos gravados sujetos al pago del Impuesto a la Renta, se limitó a presumir que los depósitos que constan en los estados de cuenta y aquella información que aparece en el ROTEF, además de sentencias citadas que no constituyen jurisprudencia, fueron elementos suficientes para determinar que, sin lugar a dudas, se cumplieron los presupuestos establecidos en los arts. 2 y 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno para que los depósitos que aparecen en los estados de cuenta de la actora, sean considerados como ingresos gravados. Que el determinar un tributo y obligación de pago en contra de la actora, basados únicamente en presunciones sobre la calidad de ingresos gravadas a ciertos depósitos que aparecen en un estado de cuenta; y, al no haber tomado en consideración y análisis la información y justificación que fue presentada en fase administrativa, constituye una clara violación al derecho a la seguridad jurídica, capacidad contributiva, legalidad y motivación de los actos administrativos, hechos que no fueron advertidos por los Jueces en su fallo de mayoría. Que conforme lo han citados los propios Jueces en su fallo de mayoría, la administración tributaria, efectuó una ª determinación directaº a las declaraciones de impuesto a la renta de los ejercicio fiscales 2014, 2015 y 2016 de la actora, pero encasillando únicamente su revisión a la casilla relacionada con acreditaciones en cuentas bancadas, mismas que fueron consideradas como ingresos no declarados según el SRI, y que dieron lugar a que se establezcan las diferencias entre los valores consignados en esas declaraciones atendiendo a la información reportada por terceros contenidos en el ROTEF. Que la Administración en parte alguna, y dentro de un proceso de

determinación directa, hizo referencia a los costos o gastos efectuados por la actora en dichos ejercicios fiscales, a efectos de llegar al establecimiento de base imponible con las diferencias detectadas, en el ejercicio de la facultad determinadora. Que la Administración Tributaria presume un costo, pero no por lo que corresponde, sino para apalancar la glosa de ingreso, porque a su vez, sabe que la misma también es insostenible conforme a ese exorbitante porcentaje de rentabilidad aplicado en las liquidaciones de pago por diferencias de los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016, mismas que no guardan relación directa. Que esta falta de verificación del nexo necesario entre ingreso y costo o gasto atribuible al mismo, convierte al acto en presunto de hecho, pues no ha sido sometido a un procedimiento válido para que esta determinación presuntiva prospere; es decir, no ha mediado cambio de forma de determinación, no ha aplicado ni descartado ninguno de los elementos contenidos en el art. 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno, a falta de descarte no ha aplicado, como última forma posible de determinación presuntiva, los coeficientes de estimación presuntiva de carácter general por ramas de actividad económica, sino que, al contrario, presume sin más, que corresponde asignar dicho costo de ventas a ese ingreso sin nexo alguno, volviendo aún más improcedente la determinación efectuada y en consecuencia, la diferencia en ingresos determinada cuyo valores fueron ya tributados por la actora, con lo cual, se pretendería imponer una doble carga tributaria, lo cual es a todas luces inconstitucional y sobre todo carente de motivación. Que el Tribunal por no haber realizado un control de legalidad, se evidencia que la Administración Tributaria no ha determinado si la supuesta renta por la cual basa las determinaciones realizadas, provienen de ingresos de fuente ecuatoriana o si provienen a título oneroso o gratuito; es decir, en ninguna parte de los actos administrativos que dieron origen al acto impugnado, ni en el propio acto impugnado, se ha cumplido irrestrictamente con la facultad determinadora en cuanto a establecer, de forma objetiva, el presupuesto establecido en la ley para la configuración de un tributo. Que es claro que en el presente caso la Administración Tributaria no ha podido demostrar, de forma motivada, que los depósitos que constan en los estados de cuenta de la actora, durante los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016, se constituyeron en ingresos de fuente ecuatoriana a la luz del artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, en este sentido, se evidencia el incumplimiento del requisito constitucional y legal de motivación por incumplir con uno de sus parámetros lógica, y deviene en procedente el cargo alegado por la actora en el escrito de recurso de revisión amparado en la causal 1 del artículo 143 del Código Tributario, que le torna nulas las

referidas determinaciones de los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016. Que el Tribunal de instancia ha aplicado los arts.2 y 8 numeral 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en lugar de las normas relacionadas con el control de legalidad y de la motivación de los actos administrativos emitidos por autoridad pública. Que la falta de aplicación de los arts. 76, numeral 7, literal I) de la Constitución de la República del Ecuador; 99 y 100 numeral 3 del Código Orgánico Administrativo; 81 y 147 del Código Tributario; y, el 313 del COGEP, ha ocasionado que el fallo de mayoría rechace la demanda interpuesta por la actora, generando una violación a los principios básicos de seguridad jurídica y debido proceso, así como dejando en un estado de indefensión a la actora, por cuanto se ha inaplicado normativa trascendental en el presente caso, que ha impedido resolver de forma adecuada y legal, el objeto de la Litis trabado en el proceso de instancia. Que la fundamentación que consta en el contenido del recurso de casación interpuesto, hace referencia a la falta de aplicación de la garantía de motivación de los actos administrativos, que en ningún momento fue aplicada por el Tribunal, al no haber efectuado un control de legalidad en los términos que fueron analizados. Que la causal segunda del art. 268 del COGEP, hubiese sido aplicable si es que se hubiese tratado de una falta de motivación del contenido de la sentencia emitida por el Tribunal a quo, lo cual, en el presente caso, no se ha hecho referencia. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia de mayoría.

4.2. El Servicio de Rentas Internas; en su contestación al recurso de casación propuesto por la parte actora manifiesta: Que el recurso de casación deducido por la recurrente no fundamenta, ni explica, ni motiva las razones por las cuales considera que se ha dejado de aplicar la normativa aludida, incluso, es clara la intención de la recurrente de que, la Sala de la Corte Nacional de Justicia efectúe un análisis de la sentencia girando entorno a la institución jurídica de la motivación, bajo el caso quinto por el cargo de falta de aplicación, argumento que resulta abiertamente improcedente, toda vez que, ªlos casos para presentar recurso de casación tiene su configuración propiaº, de tal forma que si la parte demandada pretendía alegar aspectos referentes a la motivación pues correspondía la presentación de su recurso bajo el caso respecto y necesario dentro del proceso a fin de establecer el yerro en sentencia más no puede pretender subsanar dicho error a través de la interposición del recurso extraordinario de casación bajo un análisis diferente al cargo mencionado. Que de la revisión de la escasa fundamentación del recurso de casación el Tribunal podrá verificar que los argumentos básicos se constriñen en que los señores jueces del tribunal debían emitir

sentencia fijándose solo en aplicación del control de legalidad dejando de lado el objeto de controversia y las propias alegaciones de la recurrente, situación que debe ser denegada por la Sala por devenir en impertinente pues aceptar el análisis de la recurrente es inferir que los Jueces incurren en vicio de mínima petita e incluso se deje de lado las peticiones originales y subsidiarias con la única intención de contar con sentencia favorable del modo que sea. Que el recurso de casación presentado se constituye en simples enunciados, sin sustentación idónea y suficiente sobre la falta de aplicación de la normativa señalada, lo cual no puede ser subsanado por la Corte Nacional, por cuanto la Ley es clara sobre los requisitos de procedencia. Que no basta con señalar o aludir de manera superficial a las normas supuestamente omitidas, sino que es su deber determinar cómo, en qué forma y en qué contexto estas normas han afectado al fallo objeto del proceso; esto se evidencia en el hecho que la demanda ha sido aceptada parcialmente por el Tribunal inferior considerando al objeto de controversia y se ha dado una solución a la problemática jurídica planteada a los jueces en la presente causa. Que en el recurso no se ha podido identificar cual es el yerro referente a la falta de aplicación de normas de derecho. Que de la revisión del recurso podrán concordar que el mismo cumple única y exclusivamente con una ª estructura formalº, pues ya en el análisis de fondo el mismo incumple con la lógica jurídica y con los presupuestos mínimos aceptados por la Corte Nacional para la sustentación de un recurso de casación bajo el cargo alegado, situación que conlleva a enfrentar un estado de indefensión a la Administración Tributaria, dado que no puede de manera concreta rebatir lo aseverado por la actora procesal. Que la recurrente no llega a determinar la falta de aplicación de las normas de derecho que el mismo alega como son: artículos 99 y 110 del Código Orgánico Administrativo; art 81 y 147 del Código Tributario; art 76 numeral 7, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador y art 313 del COGEP señalando que se aplicó los artículos 2 y 8 numeral 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y cómo estos han incidido en la emisión de la sentencia, ya que de las normas alegadas llega a realizar un ligero y somero análisis con relación al control de legalidad y motivación enfocando el desarrollo de su escrito a presentar argumentos referentes a la forma de determinación utilizada, temas como capacidad del contribuyente y la forma de determinación de la administración referente a la obligación que a su decir fue de manera presunta; es decir, que el recurrente da a entender que en esta etapa los Jueces vuelvan a analizar su alegación al no encontrarse conforme con la sentencia emitida por los jueces a quo. Que el recurrente plasma las siguientes normas art. 313 del

COGEP control de legalidad y art. 76 numeral 7 literal l) de la constitución, art. 81,147 del Código Tributario, art. 99, 100 del COA todas normas referentes a la motivación; así como extractos de sentencias emitidas por la Corte Constitucional de igual manera referentes al sentido de la motivación de los actos administrativos; indicando únicamente las normas sin hacer correlación ni realizar un análisis indicando por qué las normas debían aplicarse en el caso concreto. Que la parte recurrente menciona que a su criterio la norma que debía ser aplicada es el art. 313 del COGEP aunque toda su fundamentación gira en torno a la motivación. Que vale la pena preguntarse, porqué el hoy recurrente únicamente pretende valerse de una norma genérica (313 COGEP) sin tomar en consideración que el acto impugnado en juicio fue resolución de recurso de revisión en donde los señores jueces deben en primer lugar entrar analizar la naturaleza de recurso de revisión y de ahí entrar a valorar la prueba presentada en juicio y si ésta presta justificación a las menciones del actor. Que la respuesta señores jueces es que el recurrente en juicio no ha logrado probar sus asertos y al encontrarse inconforme con la sentencia emitida entonces ahora alega que no se realizó control de legalidad al acto impugnado sugiriendo de cierta manera que no importa entonces los medios probatorios que se presente y aún más grave que se deje de lado el análisis que se presenta cuando el acto impugnado es un recurso de revisión. Que del recurso presentado es importante mencionar que el recurrente no ha cumplido con los presupuestos exigidos por la técnica de casación respecto del cargo de falta de aplicación sino que el recurrente ha planteado este recurso a modo de malestar en virtud de que el Tribunal de instancia no dio paso a una demanda en la cual no logró probar su propias aseveraciones en la sustanciación de la causa, precautelando que el proceso no sea viciado. Que esto se confirma con la mención referente a la incidencia del vicio en donde le recurrente se limita a mencionar que el fallo genera violación de principios básicos de seguridad jurídica y debido proceso, indefensión pero el recurrente en ningún momento hace un análisis de fondo sobre la incidencia del vicio pues queda claro que el recurrente no ha cumplido con los aspectos formales que requiere el recurso de casación, además de que también carece de elementos de fondo, lo que conlleva a que este recurso sea desechado. Que al ser evidente que no existe el vicio alegado por el casacionista, y al no ser determinante en la parte dispositiva de la sentencia, la supuesta falta de aplicación del arts. 99 y 110 del Código Orgánico Administrativo; art. 81 y 147 del Código Tributario; art. 76 numeral 7, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador y art. 313 del COGEP señalando que se aplicó los

arts. 2 y 8 numeral 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el carácter formalista y de alta técnica jurídica del recurso de casación, deberán ser en sentencia rechazados de plano, porque como se ha mencionado la sentencia recurrida aceptó la demanda por cuanto el actor no logró demostrar el origen de las transacciones observadas. Que por lo expuesto solicita que no se case la sentencia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de falta de aplicación de los arts. 99 y 100 del Código Orgánico Administrativo; 81 y 147 del Código Tributario; 76 numeral 7 literal l) de la Constitución; y 313 del COGEP, señalando que se aplicó los arts. 2 y 8 numeral 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno; 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, y, por técnica casacional, su análisis debe partir siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden aceptados por las partes.

6.1.2 Sobre la falta de aplicación alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente este vicio consiste en 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 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 ha violentado las siguientes normas:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA

ª 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 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.º

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.

ª Art.- 147.- Plazo y contenido de la resolución.- Concluido el sumario la autoridad administrativa correspondiente dictará resolución motivada en la que confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado. En este último caso, la Administración Tributaria podrá cambiar la forma de determinación, de directa a presuntiva; en el plazo de un año desde que avocó conocimiento.

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DEL PROCESOS.

ª Art. 313.- Contenido de la sentencia. Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la

controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos. En caso de que se admita la pretensión del administrado y se deje sin efecto el acto impugnado, se ordenará además que se restituya el valor pagado indebidamente o en exceso y lo debidamente pagado.º.

CÓDIGO ORGÁNICO ADMINISTRATIVO

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

Art. 100.- Motivación del acto administrativo. En la motivación del acto administrativo se observará:...Se puede hacer remisión a otros documentos, siempre que la referencia se incorpore al texto del acto administrativo y conste en el expediente al que haya tenido acceso la persona interesada. Si la decisión que contiene el acto administrativo no se deriva del procedimiento o no se desprende lógicamente de los fundamentos expuestos, se entenderá que no ha sido motivadoº.

6.3. El invocar el caso 5 del art. 268 del COGEP, no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas; de ahí que, la función de la Sala de Casación se limita a verificar que sobre tales hechos probados y no controvertidos, el juzgador haya aplicado correctamente las normas legales que corresponde.

6.4 Para resolver la controversia el Tribunal de instancia en su parte pertinente señala: ª SÉPTIMO.- MOTIVACIÓN.- 7.1 SOBRE EL RECURSO DE REVISIÓN.- (¼). 7.1.2. Recalcamos, que dada la naturaleza de la acción planteada, corresponde a este órgano de justicia, establecer si los motivos invocados por la parte actora en su insinuación de recurso de revisión resultan procedentes.

Con este objetivo, se aprecia que en el disco compacto que contiene el expediente administrativo de la resolución impugnada en formato digital (fs. 498), consta el escrito

presentado por la Sra. Susana Ruiz el 8 de enero de 2021, por el cual insinuó su recurso de revisión en contra de las liquidaciones de pago nros. 17201906502755767, 17202006500046011 y 17202006500048455, correspondientes al Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016, fundamentándose en la causal señalada en el nro. 1 del art. 143 del Código Tributario, esto es: cuando el acto u actos recurridos hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo.

7.1.3. En el recurso se formulan las siguientes alegaciones principales: -La Administración Tributaria no ha cumplido con su facultad determinadora al no establecer el hecho generador de las liquidaciones de pago por diferencias en los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016, ya que no ha identificado el presupuesto establecido en la ley para la configuración de la supuesta renta gravada. -La Administración Tributaria no ha determinado objetivamente si la supuesta renta proviene de ingresos de fuente ecuatoriana o residencia, si son a título oneroso o gratuito, incumpliendo así con la facultad determinadora según lo establecido en la Ley. -La Administración Tributaria ha presumido de manera intuitiva y no objetiva que los depósitos en su cuenta bancaria constituyen ventas gravadas sin fundamentar adecuadamente esta conclusión. -Todos los depósitos en la cuenta pertenecen a la empresa ADVANTAGE CLEANING, de la cual es accionista mayoritaria y representante legal, lo que indica que los depósitos están relacionados con el negocio de la empresa. -La Administración Tributaria no ha atribuido ningún costo o gasto al ingreso, lo que convierte el acto presuntivo de hecho que no ha sido sometido a un procedimiento válido. No se han aplicado los elementos contenidos en el art. 24 de la LRTI, ni se han utilizado los coeficientes de estimación presuntiva de carácter general por ramas de actividad económica, lo que hace aún más improcedente la glosa de ingresos establecida en las liquidaciones de pago. -Adicionalmente solicitó analizar el saldo de los estados de cuenta de los periodos 2014, 2015 y 2016, con el objetivo de que se pueda evidenciar que no existe un incremento de capital sino únicamente entradas y salidas de dinero, así como también solicita analizar las bases de datos con las que cuenta el SRI que pueda verificar que no existe ningún incremento de patrimonio peor aún que no sea justificado.

Finalmente formuló la siguiente petición: ª Por encontrarse indebidamente motivado, ser contrario al debido proceso, inobservar el procedimiento para su emisión y pretender tributar doblemente como empresa y como persona natural, así como pretender glosar por un incremento patrimonial no justificado solicito se declare la invalidez de los actos determinativos contenidos en las Liquidaciones de Pago No. 17201906502755767, No. 17202006500046011 y No. 17202006500048455, correspondiente al Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016 respectivamente y que de acuerdo a lo establecido en el artículo 143 del Código Tributario se disponga la instrucción del sumario para presentar las pruebas necesarias que considere la Administración Tributaria para poder aclarar y justificar las supuestas diferencias en ingresos establecidas así como demostrar que no existe un incremento de patrimonio.º

7.2. SOBRE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA.-

7.2.1. En primer lugar, se hace referencia al procedimiento de la liquidación de pago. Se menciona que con fecha 14 de noviembre de 2019, se notificó la comunicación de diferencias nro. DZ9-GCEOCDC19-00000187-M, y el 18 de noviembre de 2019, las comunicaciones de diferencias nos. DZ9-GCEOCDC19-00000193-M y DZ9-GCEOCDC19-00000194-M, mediante las cuales se puso en conocimiento de la contribuyente las diferencias detectadas en las declaraciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016.

7.2.2. Indica que al revisar la información que consta en las bases de datos con las que cuenta el SRI, de acuerdo con la información reportada en el Anexo Reporte de Operaciones y Transacciones Económicas Financieras (ROTEF), se identificó que durante los periodos fiscales 2014, 2015 y 2016, la contribuyente Susana Ruiz Tamayo recibió acreditaciones en sus cuentas bancarias, por valores que no fueron consignados en las declaraciones de Impuesto a la Renta de los períodos fiscales referidos, según el siguiente detalle:

Casilla 729: subtotal ingresos de rentas gravadas de trabajo y capital sin relación de dependencia.

Ejercicio fiscal 2014.- Valor declarado: USD 208.182,23; valor de acreditaciones no justificadas: USD 558.870,24, valor establecido: USD 767.052,47.

Ejercicio fiscal 2015.- Valor declarado: USD 175.355,67; valor de acreditaciones no justificadas: USD 1.341.360,04; valor establecido: USD 1.516.715,71.

Ejercicio fiscal 2016.- Valor declarado: USD 116.598,14; valor de acreditaciones no justificadas: USD 1.189.553,77; valor establecido: USD 1.306.151,91.

7.2.3. Debido a que, dentro del término establecido en las comunicaciones de diferencias la hoy actora no justificó las diferencias detectadas mediante la presentación de documentación de descargo, la Administración Tributaria procedió a emitir las liquidaciones de pago nos. 17201906502755767, el 27 de diciembre de 2019; y, 17202006500046011 y 17202006500048455 el 10 de enero de 2020, por concepto de diferencias en las declaraciones de Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016.

7.2.4. Menciona que al haberse verificado la existencia de detrimento en la capacidad contributiva de la Sra. Susana Ruiz, la Dirección Zonal 9 del SRI consideró, la aplicación de factores de ajuste de los coeficientes de carácter general para la determinación presuntiva de impuesto a la renta fijados por la Directora General del SRI mediante resolución. En tal virtud se consideraron los factores señalados en las resoluciones aplicables, para la actividad económica de la referida contribuyente que corresponde a ª Actividades de preparación y servicio de bebidas para su consumo inmediato, vendedores ambulantes de bebidasº, en los ejercicios económicos examinados.

7.2.5. En razón de lo expuesto se establecieron los siguientes valores a pagar por concepto de Impuesto a la Renta, a los que deben sumarse los correspondientes intereses y recargos:

Ejercicio fiscal 2014: USD 18.691,52

Ejercicio fiscal 2015: USD 72.748,42

Ejercicio fiscal 2016: USD 79.182,77

7.2.6. También se consideró que la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016, fue presentada fuera del plazo establecido para el efecto, por lo cual, en aplicación del art. 100 de la LRTI, se procedió a calcular el valor de la multa correspondiente, por el monto de USD 274,92, más un recargo de USD 54,98.

7.2.7. A partir del literal y) se efectúa el análisis del recurso de revisión propuesto. Se cita como referencias normativas los arts. 2 y 8 nros. 1 y 10 de la LRTI, que en su orden se refieren al concepto de renta y los ingresos gravados de fuente ecuatoriana. De la misma manera, se mencionan varias sentencias del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, donde se establece que las acreditaciones bancarias cuyo origen no haya sido justificado por el contribuyente, se considerarán como ingresos gravados, de conformidad con lo previsto en los citados artículos de la LRTI; y que por lo tanto, corresponde al sujeto pasivo justificar el origen de los ingresos detectados en sus cuentas bancarias y que estos no constituyen ingresos gravados.

7.2.8. Más adelante, señala que revisado el expediente íntegro, se evidenció que dentro de los procesos determinativos la Sra. Susana Ruiz Tamayo en atención a las comunicaciones de diferencias, no presentó información de respaldo de las mismas. Tampoco ingresó información trascendental que justifique las diferencias encontradas por la Administración Tributaria. Añade que en la etapa de prueba del recurso de revisión presentó únicamente estados de cuenta y el detalle de los depósitos que el sistema financiero reportó por los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016; no obstante, no adjuntó todo el soporte documental en relación a dicho detalle, que permita desvirtuar el hecho de que las transacciones determinadas en las liquidaciones de pago nos. 17201906502755767, 17202006500046011 y 17202006500048455 por concepto de diferencias en la declaración de Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016 representen ingresos gravados de Impuesto a la

Renta.

7.2.9. A partir de literal qq), se hace referencia a la base imponible determinada por parte del sujeto activo, y se menciona la aplicación de factores de ajuste. En lo principal se indica que de acuerdo con la resolución nro. NAC-DGERCGC19-00000049, la Administración Tributaria procedió a emitir las liquidaciones de pago por diferencias en las declaraciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016, mediante las cuales estableció un margen de rentabilidad del 13,51%, 16,21% y 19,45% considerando la actividad económica principal desarrollada y registrada en el RUC, por la contribuyente de acuerdo con las resoluciones aplicables para cada ejercicio examinado.

7.2.10. En el literal uu) se indica que debido a que la declaración del Impuesto a la Renta del año 2016 presentada por la contribuyente el 13 de marzo de 2017, no contenía valor alguno y que posterior a ello, el 22 de marzo de 2017, presentó la declaración del impuesto con valores; esta última declaración se considera válida para efectos tributarios. Por haberse presentado la declaración de 2016, fuera del plazo legal, procede a efectuar el cálculo ª correctoº de la multa por presentación tardía de la declaración, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 100 de la LRTI.

A continuación consta la tabla nro. 39 con el detalle del cálculo efectuado donde se establece el importe de la multa por el valor de USD 2.375,48, con un recargo sobre la multa de USD 475,10.

7.2.11. Finalmente resuelve confirmar el contenido de las liquidaciones de pago nos. 17201906502755767 y 17202006500046011 por diferencias en las declaraciones de impuesto a la renta de los ejercicios fiscales 2014 y 2015, y modificar el contenido de la liquidación de pago nro. 1720200650048455 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016, en cuanto al monto de la multa, misma que resulta superior a la que originalmente le fuera impuesta a la Sra. Susana Ruiz.

7.3. PROBLEMAS JURÍDICOS

Considerando el contenido de la demanda, su contestación y la facultad de control de legalidad que compete ejercer a este órgano de justicia al tenor de lo dispuesto en el art. 313 del COGEP, con las limitaciones inherentes a la acción de impugnación de una resolución de recurso de revisión, corresponde al Tribunal esclarecer los siguientes problemas jurídicos:

Primer problema jurídico: ¿en la especie se configura o no la causal de revisión, según los planteamientos formulados por la Sra. Susana Ruiz en su recurso? Segundo problema jurídico: ¿la autoridad demandada podía o no corregir el monto de la multa impuesta en la liquidación de pago correspondiente al ejercicio fiscal 2016? Tercer problema jurídico: ¿es procedente o no atender la alegación subsidiaria planteada por la accionante?

7.3.1. PRIMER PROBLEMA JURÍDICO: ¿EN LA ESPECIE SE CONFIGURA O NO LA CAUSAL DE REVISIÓN, SEGÚN LOS PLANTEAMIENTOS FORMULADOS POR LA SRA. SUSANA RUIZ EN SU RECURSO?

7.3.1.1. SOBRE EL PROCEDIMIENTO DE CONTROL TRIBUTARIO

1. Como antecedente necesario para el presente análisis, resulta pertinente subrayar que la hoy actora fue notificada con comunicaciones de diferencias, por las cuales se le requirió que justifique las diferencias detectadas por la Administración Tributaria en sus declaraciones de Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014, 2015 y 2016, originadas en acreditaciones bancarias que no se reflejan en sus respectivas declaraciones de Impuesto a la Renta, reportadas mediante el Anexo Reporte de Operaciones y Transacciones Económicas Financieras (ROTEF).

3. Respecto de las referidas comunicaciones de diferencias, la parte actora no presentó documentación de descargo dentro del término legal, lo cual tuvo como consecuencia, la expedición de las liquidaciones de pago nros. 17201906502755767, 17202006500046011 y 17202006500048455.

Para entender la forma de determinación aplicada en este caso, es importante tener en cuenta el mandato contenido en los arts. 107 A y 107 B de la LRTI: (¼)

4. En este orden de ideas, se concluye que los procedimientos de control tributario que culminaron con la expedición de las liquidaciones de pago levantadas en contra de la Sra. Susana Ruiz, que constituyen el antecedente del acto impugnado, se realizaron dentro de las competencias administrativas propias del SRI, en observancia del trámite legal previsto para el efecto y sin que haya evidencia de transgresiones a las garantías del debido proceso.

7.3.1.2. SOBRE EL HECHO GENERADOR

1. Dentro del recurso de revisión la Sra. Susana Ruiz alegó lo siguiente:

(i) La Administración Tributaria no establece el hecho generador de las liquidaciones de pago por diferencias en los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016, al no identificar el presupuesto establecido en la ley para la configuración de la supuesta renta gravada.

(ii) El SRI no ha establecido de forma objetiva el origen de dichos ingresos: si son a título oneroso o gratuito, incumpliendo así con lo estipulado en la Ley, y que presume que los depósitos en su cuenta bancaria constituyen ventas gravadas sin fundamentar adecuadamente esta conclusión.

2. Con relación al origen de los valores glosados es necesario mencionar que la resolución impugnada, y las liquidaciones que la anteceden, se sustentan principalmente en los arts. 2 y 8 nros. 1 y 10 de la LRTI.

El art. 2 menciona de manera general el concepto de renta, la que incluye los ingresos obtenidos a título gratuito u oneroso, provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero especies o servicios de origen nacional o extranjero, mismos que serán considerados como fuente del Impuesto a la Renta.

En tanto que el art. 8 nros. 1 y 10, se refiere a los ingresos de fuente ecuatoriana, donde se incluye los obtenidos por la realización de cualquier actividad económica (laborales, profesionales, comerciales, industriales, etc.), y cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales. A partir del ejercicio 2015 se incluye el incremento patrimonial no justificado, como renta de fuente ecuatoriana.

3. Así las cosas se aprecia que la determinación efectuada por el SRI partió de la información proporcionada en el Reporte de Operaciones y Transacciones Económicas Financieras (ROTEF), proporcionado por las instituciones financieras en las cuales la accionante mantiene distintas cuentas bancarias, dentro del cual se evidenció un flujo de acreditaciones bancarias que no se refleja en las declaraciones examinadas; situación que dio lugar a la determinación de diferencias dentro de los ejercicios impositivos 2014, 2015 y 2016, mismas que a juicio del SRI, no fueron justificadas dentro de la etapa administrativa.

4. Con relación a lo señalado es necesario mencionar que éste órgano de justicia, en aplicación de lo dispuesto en los arts. 2 y 8.10 de la LRTI, en distintos fallos, ha sentado el criterio de que corresponde al sujeto pasivo la carga probatoria de demostrar el origen de las acreditaciones bancarias observadas por la Administración Tributaria en aquellos casos que las mismas no guarden relación con las declaraciones presentadas en un determinado ejercicio.

5. Este enfoque tiene su explicación por cuanto en sus labores determinativas y de control tributario, el SRI parte de un hecho concreto verificable: la existencia de acreditaciones bancarias suscitadas dentro de un determinado ejercicio económico que resultan muy superiores a los valores declarados por el contribuyente titular de las cuentas bancarias. Por lo tanto, resulta lógico y pertinente que el sujeto pasivo demuestre que los valores acreditados en sus cuentas, en realidad no corresponden a ingresos gravados, pues quien más que él conoce el origen y motivos de sus transacciones bancarias, además de la licitud de las mismas.

6. Sobre este aspecto, consta en la resolución impugnada (literal pp) que, en el trámite del recurso de revisión la hoy actora presentó únicamente estados de cuenta y el detalle de los

depósitos que el sistema financiero reportó por los ejercicios fiscales auditados; sin adjuntar el soporte documental con relación a dicho detalle, que permita desvirtuar el hecho de que las transacciones determinadas en las liquidaciones de pago representen ingresos gravados de Impuesto a la Renta. Por lo tanto, al no haberse demostrado el origen de las transacciones observadas, se ratifica la pertinencia de la aplicación lo dispuesto en el nro. 10 del art. 8 de la LRTI, que considera renta cualquier otro ingreso percibido por el sujeto pasivo, en armonía con lo dispuesto en el art. 2 ibídem.

7. Finalmente se descarta la alegación de que exista una apreciación subjetiva o presuntiva sobre la naturaleza gravable de las acreditaciones bancarias observadas, puesto que conforme se explicó previamente, corresponde al sujeto pasivo demostrar la causa de tales transacciones y que las mismas no constituyen ingresos gravados en aplicación de lo dispuesto en los mencionados arts. 2 y 8 no. 10 de la LRTI, pues el ordenamiento jurídico prevé, de manera general, que todo ingreso gratuito u oneroso constituye renta.

7.3.1.3. SOBRE EL ORIGEN DE LOS DEPÓSITOS

1. En el recurso de revisión insinuado, la hoy actora también alegó que todos los depósitos observados en sus cuentas corresponden a la empresa ADVANTAGE CLEANING, de la cual es accionista mayoritaria y representante legal, lo que implica que los depósitos están relacionados con el negocio de la empresa.

2. En la demanda se añade que la Sra. Susana Ruiz se vio en la imperiosa necesidad de inyectar flujos a la compañía de la cual es socia mayoritaria, con la finalidad de que ésta a su vez pueda cumplir con sus obligaciones con el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, nómina de trabajadores, pago de proveedores, capital e intereses en préstamos, entre otros.

Afirma que los depósitos que aparecen en los estados de cuenta de los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016, corresponden en realidad a devoluciones de los recursos que en su momento fueron inyectados por la actora a la compañía.

3. Sobre estas alegaciones, subrayamos, que la hoy actora no presentó, en sede administrativa, documentación adicional que demuestre que los depósitos efectuados en sus cuentas están relacionados con el negocio de la empresa ADVANTAGE CLEANING, conforme lo alegó en su recurso.

4. Dentro de esta causa, se aprecia que la parte actora presentó prueba similar a la ingresada durante la tramitación del recurso de revisión, que consiste principalmente en estados de cuenta y detalles de movimiento de cuentas de la empresa ADVANTAGE CLEANING y de la Sra. Susana Ruiz, asientos diarios, pólizas de acumulación, asientos contables de diario, comprobantes de pagos al IESS, sin adjuntar ninguna evidencia de carácter técnico - contable que permita demostrar la existencia de préstamos otorgados por la Sra. Susana Ruiz a la empresa ADVANTAGE CLEANING, y que los valores depositados a sus cuentas constituyen los reembolsos de los mismos.

5. Por su parte, el SRI presentó como prueba el examen pericial elaborado por la Dra. Elizabeth Revelo Mera (fs. 459-447 vta.), quién analizó la totalidad de los documentos presentados por la actora dentro de la tramitación del recurso de revisión y en el proceso judicial.

En lo principal la perita manifiesta que no se identificó información que permita justificar el origen de las acreditaciones bancarias observadas, principalmente por cuanto no se adjunta documentación alguna de la que se pueda verificar que la empresa ADVANTAGE CLEANING haya recibido recursos económicos de parte de la Sra. Susana Ruiz, ni el motivo de la entrega de tales recursos.

6. A continuación destacamos las conclusiones a las que llega la Dra. Revelo con relación a la información que reposa en el expediente administrativo del recurso de revisión, toda vez que el objeto primordial de esta controversia consiste en analizar la procedencia o no de la causal invocada en el recurso de revisión insinuado por la hoy actora:

ª Respecto a la información que reposa en el expediente, la misma no permite identificar cual

fue el motivo o fuente de origen de los valores acreditados en las cuentas bancarias de la Sra. Susana Ruiz debido a los siguientes motivos:

Advantage Cleaning Cía. Ltda.

N se adjunta ninguna documentación soporte que evidencie que la Sra. Susana Ruiz haya entregado en primera instancia dinero a la empresa Advantage Cleaning S.A.

N se adjunta documentación en la que se pueda verificar la descripción detallada en los comprobantes de egreso de la empresa Advantage Cleaning, respecto de los pagos que indica se realizaron a la Sra. Susana Ruiz o los registros contables que constan en los comprobantes de egreso no evidencian una disminución de alguna cuenta por pagar a nombre de la Sra. Susana Ruiz.

En su mayoría los cheques que se adjuntan son ilegibles, lo que no permite verificar el beneficiario de los mismos.

Intereses y acreditación inversión

No se evidencia que los valores identificados como intereses que provengan de inversiones correspondan a las pólizas de acumulación que constan en el expediente, pues los detalles de los pagos adjuntos a los mismos no coinciden con las acreditaciones bancarias.

Facturación de venta, transferencias sueldos, transferencias entre cuentas propias y cheque devuelto

No se evidenció ninguna información en el expediente.º

7. El citado informe pericial corrobora la apreciación del Tribunal respecto a que, el origen de las transacciones auditadas no está justificado dentro del caso sub examine. Es necesario destacar que por tratarse de una afirmación planteada en juicio, la Sra. Susana Ruiz tenía la carga procesal de demostrar que los depósitos realizados en sus cuentas en realidad correspondieron a devoluciones de recursos que fueron inyectados por ella a la compañía ADVANTAGE CLEANING al tenor de lo dispuesto en el inciso primero del art. 169 del COGEP, sobre lo cual no hay ninguna evidencia probatoria conforme se ha explicado a lo largo de este apartado.

7.3.1.4. SOBRE LOS GASTOS IMPUTADOS AL INGRESO

1. Finalmente la accionante argumentó, en su recurso, que la Administración Tributaria realizó una atribución de ingresos sin considerar ningún costo o gasto asociado, lo que invalida el procedimiento. Sostiene que el SRI incurre en falta de aplicación de los elementos contenidos en el art. 24 de la LRTI y de los coeficientes de estimación presuntiva por ramas de actividad económica.

2. El Tribunal aprecia que las citadas afirmaciones carecen de fundamento, toda vez que los procedimientos de control tributario que concluyeron con la expedición de las liquidaciones de pago que constituyen el antecedente de la resolución impugnada, se sujetaron al trámite legal previsto y precautelaron los derechos de la hoy actora conforme las previsiones normativas. Tan es así que, ante la falta de presentación de documentos de descargo por parte de la Sra. Ruiz, el SRI procuró salvaguardar el principio de capacidad contributiva mediante la aplicación de factores de ajuste dentro de las referidas liquidaciones al tenor de lo dispuesto en el art. 275 de la RLRTI que en su parte pertinente dice:

[a] En los procesos de diferencias en los cuales los valores establecidos, comunicados y no justificados por el sujeto pasivo generen una utilidad gravable que no concuerda con la realidad económica del contribuyente, en detrimento de su capacidad contributiva, la administración tributaria podrá utilizar factores de ajuste para establecer la base imponible, de conformidad con lo que se establezca en la resolución de carácter general que el Servicio de

Rentas Internas emitirá para el efecto.º (La negrilla es añadida).

3. De lo dicho se observa que la alegación de la parte actora en este punto, constituye en un mero enunciado, puesto que contrariamente a sus afirmaciones, el SRI sí aplicó factores de ajustes considerando la actividad económica de la contribuyente, en observancia de las resoluciones previstas para el efecto en cada ejercicio económico auditado.

4. Del análisis efectuado se concluye que, en el caso sub examine, la accionante no ha justificado ninguna de las alegaciones que fundamentan las causales de revisión insinuadas a través de su recurso.

7.4 SEGUNDO PROBLEMA JURÍDICO: ¿LA AUTORIDAD DEMANDADA PODÍA O NO CORREGIR EL MONTO DE LA MULTA IMPUESTA EN LA LIQUIDACIÓN DE PAGO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO FISCAL 2016?

1. Este cuestionamiento a la resolución impugnada surge en el ejercicio de la facultad de control de legalidad de la que está investido este órgano de justicia, sin desatender la naturaleza excepcional del recurso de revisión. En lo primordial, en el examen de los literales tt), uu) y vv) se aprecia que la Dirección General del SRI modificó de oficio el valor de la multa impuesta a la accionante en la liquidación de pago nro. 17202006500048455, por haber presentado tardíamente la declaración de impuesto a la Renta del ejercicio 2016.

2. Así tenemos que en la mentada liquidación de pago, específicamente en su tabla nro. 20, se establece una multa por el valor de USD 247,92, sobre la cual se aplica un recargo de USD 54,98. Para establecer el monto de la multa se consideró el impuesto declarado por la contribuyente en su declaración sustitutiva del año 2016 por el valor de USD 9.164,05, y que en la casilla 904 ª multaº se registró el valor de USD 0,00 (fs. 85 vta.).

3. En tanto que, en la resolución de revisión, sin dar explicaciones sobre el origen del error en el cálculo de la multa, ni invocar norma alguna que le faculte corregirlo, en evidente

transgresión de lo dispuesto en el literal l) den nro. 7 del art. 76 de CRE, la Administración Tributaria procedió a efectuar lo que considera el ªcálculo correctoº de la multa por presentación tardía de la declaración, tomando como base el impuesto determinado por el valor de USD 79,182.77, lo que da como resultado la multa de USD 2.375,48, con un recargo de USD 475,10.

Es importante destacar que el cálculo de la multa no fue materia del recurso de revisión, ni tampoco se menciona la existencia de un posible error en este sentido dentro del Informe Jurídico Previo nro. NAC-RRVIJPI21-00000096 de 11 de enero de 2021, emitido al tenor de lo dispuesto en el art. 144 del CT (CD fs. 498).

4. El Tribunal considera que la autoridad demandada no motiva en legal y debida forma las razones de hecho y de derecho que le llevaron a corregir el cálculo de la multa, en circunstancia que ésta se incrementa en un valor que supera en aproximadamente diez veces al monto inicialmente establecido, agravando la situación de la recurrente y transgrediendo el principio de seguridad jurídica por tratarse de un acto firme, lo cual vulnera la garantía de non reformatio in peius que en su sentido literal significa ªno reforma en perjuicioº.

5. Si bien esta medida tutelar tiene su origen en el derecho penal, es aplicable al ámbito administrativo y tributario en los que también se producen actos sancionatorios. La garantía de non reformatio in peius opera cuando la interposición del recurso proviene exclusivamente por parte del sancionado, e implica la prohibición de empeorar la situación jurídica inicial del recurrente.

El nro. 14 del art. 77 de la CRE, reconoce expresamente esta garantía en estos términos: ªAl resolver la impugnación de una sanción, no se podrá empeorar la situación de la persona que recurre.º (¼).

6. Es así que, en la especie, la Administración Tributaria, no podía por su cuenta incrementar el monto de la multa, sin que este particular haya sido motivo del recurso de revisión.

La modificación del importe de la multa hubiera sido posible únicamente si el recurso de revisión se hubiera insinuado de oficio, y respetando las garantías del debido proceso, con el objeto de permitirle a la Sra. Susana Ruiz ejercer su derecho a la defensa sobre esta situación en específico, lo cual en la especie no ocurrió.

7. Lo señalado da como resultado la ilegitimidad de la corrección de la multa contenida en el literal uu), tabla nro. 39, de la resolución nro. NAC-RRRRRVC22-00000042, misma que se deja sin efecto por dos motivos fundamentales: carece de toda motivación y vulnera abiertamente la garantía constitucional de non reformatio in peius.

Consecuentemente se modifican: la tabla nro. 42 del literal yy) y el nro. 2 y la tabla nro. 45 del nro.3, de la parte resolutiva de la resolución impugnada, debiéndose considerar los valores establecidos originalmente en la liquidación de pago nro. 1720200650048455 por diferencias en la declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016.

7.5. TERCER PROBLEMA JURÍDICO: ¿ES PROCEDENTE O NO ATENDER LA ALEGACIÓN SUBSIDIARIA PLANTEADA POR LA ACCIONANTE?

1. La actora solicita, de manera subsidiaria, que en el supuesto de que las acreditaciones a sus cuentas bancarias no se consideren justificadas, estas deberían ser entendidas como dividendos anticipados, pues no existen actas de junta de socios donde se haya resuelto una distribución. Añade que por tratarse de dividendos anticipados, dentro del contenido de las liquidaciones de pago de los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016, la Administración Tributaria omitió descontar el crédito tributario por el Impuesto a la Renta pagado por la sociedad conforme lo dispone el art. 137 del RLRTI, vigente en aquel entonces.

2. La alegación referida en el numeral anterior no fue materia del recurso de revisión. Previamente, se explicó que los órganos de justicia están proscritos de pronunciarse sobre situaciones distintas a las señaladas en el escrito de insinuación del recurso de revisión, dada la naturaleza excepcional de este mecanismo legal que se activa únicamente ante la gravedad que implica la existencia de alguna de las circunstancias previstas de forma taxativa para su

procedencia.

En este sentido, cualquier situación que no fue materia de la insinuación del recurso no pertenece al objeto de la controversia, y escapa al control de legalidad que deben ejercer los órganos de justicia en estos casos. Por lo tanto, se rechaza la pretensión subsidiaria por improcedente". (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.5 En virtud de lo expuesto constan como hechos probados los siguientes: i) La accionante no ha justificado ninguna de las alegaciones que fundamentan las causales de revisión insinuadas a través de su recurso. ii) que la corrección de la multa contenida en el literal uu), tabla nro. 39, de la resolución nro. NAC-RRRRRVC22-00000042, es ilegítima y se deja sin efecto por carecer de toda motivación y vulnerar abiertamente la garantía constitucional de non reformatio in peius. iii) La alegación subsidiaria referida por el recurrente, no fue materia del recurso de revisión, por lo que no pertenece al objeto de la controversia.

Para llegar a esas conclusiones, los jueces de instancia se refirieron a hechos y los valoraron, y aplicaron el art. 313 del COGEP, señalando que el SRI fundamentó el presente proceso determinativo, en la existencia de acreditaciones bancarias suscitadas dentro de un determinado ejercicio económico, que resultan muy superiores a los valores declarados por la contribuyente titular de las cuentas bancarias; por lo que correspondía que el sujeto pasivo demuestre que los valores acreditados en sus cuentas, en realidad no corresponden a ingresos gravados; que consta en la resolución impugnada (literal pp) que, en el trámite del recurso de revisión la hoy actora presentó únicamente estados de cuenta y el detalle de los depósitos que el sistema financiero reportó por los ejercicios fiscales auditados; sin adjuntar el soporte documental con relación a dicho detalle, que permita desvirtuar el hecho de que las transacciones determinadas en las liquidaciones de pago representen ingresos gravados de Impuesto a la Renta; que en el recurso de revisión insinuado, se alegó también que todos los depósitos observados en sus cuentas corresponden a la empresa ADVANTAGE CLEANING, de la cual es accionista mayoritaria y representante legal; y que corresponden en realidad a devoluciones de los recursos que en su momento fueron inyectados por la actora a la compañía; que al respecto se aprecia en la causa que la actora presentó prueba similar a la

ingresada durante la tramitación del recurso de revisión, que consiste principalmente en estados de cuenta y detalles de movimiento de cuentas de la empresa ADVANTAGE CLEANING y de la Sra. Susana Ruiz, asientos diarios, pólizas de acumulación, asientos contables de diario, comprobantes de pagos al IESS, sin adjuntar ninguna evidencia de carácter técnico-contable que permita demostrar la existencia de préstamos otorgados por la Sra. Susana Ruiz a la empresa ADVANTAGE CLEANING, y que los valores depositados a sus cuentas constituyen los reembolsos de los mismos; que del examen pericial elaborado por la Dra. Elizabeth Revelo Mera, peritaje presentado por el SRI, se señala que no se identificó información que permita justificar el origen de las acreditaciones bancarias observadas, principalmente por cuanto no se adjunta documentación alguna de la que se pueda verificar que la empresa ADVANTAGE CLEANING haya recibido recursos económicos de parte de la Sra. Susana Ruiz, ni el motivo de la entrega de tales recursos; por lo que la información que reposa en el expediente, la misma no permite identificar cuál fue el motivo o fuente de origen de los valores acreditados en las cuentas bancarias de la Sra. Susana Ruiz. También establecieron que el SRI no podía modificar una multa impuesta, por no haber sido aquello materia del recurso de revisión y se pronunciaron sobre todos los puntos alegados por la parte accionante, recurrente en sede administrativa.

6.6 Teniendo presentes los hechos probados, se procede a analizar si en efecto ocurre la falta de aplicación del art. 313 COGEP, como lo ha sustentado la parte recurrente, por haber el Tribunal inobservado hechos suscitados en la sustanciación propia del recurso de revisión y del contenido del recurso insinuado por la actora, dejando a un lado la aplicación de normas relacionadas con la motivación de los actos administrativos que influyeron de forma directa en la parte resolutiva del fallo.

6.8 Al respecto hay que señalar que el Tribunal de instancia, en el considerando 7.1.1, determina que se debe considerar que, por tratarse de una demanda de impugnación presentada en contra de una resolución de recurso de revisión, es imperativo considerar los fundamentos del escrito de insinuación del recurso presentado por la parte actora, excluyendo del presente análisis cualquier alegación adicional que no guarde relación con éste, por ser ajena a la naturaleza de la controversia.

Seguidamente considera un fallo de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, dentro del juicio No. 17510-2019-00431, donde se ilustra de manera clara y contundente las limitaciones del ejercicio de la facultad de control de legalidad, en los casos en que el acto impugnado sea una resolución emitida dentro de un recurso de revisión, resaltando que en dicha sentencia se determina ª6.11. En el presente caso, es evidente que el recurrente pretende que a título de control de legalidad, el juzgador pase a verificar los antecedentes del acto objeto de la revisión, sin que haya sido materia de cuestionamiento precisamente con la insinuación del recurso, lo cual, definitivamente no es posible, ni siquiera a título de control de legalidad, que como queda dicho, tampoco es una atribución sin límites; hacerlo, conduciría a que desnaturalice el objeto de la revisión. La Sala, consecuente con el contenido de la disposición constante en el artículo 313 del COGEP, considera pertinente el control de legalidad, aun de los antecedentes, enmarcado siempre en la naturaleza del acto objeto de impugnación.º (el subrayado es de esta Sala).

6.9 En virtud de lo expuesto el Tribunal de instancia, en los considerandos 7.1.2 y 7.1.3 determina los argumentos presentados por la actora en la insinuación del recurso de revisión señalando que formuló la siguiente petición: ªPor encontrarse indebidamente motivado, ser contrario al debido proceso, inobservar el procedimiento para su emisión y pretender tributar doblemente como empresa y como persona natural, así como pretender glosar por un incremento patrimonial no justificado solicito se declare la invalidez de los actos determinativos contenidos en las Liquidaciones de Pago No. 17201906502755767, No. 17202006500046011 y No. 17202006500048455, correspondiente al Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016 respectivamente y que de acuerdo a lo establecido en el artículo 143 del Código Tributario se disponga la instrucción del sumario para presentar las pruebas necesarias que considere la Administración Tributaria para poder aclarar y justificar las supuestas diferencias en ingresos establecidas así como demostrar que no existe un incremento de patrimonioº.

6.10 El Tribunal de instancia en el considerando 7.2 y sus numerales, realiza el análisis de los argumentos presentados por la Administración Tributaria en la resolución que resuelve el recurso de revisión planteado; del cual se puede resaltar que el SRI, menciona que al haberse

verificado la existencia de detrimento en la capacidad contributiva de la Sra. Susana Ruiz, la Dirección Zonal 9 consideró, la aplicación de factores de ajuste de los coeficientes de carácter general para la determinación presuntiva de impuesto a la renta fijados por la Directora General del SRI mediante resolución; en tal virtud se consideraron los factores señalados en las resoluciones aplicables, para la actividad económica de la referida contribuyente que corresponde a ª Actividades de preparación y servicio de bebidas para su consumo inmediato, vendedores ambulantes de bebidasº, en los ejercicios económicos examinados. Además se detallan los argumentos que llevaron a la Administración Tributaria a resolver la confirmación de las liquidaciones de pago de los ejercicios fiscales 2014, 2015; y, la modificación de la liquidación del 2016, en cuanto al monto de la multa.

6.11 En virtud de lo señalado, establece el Tribunal en el considerando 7.3 que del contenido de la demanda, su contestación y la facultad de control de legalidad que compete ejercer a este órgano de justicia al tenor de lo dispuesto en el art. 313 del COGEP, con las limitaciones inherentes a la acción de impugnación de una resolución de recurso de revisión, corresponde al Tribunal esclarecer los siguientes problemas jurídicos: ª Primer problema jurídico: ¿en la especie se configura o no la causal de revisión, según los planteamientos formulados por la Sra. Susana Ruiz en su recurso?. Segundo problema jurídico: ¿la autoridad demandada podía o no corregir el monto de la multa impuesta en la liquidación de pago correspondiente al ejercicio fiscal 2016? Tercer problema jurídico: ¿es procedente o no atender la alegación subsidiaria planteada por la accionante?.

6.12 En tal virtud respecto a que se configura o no la causal de revisión, los juzgadores de instancia, luego de realizar su análisis y valorar pruebas, concluyen que ª la accionante no ha justificado ninguna de las alegaciones que fundamentan las causales de revisión insinuadas a través de su recursoº, en tal virtud, al no haberse justificado ninguna de las causales propuestas bajo el art. 143 del Código Tributario, esto es, aquellas determinadas para la procedencia del recurso de casación, es claro que para los juzgadores A quo, el recurso de revisión debía ser rechazado.

La jurisprudencia ya ha señalado que previo al análisis de un recurso de revisión, debe

verificarse que se haya sustentado alguna de las causales del art. 143 del Código Tributario y que esta causal proceda, caso contrario no podría entrarse al análisis de fondo, pues el acto administrativo previo es un acto firme y/o ejecutoriado.

En el caso puntual, es claro y es un hecho probado, que no ocurrió la causal alegada, en función del análisis probatorio realizado en instancia.

6.15 Respecto a que si el SRI podía cambiar el monto de la multa impuesta en la Liquidación de Diferencias del ejercicio fiscal 2016, el Tribunal concluye que es ilegítima la corrección de la multa realizada por el SRI en la resolución de revisión, pues no solo que no se fundamenta el origen del error en el cálculo de la multa, sino, que no se invoca norma alguna que le faculte corregirlo, y peor aún fue objeto del recurso de revisión presentado, dicha situación. Los juzgadores señalan que este actuar de la Administración Tributaria transgredió el literal l) del numeral 7 del art. 76 de la Constitución y por ello proceden a corregir dicha corrección a la multa realizada por la Administración Tributaria en la resolución del recurso de revisión.

6.16 Finalmente, el Tribunal señala respecto a lo solicitado por la actora de manera subsidiaria: ª que en el supuesto de que las acreditaciones a sus cuentas bancarias no se consideren justificadas, estas deberían ser entendidas como dividendos anticipados, pues no existen actas de junta de socios donde se haya resuelto una distribución¼ º, establece que aquello, no fue materia del recurso de revisión y que, los órganos de justicia están proscritos de pronunciarse sobre situaciones distintas a las señaladas en el escrito de insinuación del recurso de revisión, dada la naturaleza excepcional de este mecanismo legal que se activa únicamente ante la gravedad que implica la existencia de alguna de las circunstancias previstas de forma taxativa para su procedencia; por lo que cualquier situación que no fue materia de la insinuación del recurso, no pertenece al objeto de la controversia, y escapa al control de legalidad que deben ejercer los órganos de justicia en estos casos; por lo tanto, se rechaza la pretensión subsidiaria por improcedente.

6.17 El análisis realizado por los juzgadores, respecto a las tres interrogantes propuestas en el fallo recurrido, esta Sala observa que no sólo se ha citado el art. 313 del COGEP, sino que se

lo ha aplicado en el fallo de instancia para llegar a una conclusión, por lo que, no cabe alegar la falta de aplicación de una norma que efectivamente fue aplicada en la sentencia cuya casación se pretende.

Ahora, si cabía que en ese contexto los juzgadores A quo realicen el control de legalidad, tratándose de un recurso de revisión, no ha sido cuestionado, por lo que esta Sala tampoco procederá a analizar aquello; aunque sí deja constancia que no comparte el análisis del Tribunal.

6.18 En lo que respecta a la falta de aplicación de los arts. 99 y 100 del Código Orgánico Administrativo; 81 y 147 del Código Tributario; 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, alegados para señalar que existe falta de aplicación de la garantía de motivación en los actos administrativos, se debe precisar como primer punto, que cuando se alega falta de motivación en sede casacional, existe un yerro específico que es el caso 2, y que, además dicho yerro debe atacar al contenido del fallo recurrido, no de los actos administrativos, como se pretende en este recurso. Por otro lado, no se observa cómo podría ser cuestionada la falta de motivación de los actos administrativos, bajo el caso 5, que parte de hechos probados y/o no controvertidos. Finalmente se precisa que la parte recurrente señala que los juzgadores A quo omiten aplicar esos artículos, por no haber realizado el control de legalidad; sin embargo como ya quedó analizado precedentemente, sí existió control de legalidad realizado, siendo esto evidente tanto de la cita del artículo como de la decisión a la que se llegó en instancia, que obedece al control de legalidad y, sobre el cual esta Sala no puede pronunciarse, por no haber sido cuestionado si correspondía o no que se efectúe un control de legalidad tratándose de un recurso de revisión.

Es necesario advertir, que la parte recurrente, además carece de técnica casacional ya que no sustenta ni explica por qué debían aplicarse las normas señaladas (que tratan sobre motivación), ni tampoco explica la trascendencia del cargo escogido en la decisión de la causa. Solamente se refiere al art. 76.7 l) de la Constitución; lo que complementa los errores imputables al recurrente, que generan la decisión casacional a la que se llega.

6.19 En resúmen, no se configura la falta de aplicación de los arts. 99 y 100 del Código Orgánico Administrativo; 81 y 147 del Código Tributario; 76 numeral 7 literal l) de la Constitución; ni del 313 del COGEP, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

Se deja expresa constancia, que la decisión a la que se llega dentro de este recurso de casación, responde a la técnica casacional al confrontar yerro y vicios alegados por el recurrente con el fallo de instancia, considerando los hechos probados y la construcción de la proposición jurídica completa; y no significa que nos encontremos de acuerdo con el análisis del Tribunal A quo.

7. Resolución

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

7.2. No casar la sentencia de mayoría de 11 de julio del 2024, a las 11h22, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2022-00160.

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

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

En función de los hechos probados en instancia y del yerro y vicio alegados, no se configura

el vicio de falta de aplicación de los artículos denunciados al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

265438414-DFE

Juicio No. 17510-2019-00036 RESOLUCION 468-2025

JUEZ PONENTE: JOSE DIONICIO SUING NAGUA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 1 de julio del 2025, las 17h07. VISTOS: La abogada Angélica Meléndez Oña, Procuradora Fiscal debidamente designada por el Director Zonal 9 y la Directora General del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia de mayoría dictada el 21 de enero de 2020, a las 16h25, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2019-00036.

1.- COMPETENCIA.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (léase también solo Constitución o CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ), artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (en lo posterior COGEP). 1.2.- El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. 1.3.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. 1.4.- Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 24 de febrero de 2025, a las 09h39 (fj. 79 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; en tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración, avoca conocimiento y es competente para resolver el presente recurso de casación.

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JOSE DIONICIO SUING NAGUA C=EC L=QUITO CI 1706860440

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

2.- VALIDEZ PROCESAL.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los sujetos procesales a través de sus defensas técnicas, en la audiencia de casación llevada a cabo el día 30 de junio de 2025, a las 14h45.

3.- ANTECEDENTES PROCESALES.- 3.1.- El Tribunal de instancia, en audiencia preliminar conjuntamente con las partes procesales, fijaron el punto de controversia y objeto del debate, mismo que consta dentro de la sentencia en los siguientes términos: ª Determinar la legalidad y validez de las resoluciones Nos. 117012018RREC347936 y 117012018RREC347937, emitidas el 19 de octubre de 2018 por el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, por concepto de impuesto a la renta de los años 2012 y 2013, conforme las alegaciones planteadas por las partes.º. (fj. 714 vta. exp. de instancia). 3.2.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en sentencia de mayoría de 21 de enero de 2020, a las 16h25, resolvió: ª (...) acepta la demanda interpuesta por la señora Olga Lucía Rojas Bello, en calidad de representante legal de la sociedad de hecho EXPOANDINA, y en consecuencia, deja sin efecto las resoluciones impugnadas Nos. 117012018RREC347936 y 117012018RREC347937, así como sus antecedentes, las liquidaciones de pago No. 17201806500335730 y No. 17201806500337668.- (...).º. (fj. 718). 3.3.- Mediante escrito presentado el 13 de marzo de 2020, a las 15h28 (fj. 740), la Abg. Angélica Gabriela Meléndez Oña, invocando la calidad de Procuradora Fiscal del SRI, interpuso recurso de casación (fjs. 732 a 739), el cual fue calificado de oportuno por los jueces de instancia en auto de 09 de marzo de 2019, a las 14h26 (fj. 741), quienes dispusieron que se remita el proceso a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para su tramitación correspondiente.

4.- SOBRE EL RECURSO DE CASACIÓN.- 4.1.- Calificación y admisión del recurso.- Mediante auto de 2 de diciembre de 2024, a las 09h18 (fjs. 55 a 58 exp. casacional), la Dra. Tania Jaramillo Luzuriaga, en su calidad de Conjueza Nacional Temporal de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, analizó los requisitos de ley y admitió el recurso de casación interpuesto por el caso segundo del artículo 268 del COGEP, disponiendo que se corra traslado a la contraparte para que formule su contestación respectiva y se remita el proceso a los jueces de esta Sala para continuar con la

sustanciación respectiva.

4.2.- Fundamentación del recurso.- 4.2.1.- La casacionista para fundamentar su recurso en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, alega la infracción de las siguientes normas: a) Artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución; b) Artículo 89 del COGEP; c) Artículo 90 numeral 5 del COGEP; d) Artículo 95 numeral 7 del COGEP; y, e) Artículo 130 numeral 4 del COFJ, por cuanto la recurrente estima que se ha incurrido en la vulneración de la garantía de motivación. 4.2.2.- Comienza su escrito por enunciar las normas de derecho que estima infringidas y cita textualmente la causal de casación contenida en el numeral 2 del artículo 268 del COGEP, mencionando que conforme dichas normas, la sentencia de instancia estaría viciada por una falta de cumplimiento del requisito de motivación; a continuación, destaca la esencia limitada, formalista, excepcional y extraordinaria del recurso de casación, refiriendo que como tal, su límite es la revalorización de la prueba, lo que implicaría que atiende únicamente posibles vicios o yerros jurídicos en el fallo que se recurre, de ello comenta que conforme la causal invocada, existirían cuatro tipo de vicios contemplados en el caso segundo, de los cuales considera que en el edicto impugnado se configuró el vicio concerniente al incumplimiento del requisito de motivación, desarrollando seguidamente un relato en el que ±conforme los preceptos normativos contenidos en los artículos invocados± indica que el deber de motivar los actos administrativos, resoluciones y fallos, consiste en fundamentar las decisiones en base a normas que a su vez, deben explicarse cómo son aplicables a los hechos suscitados, caso contrario, tales sentencias o resoluciones carecerían de motivación y serían consideradas nulas. 4.2.3.- A renglón seguido, realiza una serie de citas doctrinarias y jurisprudenciales respecto de la garantía de la motivación, procediendo a transcribir pronunciamientos constitucionales referentes al test de motivación que comprendería tres elementos esenciales, tales como la razonabilidad, la lógica y la comprensibilidad; en ese sentido, indica que en el considerando octavo de la sentencia de instancia, constaría el análisis del caso por parte del Tribunal A quo, del cual señala que dentro del numeral 4 del mismo apartado, los juzgadores habrían expresado inicialmente que el actuar de la administración tributaria se enmarca dentro de lo previsto en el artículo 18 de la Ley de Régimen Tributario Interno (léase también solo LRTI); sin embargo, posteriormente señalaron que la determinación efectuada por parte de la entidad fiscal carecía de sustento suficiente, pues no se evidenciaron ciertos elementos puntuales que

obligatoriamente debían ser aportados por el SRI, lo cual acusa la casacionista, que no se establece con claridad ni precisión la norma de la que se derivaba dicho deber para la administración tributaria, pues ±a su criterio± la sentencia se limita a transcribir textualmente distintas normas sin explicar el nexo entre ellas con la obligación de evidenciar ª(...) las declaraciones que no presentaron diferencias significativas en cruces masivos de bases de datos; la desviación estándar (percentil 85); ni el promedio de los Coeficientes de Determinación Presuntiva del mismo periodo analizado (...).º. (fj. 737 vta.). 4.2.4.- En esa línea, sostiene que los jueces distritales incumplieron el ejercicio de motivar su sentencia, pues ±según su postura± en la misma no se enuncia norma jurídica alguna a la que se subsumen los hechos fácticos, ni se demuestra la pertinencia de su aplicación a los mismos, dado que el Tribunal de instancia, habría afirmado ±según sus palabras± que la actuación del SRI carecía de sustento sin haber establecido con claridad la norma transcrita de la cual se deriva dicha conclusión, y que en razón de aquella se produjo una falta de motivación en los actos administrativos impugnados, acarreando su nulidad como consecuencia jurídica. A continuación, examina el significado del término ª defectuosoº (empleado en la sentencia) a la luz las definiciones reconocidas por la Real Academia de la Lengua Española, para manifestar que los jueces, al haber catalogado al ejercicio de la facultad determinadora del SRI como «defectuoso» implicaba que sus actos adolecían de un error que los tornaba imperfectos, mas no que carecían del requisito de motivación, pues señala que dentro de los actos administrativos cuestionados se subsumieron los hechos a las normas de Derecho aplicadas por la autoridad tributaria, las cuales inclusive habrían sido citadas en la sentencia de instancia. 4.2.5.- Por otra parte, alega que el Tribunal A quo habría establecido que las liquidaciones de pago incurrieron en una falta de motivación, conllevando a su consecuente nulidad, mientras que en el caso de las resoluciones que ratificaron tales liquidaciones, señalaron que a causa del vicio motivacional, su consecuencia jurídica derivaba en la ilegitimidad de dichas resoluciones, frente a lo cual, vuelve a reprochar que los juzgadores omitieron especificar la norma de derecho a la que se subsumen los hechos, para haber arribado a la conclusión y decisión adoptadas, de manera que estima que existe un error de silogismo jurídico en la sentencia de instancia, deviniendo ±a su entender± en una falta de motivación y una consecuente nulidad del fallo de instancia. Adicionalmente, expresa que conforme los lineamientos de la Corte Constitucional, la sentencia recurrida no cumpliría con los requisitos de: lógica, al no existir coherencia entre las premisas y la decisión;

comprensibilidad, ya que no se expone con claridad los motivos por los cuales la administración tributaria estaba obligada a evidenciar elementos puntuales y aportar criterios acerca de por qué consideró aplicable el factor de ajuste del 30% en la determinación de los valores por concepto de Impuesto a la Renta (léase solo IR), ni tampoco se explicaría cómo un ejercicio ª defectuosoº de la facultad determinadora conllevaba una falta de motivación de las liquidaciones de pago más no de las resoluciones que atendieron el reclamo administrativo; y, razonabilidad, por cuanto la decisión no estaría fundada en principios constitucionales ni normas de derecho. 4.2.6.- Por último, resalta que la trascendencia del vicio radica en que, al presuntamente no estar debidamente motivada la sentencia, traería consigo su irremediable nulidad, dada la magnitud de la infracción que debe resolver esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, concluyendo su escrito con la siguiente pretensión: ª(...) Por todo lo expuesto a lo largo de la exposición del presente caso, solicito muy respetuosamente, que se case la sentencia declarándose la nulidad de la misma, y que en tal virtud, conforme el artículo 2 numeral 4 de la Resolución 007-2017 emitido por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia publicada en el Registro Oficial Suplemento de 21 de junio de 2017, se dicte la sentencia debidamente motivada que amerite cumpliendo los requisitos de fondo y forma que la Constitución y la Ley disponen. (...).º. (fj. 739).

4.3.- Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, no se observa contestación alguna por parte de la actora.

5.- DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO.- Frente a los argumentos esgrimidos por la institución casacionista, corresponde determinar si en el fallo de mayoría recurrido prospera el caso segundo del artículo 268 del COGEP, por infracción de los artículos 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República; 89, 90 numeral 5, y 95 numeral 7 del COGEP; y, 130 numeral 4 del COFJ, es decir, si la sentencia de instancia está incursa en el vicio acusado de falta motivación.

6.- ANÁLISIS.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, para resolver el problema jurídico planteado, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, admitido por la Conjueza Nacional Temporal, reflexiona lo siguiente:

6.1.- Determinación de las causales.- El recurso de casación se fundamenta en el caso 2 del artículo 268 del COGEP que dispone: ª 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 motivación. (...)º. Se tiene entonces que, el numeral segundo contiene los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la garantía de motivación. En este caso, de configurarse el yerro jurídico en la sentencia, ésta debe ser corregida, teniendo en cuenta que existe la restricción de revisión probatoria.

6.2.- Conceptualización doctrinaria.- Muchos autores y estudiosos del tema se han pronunciado sobre el vicio alegado, por ejemplo, lo manifestado por el jurista ecuatoriano Luis Cueva Carrión en su obra ª La casación en materia civilº, manifiesta que consiste en: ª (...) El error in iudicando tiene relación directa con el derecho sustantivo o de fondo; es el que se comete al violar las normas jurídicas de derecho sustantivo o material. Es el defecto en el juicio de derecho (...)º. Por otro lado, acerca de la motivación, Colemer Hernández establece que es una: ª (¼) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles de ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica. (...)º; mientras que por su parte, Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como ª (¼) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión. (...).º.

6.3.- Normas aplicables al caso.- Las normas de derecho que la entidad recurrente estima infringidas en la presente causa son las siguientes: 6.3.1.- Constitución de la República: ª 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 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. (...)º. 6.3.2.- Código Orgánico General de Procesos: 6.3.2.1.- 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 casación.º; 6.3.2.2.- ª Art. 90.- Contenido general de sentencias y autos. Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener: (...) 5. La motivación de su decisión. (...)º; 6.3.2.3.- ª Art. 95.- Contenido de la sentencia escrita. La sentencia escrita contendrá: (...) 7. La motivación. (...)º. 6.3.3.- Código Orgánico 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: (...) 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.

6.4.- Estudio del caso en cuestión.- En relación al recurso de casación planteado por la institución demandada por el caso señalado, se considera lo siguiente:

6.4.1.- Resulta relevante tener presente el objeto de controversia señalado en la sentencia y fijado por las partes de común acuerdo con el juzgador en la audiencia preliminar, mismo que se encuentra transcrito textualmente en el numeral 3.1.- de la presente sentencia.

6.4.2.- En ese escenario, en torno a los repudios acusados por la entidad casacionista ± descritos en el considerando 4.2.- de esta sentencia± se tiene que dentro del acápite OCTAVO, concerniente a la motivación del fallo recurrido, el Tribunal A quo desarrolla la controversia en cuatro subliterales para atender el litigio, de ellos, presenta sus objeciones

respecto del literal ª c) Cuestionamientos a la aplicación del índice presuntivo del 30%, correspondiente a una actividad económica distinta a la desarrollada por EXPOANDINAº, desarrollado a lo largo del considerando ª 3.- Respecto de la aplicación del índice presuntivo del 30%.-º del mismo acápite, en el cual se evidencia que los juzgadores exponen la motivación que atiende los argumentos de los sujetos procesales en torno a este punto controvertido, habiendo analizado el contenido de las resoluciones impugnadas Nos. 117012018RREC347936 y 117012018RREC347937 y sus antecedentes respectivos, las liquidaciones de pago por diferencias Nos. 17201806500335730 y No. 17201806500337668, es decir, que realizan un examen valorativo de los medios de prueba aportados en el proceso, del cual se observan las siguientes anotaciones por parte del Tribunal de instancia: ª (...) En este punto, llama la atención del tribunal, el hecho de que, la resolución impugnada (No. 117012018RREC347937), no obstante referir que el factor de ajuste, corresponde al sector económico: ª ACTIVIDADES DE OFICINAS PRINCIPALES; ACTIVIDADES DE CONSULTORÍA DE GESTIÓNº, confirma el cuadro No. 11 de la liquidación de pago (numeral 10.4 fs. 38 vta.), en el que consta la actividad económica ª COMERCIALIZACIÓN AL POR MAYOR Y MENOR DE ALIMENTOS EN GENERAL. (CIIU VENTA AL POR MAYOR DE BANANO Y PLÁTANO)º, conforme se desprende del numeral 5 ª LIQUIDACIÓNº (de la liquidación de pago. pág. 26/29 fs. 89), desconociéndose los motivos del cambio de sector económico y la incidencia del mismo en la determinación practicada. 4. De lo expuesto, y en mérito del análisis realizado tanto en las liquidaciones de pago, como a las resoluciones impugnadas, el tribunal llega a establecer que la administración tributaria, realizó una determinación presuntiva, considerando a tal efecto los ingresos declarados por la actora, a los que les ha aplicado el valor de ajuste que ha considerado pertinente, actuación que se enmarca dentro de establecido en el Art. 18 de la Ley de Régimen Tributario Interno, (...) Así las cosas, los valores determinados como impuesto a la renta, bajo el análisis en cuestión, por parte de la administración tributaria, carecen de sustento suficiente, pues no se puede evidenciar de forma objetiva los comparables utilizados por el SRI, como para llegar a establecer: las declaraciones que no presentaron diferencias significativas en cruces masivos de bases de datos; la desviación estándar (percentil 85); ni el promedio de los Coeficientes de Determinación Presuntiva del mismo periodo analizado; pues nada de ello consta referido, ni analizado en las liquidaciones de pago, ni en las resoluciones administrativas que las confirman; por lo que en consecuencia, mal se puede

llegar a concluir de manera objetiva, con base en que criterios y bajo qué análisis, se llegó a determinar el ª sector económicoº bajo el cual la Administración tributaria, ha considerado aplicable el factor de ajuste del 30%, y su ubicación en el CIIU ª VENTA AL POR MAYOR Y MENOR DE BANANO Y PLÁTANO, ni en ª ACTIVIDADES DE OFICINAS PRINCIPALES; ACTIVIDADES DE CONSULTORÍA DE GESTIÓNº; ni cual fue el análisis que realizó la autoridad tributaria demandada, para considerar dos actividades distintas para los ejercicios fiscales 2012 y 2013 determinados, que le ha llevado a la aplicación de un CIIU (Clasificación Industrial Internacional Uniforme) diferente; todo lo cual resulta contrario a la actividad reglada que rige a la administración tributaria. (...).º. [sic] (fjs. 717 vta. y 718, § 3.- nums. 3.- y 4.-, lo remarcado le corresponde a este Tribunal), en virtud de aquello, los jueces distritales arribaron a la siguiente conclusión: ª(...) A la luz del análisis realizado, este tribunal observa un defectuoso ejercicio de la facultad determinadora, resultando las determinaciones practicadas a los ejercicios 2012 y 2013 de la sociedad actora, contenidas en las liquidaciones de pago No. 17201806500335730 y No. 17201806500337668, nulas, por falta de motivación, y en consecuencia, los actos administrativos que las confirman, esto es, las resoluciones Nos. 117012018RREC347936 y 17012018RREC347937, respectivamente, devienen en ilegítimos; señalándose además, que el principio de legalidad, obliga a que el ejercicio de las facultades públicas encuentre su amparo y límite en las normas jurídicas, como garantía de convivencia y seguridad de los ciudadanos; (...)º [sic] (fj. 718, § 3.- num. 4.-).

6.4.3.- De lo expuesto, se verifica que los juzgadores ±en uso de su ejercicio cognitivo± expusieron con un amplio margen de detalle, los razonamientos por los cuales consideraron que los actos administrativos impugnados carecían de motivación y en consecuencia, los declararon nulos, pues se aprecian todas las consideraciones fácticas y normativas que esgrimieron para poder dilucidar el asunto controvertido, destacando especialmente que al arrancar su argumentación en el mentado acápite, refieren a los artículos 300 y 313 del COGEP, sobre los cuales habrían ejercido su deber de realizar el control de legalidad de los actos administrativos impugnados; asimismo, se observa que los juzgadores citan en su conclusión al artículo 76 de la Constitución de la República (estimado como infringido) así como los principios de legalidad y verdad procesal, lo que los llevó a determinar que la autoridad tributaria no justificó motivadamente, el por qué era aplicable el factor de ajuste del

30% y el cambio del sector económico de las operaciones comerciales de la compañía EXPOANDINA, justamente sobre la base de los preceptos normativos referentes a la garantía de la motivación que ±a criterio del Tribunal± incumplió la autoridad tributaria; en ese sentido, se evidencia la fundamentación fáctica y normativa aplicada para haber arribado a las conclusiones expuestas en el considerando objetado, redactada de una manera clara y concisa en su desarrollo, con un lenguaje entendible más que técnico, de lo cual ±sin que ello implique que esta Sala se encuentre de acuerdo con el razonamiento efectuado por el Tribunal de instancia± es preciso también recalcar que la sentencia a más de ser suficientemente comprensible, debe ser apreciada y entendida en su integralidad, con todas sus partes que la componen y conforman un todo, pues solo de ese modo se puede apreciar la motivación desarrollada por los jueces distritales en su sentencia para una mejor comprensión de la misma.

6.4.4.- Ahora bien, en cuanto a las alegaciones de la institución demandada contenidas en el numeral 4.2.5.- que antecede en este fallo, acerca de que la sentencia de instancia carece de los requisitos de razonabilidad, lógica y comprensibilidad, es necesario remontarnos a la esfera constitucional, la cual nos permite determinar con mayor amplitud y entendimiento, si una resolución se encuentra debidamente motivada; para ello y conforme lo dicho por el SRI, es preciso señalar la siguiente conceptualización de la Corte Constitucional: ª(...) Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el Derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados. Una decisión razonable es aquella fundada en los principios constitucionales. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre ésta y la decisión. Una decisión comprensible, por último, debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto. (...).º(lo resaltado es añadido). Frente a esta consideración, cabe recalcar que la misma Corte Constitucional se ha pronunciado sobre los elementos que garantizan una suficiente motivación dentro de su sentencia No. 021-12-SEP-CC, los cuales corresponden a los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho, mismos que se estiman como suficientes, pues en síntesis implican que, la motivación en dicha parte de la sentencia se

compone de: i) Los presupuestos fácticos: que corresponden al análisis y valoración de todas las pruebas aportadas y practicadas por los sujetos procesales, específicamente el estudio de las liquidaciones de pago Nos. 17201806500335730 y 17201806500337668, y las resoluciones administrativas que las ratifican, estas son, las resoluciones Nos. 117012018RREC347936 y 17012018RREC347937; ii) La fundamentación legal: concerniente a la apreciación de enunciados normativos sobre el control de legalidad de los actos de determinación y que atendieron el reclamo administrativo, implícitamente lo que corresponde a la aplicación de los artículos 300 y 313 del COGEP, 18, 24 y 25 de la LRTI y 76 de la Constitución, así como los principios de legalidad y verdad procesal; y, iii) La consecuencia jurídica: que conlleva a la conclusión de los jueces de que, al no haber contado las liquidaciones de pago, con sustento suficiente para aplicar el factor de ajuste del 30%, ni para considerar dos actividades económicas distintas en la determinación de los valores por concepto de IR en los ejercicios fiscales 2012 y 2013, derivaron en su nulidad, así como en la irremediable ilegitimidad de las resoluciones que las confirmaron.

6.4.5.- De lo analizado con anterioridad, se advierte que más que una alegación sobre una falta de motivación en la sentencia, existiría una inconformidad por parte de la recurrente en dicha parte de la sentencia, respecto al análisis efectuado por los jueces de instancia, y que en el fondo, lo que pretende es que los suscritos Jueces Nacionales afronten sus alegatos al examinar nuevamente los elementos probatorios aportados por su parte, lo cual expresamente se encuentra vedado por la ley, conforme fue advertido con antelación (ver § 6.1.-); y para ello, es imprescindible tomar en cuenta a manera referencial e ilustrativa, los enunciados contenidos en la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, que establecen lo siguiente: ª(...) 28. La garantía de la motivación entonces, exige que la motivación sea suficiente, independientemente de si también es correcta, o sea, al margen de si es la mejor argumentación posible conforme al Derecho y conforme a los hechos. Es decir, la mencionada garantía exige que la motivación contenga: (i) una fundamentación normativa suficiente, sea o no correcta conforme al Derecho; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente, sea o no correcta conforme a los hechos. Como esta Corte ha señalado, ª[l]a garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judicialesº. 29. Si una motivación, a pesar de ser suficiente, es incorrecta, la garantía de motivación no se vulnera. Sin embargo, como se ha expuesto, esto no significa

que dicha incorrección no tenga consecuencias jurídicas. Por ejemplo, algunas incorrecciones conforme al Derecho constituyen desaciertos en la interpretación y aplicación de normas sobre derechos o garantías fundamentales distintos a la garantía de la motivación; para enmendarlas, está disponible todo un sistema de garantías jurisdiccionales, además de las garantías procesales ordinarias. (...)º, lo que significa que, aún en el caso de que habría sido errado el entendimiento y valoración de los medios probatorios por parte de los jueces distritales, no conlleva al hecho de que la sentencia recurrida no se encuentre motivada, al contrario, de considerarse que se incurrió en dicho yerro jurídico, existen otros mecanismos procesales para solventarlo, vía casación invocando asertivamente la causal contenida dentro del artículo 268 del COGEP que se estime adecuada en función de una carga argumentativa conexa a su pretensión, puesto que no le corresponde a esta Sala suplir dicho deber procesal, dada la naturaleza técnica, dispositiva y extraordinaria del recurso de casación.

6.4.6.- En base a la reflexión que antecede, este Tribunal Casacional determina que en la sentencia recurrida no ha operado el vicio de falta de motivación, ya que cuenta con una suficiente carga argumentativa y jurídica, así como con una redacción clara, concreta, inteligible, asequible y sintética, contiene una deliberación razonada, lógica y comprensible de los hechos fácticos y jurídicos materia de litigio, además de ser en sí misma clara, precisa y congruente, por lo cual se desecha el cargo de falta de motivación, contenido en el caso segundo del artículo 268 del COGEP.

7.- DECISIÓN.- Por los fundamentos que anteceden, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ª ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICAº, RESUELVE:

7.1.- NO CASAR la sentencia de mayoría dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 21 de enero de 2020, a las 16h25, en el proceso judicial No. 17510-2019-00036.

7.2.- Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la Dra. Ligia Marisol

Mediavilla, en virtud de la acción de personal vigente.

7.3.- Sin costas ni honorarios que regular.

7.4.- Notifíquese, publíquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Resolución de fácil comprensión

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el recurso interpuesto, sustentado en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, considera que no se ha producido el vicio de falta de motivación, de tal forma que el fallo incumpla los requisitos de razonabilidad, lógica y comprensibilidad; por lo que, resuelve no casar el fallo impugnado.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

265689105-DFE

Juicio No. 09501-2023-00075 RESOLUCION 471-2025

JUEZ PONENTE: JOSE DIONICIO SUING NAGUA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 3 de julio del 2025, las 18h03.

VISTOS: El abogado Marcelo Alejandro Orellana Torres, procurador judicial del Servicio de Rentas Internas y en representación del Director Zonal 8, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 19 de diciembre de 2023, a las 10h52, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2023-00075.

1.- Competencia.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). 1.2.- El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. 1.3.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. 1.4.- Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 7 de febrero de 2025, a las 15h25 (fj. 12 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración avoca conocimiento y es competente para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JOSE DIONICIO SUING NAGUA C=EC L=QUITO CI 1706860440

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

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

pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 30 de junio de 2025, a las 11h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: ª(1) ESTABLECER si la compañía actora IMPORTADORA PAG S.A., justifica las glosas impugnadas, contenidas en el acta de determinación No. 09202224900697202 por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014, que fueron ratificadas en la Resolución impugnada No. 109012022RREC648435. (2) VERIFICAR si el acto impugnado cuenta con la debida motivación, con las consecuencias legales respectivas.º. (fs. 506 vuelta expediente de instancia). 3.2.- Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: ªDECLARAR PARCIALMENTE CON LUGAR la demanda presentada por el señor STEFANO XAVIER ADUM CASANOVA, en su calidad de GERENTE GENERAL de la compañía IMPORTADORA PAG S.A., en contra del Director Zonal 8 del SERVICIO DE RENTAS INTERNAS SRI, debiendo la administración realizar la correspondiente reliquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014 conforme a los términos de esta sentencia.º. (fs. 512 expediente de instancia). 3.3.- Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 4 de julio de 2024, 10h30, el procurador judicial designado por el Servicio de Rentas internas, interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso primero del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, por el cargo de falta de aplicación del artículo 151 del COGEP. 3.4.- Calificación.- El Tribunal de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 8 de julio de 2024, a las 14h45, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. 3.5.- Admisión.- En auto de 21 de octubre de 2024, las 11h10, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, en su calidad de Conjuez de la Sala resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: ª18. ADMITIR el recurso de casación presentado por el SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, por intermedio de su procurador judicial, abogado Marcelo Alejandro Orellana Torres; en consecuencia, se admite el siguiente cargo: 18.1. Por el caso primero del artículo 268 del COGEP, por el que se acusa que en la decisión recurrida se incurrió en: (i) Falta de aplicación del artículo 151 del COGEP.º. (fs. 4

vuelta expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- La casacionista para fundamentar su recurso expresa que el artículo 151 del COGEP se constituye como una norma de derecho adjetivo, primordialmente porque regula el derecho subjetivo a la defensa dentro de un juicio, en cuanto: i) Establece en qué forma se debe presentar la contestación a la demanda y cuáles son los requisitos que debe cumplir, así como la reforma a excepciones previas; y, aún más relevante respecto del presente recurso, ii) Prescribe el término y condiciones para que el actor presente nueva prueba en relación a la contestación a la demanda. Así, expresa que es evidente que dentro de esta norma no existe una presunción de lo justo o injusto, y, por ende, se configura como una de carácter procesal cuyo yerro está sujeto a apreciación dentro de la causal de casación en referencia. Por tanto, señala que el Tribunal no aplicó esta norma dentro del juicio, puntualmente dentro de la fase procesal donde debió ser aplicada, esto es, en el auto de admisibilidad de pruebas pronunciado dentro de la audiencia preliminar. (fs. 524 expediente de instancia). 4.2.- A su vez, menciona que al contestar la demanda el Servicio de Rentas Internas se opuso a los argumentos del actor, defendiéndose puntualmente de la supuesta falta de motivación acusada, y dejando en claro que, hasta ese momento procesal, era evidente que el acervo probatorio anunciado por IMPORPAG no era suficiente para soportar la baja de las glosas. Por lo que, señala que la prueba anunciada por la administración tributaria estuvo enfocada únicamente en demostrar que el contribuyente no había presentado información tendiente al soporte de las glosas en sede administrativa y que esto soporta suficientemente la motivación plasmada en esos actos. (fs. 525 expediente de instancia). 4.3.- De esta forma, la institución recurrente indica que es evidente que la nueva prueba aportada por el actor no se constituía como una respuesta a un argumento nuevo introducido por la administración tributaria en su contestación a la demanda, pues como queda indicado ésta se limitó a contestar los argumentos del actor; sino que estaba encaminada a suplir la omisión y deficiencia probatoria contenida en su libelo inicial, lo cual es claro ya que inicialmente había anunciado únicamente la declaración de impuesto a la renta como medio de prueba. En consecuencia, indica que del archivo de audio que registró la audiencia preliminar, y que consta dentro del expediente judicial, el Servicio de Rentas Internas objetó la nueva prueba en cuestión bajo la premisa de que era ilegal ya que no cumplía con el presupuesto prescrito en la norma antes referida. Hizo hincapié en que, de

considerar su admisión, se estaría dejando en indefensión a la administración tributaria ya que no contó con una oportunidad para analizar esta prueba y controvertirla en su contestación a la demanda, ya sea técnicamente a través de un análisis pericial, o argumentativamente. (fs. 525 vuelta expediente de instancia). 4.4.- De esta manera señala que de la grabación de la audiencia preliminar se desprende que el Tribunal decidió admitir esta prueba sin que en su análisis de admisibilidad desarrolle o aplique el artículo 151 del COGEP, pues en ningún momento explica cómo el informe pericial del actor cumple con la premisa prescrita en dicho artículo para ser considerado como nueva prueba. Menciona que es de importancia este tema ya que en él se fundamentó la objeción del Servicio de Rentas Internas, tornando el hecho que se haya omitido en una evidente falta de aplicación de la ley en cuestión. Por lo que, hace referencia a que producto de que el Tribunal haya omitido la aplicación del artículo 151 del COGEP, no tuvo claridad respecto de los requisitos que debió cumplir dicho medio de prueba para ser considerado como nueva prueba y, en consecuencia, poder haber sido incorporados al proceso luego de la contestación a la demanda; esto es, que debe versar sobre hechos nuevos expuestos en la contestación a la demanda que no hayan sido planteados por el actor en su libelo inicial. (fs. 526 expediente de instancia). 4.5.- La institución recurrente menciona que el yerro del Tribunal devino en una clara indefensión para la administración tributaria, debido a que la finalidad de la nueva prueba es poder brindarle al actor una herramienta para defenderse de argumentos nuevos que introduce el demandado en su contestación y, que naturalmente no pudieron ser previstos al momento en el que se presentó el libelo inicial. A lo que acota que este escenario que prevé el artículo 151 del COGEP no fue el que se configuró dentro del proceso, pues IMPORPAG utilizó la figura de la nueva prueba para incorporar elementos probatorios que soportaban técnicamente su pretensión inicial y que no estaban ligados a ningún argumento nuevo introducido por el SRI en su contestación. Señala que es evidente, del simple contraste entre la demanda, la contestación y escrito de nueva prueba. Así, indica que la prueba se constituyó como ilegal, pues era imposible colocarla bajo el precepto establecido en la norma para que pudiera ser incorporada al proceso luego de la contestación a la demanda como una nueva prueba. Por lo que señala que esta ilegalidad influyó dentro del proceso por cuanto el Tribunal la admitió, permitiendo así que IMPORPAG introdujera y practicara un informe pericial con documentación formal anexa que no pudo ser analizada ni contradicha por el Servicio de Rentas Internas. Esto es aún más evidente cuando, en sentencia, el Tribunal tomó esta indefensión como un pretexto para

soportar la baja parcial de la glosa, pues parte de las conclusiones vertidas en este informe pericial y las contrasta con el acervo probatorio de la administración tributaria. (fs. 526 vuelta y 527 expediente de instancia). 4.6.- Argumenta que es evidente que la administración tributaria no presentó una prueba para contradecir este informe pericial, pues no tuvo la oportunidad procesal de hacerlo. Como ha indicado, la prueba del Servicio de Rentas Internas adjunta a su contestación estuvo destinada a rebatir los argumentos planteados por IMPORPAG en su demanda, es decir, a defender la motivación del acto impugnado y señalar que la declaración del impuesto a la renta que anunció el actor como prueba no soportaba las bajas de las glosas que prometía; no se planteó un informe pericial o cualquier otra prueba que contradiga el soporte formal de las glosas del actor reflejado en su nueva prueba, por cuanto a la fecha de la contestación no existía procesalmente. De esta manera señala que los efectos de esta trasgresión se plasmaron desde el apartado 7.4.1.a hasta 7.4.1.d en la sentencia, donde se verifica que con base en las conclusiones vertidas el informe pericial admitido ilegalmente como nueva prueba, el Tribunal dio de baja parcialmente la glosa levantada en el Casillero No. 6011 VENTAS NETAS LOCALES GRAVADAS CON TARIFA CERO O EXENTAS DE IVA. Señala que las glosas de la administración tributaria fueron ratificadas. Por tanto hace énfasis en que si el Tribunal hubiera aplicado el art. 151 del COGEP al momento de resolver sobre la admisibilidad de la prueba, habría constatado que el informe pericial no cumplía con los requisitos establecidos en la ley para su admisión, denegando que esta pueda ser incorporada y practicada como medio de prueba. De esta manera indica que el Tribunal no lo hubiera podido tomar como insumo probatorio para la resolución de la controversia, cambiando por completo el análisis que se encuentra plasmado en la sentencia recurrida. (fs. 527 vuelta y 528 expediente de instancia). 4.7.- Concluye el recurso mencionando que se puede apreciar de los audios que dentro de la audiencia preliminar la administración tributaria no sólo objetó la prueba en cuestión, sino que también presentó un recurso de reforma del auto interlocutorio de admisión de pruebas, puntualmente respecto del punto en el cual admite el informe pericial en referencia. Señala que tanto la objeción como el recurso de reforma fueron rechazados por el Tribunal. En este sentido, indica que es evidente que estos recursos planteados por la administración tributaria no solo dejaron sentado que existió una controversia y rechazo sobre este punto, sino que permitieron al Tribunal corregir su auto, inadmitir la nueva prueba de IMPORPAG, e impedir que el Servicio de Rentas Internas caiga en indefensión. Por tanto hace énfasis en que la autoridad

judicial continuó sustanciando el proceso, propendiendo a que se emita una sentencia que tomó como base para su emisión una prueba ilegal, que no cumplió con los requisitos prescritos en la ley para su admisión y que no pudo ser contradicha por la administración tributaria. (fs. 528 expediente de instancia). 4.8.- Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 2 de diciembre de 2024, a las 15h13, comparece el abogado Cristian Paul Guzhñay Zurita, procurador judicial de la compañía IMPORTADORA PAG S.A., para dar contestación al recurso interpuesto y menciona que la compañía considera que la institución recurrente tuvo la oportunidad de objetar la admisión de la nueva prueba en la audiencia preliminar, lo que garantizó su derecho a la defensa. Expresa que no se puede alegar indefensión si el proceso contemplaba mecanismos procesales suficientes para que la administración tributaria expusiera sus objeciones de manera efectiva. Expresa que el SRI tuvo la posibilidad de argumentar y sustentar su postura, lo que asegura que su derecho a la defensa fue respetado. Hace hincapié en que la supuesta falta de aplicación del artículo 151 del COGEP por parte del Tribunal, no implica necesariamente una vulneración de derechos, dado que el Servicio de Rentas Internas tuvo acceso a los recursos procesales pertinentes para contradecir la nueva prueba. Señala que si el Tribunal admitió la nueva prueba a pesar de las objeciones, esto forma parte de su poder discrecional dentro del proceso. (fs. 8 expediente de casación). 4.9.- También menciona que el Servicio de Rentas Internas presentó un recurso de reforma al auto de admisión de la prueba, el cual fue debidamente tramitado. Indica que la decisión del Tribunal de desestimar este recurso no implica una vulneración de los derechos de la parte recurrente, sino que evidencia el ejercicio legítimo de los poderes judiciales dentro del marco procesal. Expresa que el Tribunal tiene la plena facultad de admitir o rechazar pruebas de acuerdo con su criterio y con los principios de pertinencia y utilidad procesal. Por tanto, señala que la admisión de la prueba pericial, aún cuando fue objetada, se realizó conforme al margen de discrecionalidad judicial y no constituye un acto ilegal. (fs. 8 vuelta expediente de casación). 4.10.- La compañía afirma que el derecho a la defensa no se ve vulnerado solo porque una parte no esté de acuerdo con la decisión judicial sobre la admisión de una prueba, siempre y cuando se haya contado con el derecho a ser escuchado y a presentar argumentos. En este caso, hace énfasis en que el SRI no fue privado de presentar sus objeciones de manera plena. El derecho a la defensa se garantiza cuando las partes tienen la oportunidad de participar activamente en el proceso, expresar sus objeciones y presentar pruebas. Señala que el SRI

tuvo la posibilidad de exponer sus reparos a la prueba y su disconformidad con la decisión de admisión no constituye una infracción a su derecho a la defensa, sino una parte legítima del proceso judicial. (fs. 8 vuelta expediente de casación). 4.11.- Además menciona que el Tribunal también consideró las pruebas presentadas por el SRI y las glosas que estaban fundamentadas en la documentación del caso. Señala que la decisión de dar parcialmente la razón a IMPORTADORA PAG S.A. no puede atribuirse exclusivamente a la admisión del informe pericial, ya que el Tribunal evaluó un conjunto más amplio de pruebas. Destaca que existe una incongruencia/contradicción al momento de estructurar el recurso de casación por parte del Servicio de Rentas Internas, ya que por una parte se alega la falta de aplicación del artículo 151 del COGEP, pero al momento de seguir la línea de la Corte Nacional para elaborar la fundamentación, era obligación de la recurrente mencionar qué norma jurídica fue utilizada en su lugar. Por lo que, hace mención a que el artículo que utilizó el Tribunal al momento de emitir su auto interlocutorio de admisión de pruebas; los juzgadores analizaron la procedencia de los medios probatorios y resolvieron aceptar unos y rechazar otros (sic). Señala que la institución recurrente no menciona nunca la supuesta norma que aplicó el Tribunal en lugar del 151 del COGEP, simplemente debido a que esta actuación no existió; concretamente, no ha existido falta de aplicación de ninguna norma que fuese llamada a gobernar el caso en análisis. (fs. 9 y 9 vuelta expediente de casación). 4.12.- Finalmente, menciona que es evidente que el Servicio de Rentas Internas no puede alegar indefensión, puesto que constan en el proceso una serie de documentos que fueron practicados como prueba para sustentar sus pretensiones. Por lo expuesto, señala que no existe en la sentencia emitida por el Tribunal A quo la supuesta falta de aplicación de normas procesales como alega la parte recurrente, sino que ha existido una selección de normas pertinentes al caso controvertido, se ha otorgado el derecho a la defensa, así como se ha resuelto en base a la sana crítica y preservando la garantía al debido proceso. Por tanto, menciona que se evidencia con el recurso planteado, que el casacionista en realidad se encuentra inconforme con la decisión a la que arribó el Tribunal A quo en su sentencia, y pretende inducir a los Magistrados a revisar hechos probatorios de fondo, lo cual, por técnica casacional, es inviable, por lo que solicita se deseche el vicio alegado, por no ser procedente conforme a derecho. (fs. 10 expediente de casación).

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la

institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso primero del artículo 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación del artículo 151 del Código Orgánico General de Procesos.

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 primero del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez de la Sala, considera:

6.2.- Caso primero.- ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado al proceso de nulidad insubsanable o causado indefensión y hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa, y siempre que la respectiva nulidad no haya sido subsanada en forma legal.º.

6.3.- La falta de aplicación.- ª ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.º.. 6.3.1.- La norma señalada como infringida es el artículo 151 del Código Orgánico General de Procesos.- ª Art 151.- Forma y contenido de la contestación.- La contestación a la demanda se presentará por escrito y cumplirá, en lo aplicable, los requisitos formales previstos para la demanda. La parte demandada deberá pronunciarse en forma expresa sobre cada una de las pretensiones de la parte actora, sobre la veracidad de los hechos alegados en la demanda y sobre la autenticidad de la prueba documental que se haya acompañado, con la indicación categórica de lo que admite y de lo que niega. Deberá además deducir todas las excepciones de las que se crea asistida contra las pretensiones de la parte actora, con expresión de su fundamento fáctico. Las excepciones podrán reformarse hasta antes de que la o el juzgador dicte la providencia convocando a la audiencia preliminar o única. Si se presenta una reforma de excepciones, se notificará con estas a la parte actora y se le concederá un término de diez días para anunciar prueba nueva. En materia de niñez y adolescencia ese término será de cinco días. En el término de tres días de calificada la contestación se notificará con su contenido a la parte actora, quien en el término de diez días,

podrá anunciar nueva prueba que se referirá a los hechos expuestos en la contestación. En materia de niñez y adolescencia, en el término de un día de calificada la contestación, se notificará con su contenido a la parte actora, quien en el término de tres días podrá anunciar nueva prueba que se referirá a los hechos expuestos en la contestación..º. (Resaltado corresponde a la Sala) 6.3.2.- La casacionista para fundamentar su recurso alega, principalmente, que la prueba anunciada por la administración tributaria estuvo enfocada únicamente en demostrar que el contribuyente no había presentado información tendiente al soporte de las glosas en sede administrativa y a demostrar la suficiencia en la motivación del acto impugnado; siendo que la actora presentó como nueva prueba, el informe pericial elaborado por el ingeniero Javier Silva Santiana encaminado a destruir la presunción de legalidad del acto, acorde con la tesis que propuso inicialmente en su demanda. En tal virtud, la nueva prueba aportada por el actor no era una respuesta a un argumento introducido por la Administración tributaria en la contestación a la demanda, incumpliendo el requisito previsto en el artículo 151 del COGEP que se refiere a hechos que se expongan en la contestación. Afirma que de la grabación de la audiencia preliminar se desprende que el Tribunal decidió admitir la nueva prueba presentada por el actor, sin verificar ni explicar cómo el informe pericial presentado cumple con la premisa prevista en la norma para ser considerado como nueva prueba. Señala que la actora utilizó la figura de la nueva prueba para incorporar elementos probatorios que soportaban técnicamente su pretensión inicial y que no estaban ligados a ningún argumento nuevo introducido por el SRI en su contestación, por lo que, es evidente que la administración tributaria no presentó una prueba para contradecir este informe pericial, pues no tuvo la oportunidad procesal de hacerlo. Afirma que este proceder ha dejado en indefensión a la administración tributaria, pues no tuvo oportunidad de contradecir dicha prueba. Finalmente, que la prueba se constituyó como ilegal, pues no era posible colocarla bajo el precepto establecido en la norma de tal forma que pudiera ser incorporada al proceso como una prueba nueva. 6.3.3.- En tal escenario, a esta Sala especializada le corresponde hacer las siguientes puntualizaciones: i. La pretensión de la actora según se desprende del considerando 4.1.9 del fallo, es como sigue: ª solicita se deje sin efecto la Resolución No. 109012022RREC648435, misma que resolvió negar el Reclamo Administrativo No. 109012022298611 planteado contra el Acta de Determinación No. 09202224900697202, dando de baja sus diferencias/glosas y valores a pagar, y que se declare la validez de la declaración del Impuesto a la Renta del período fiscal 2014.º. ii. La pretensión en la

contestación a la demanda según se desprende del considerando 4.2.9 del fallo: ª Como pretensión, solicita se declare sin lugar la demanda y se confirme el contenido del acto impugnado.º. iii. El objeto de la controversia se lo ha fijado en los siguientes términos: ª (1) ESTABLECER si la compañía actora IMPORTADORA PAG S.A., justifica las glosas impugnadas, contenidas en el acta de determinación No. 09202224900697202 por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014, que fueron ratificadas en la Resolución impugnada No. 109012022RREC648435. (2) VERIFICAR si el acto impugnado cuenta con la debida motivación, con las consecuencias legales respectivas.º. iv. Del acta resumen de audiencia preliminar (fj.483 - 484), se advierte que los juzgadores de instancia resolvieron: ª El Tribunal resuelve admitir todas las pruebas anunciadas tanto por la parte actora como por la parte demandada.º. 6.3.4.- Esta Sala especializada, en el análisis del tema considera necesario referirse al considerando sexto del fallo impugnado en el que se ha establecido la relación de los hechos probados relevantes para la resolución y en el cual los juzgadores de instancia señalan: ª Hacen relación a la prueba documental y los informes periciales de ambas partes, así como el análisis del acto administrativo impugnado y su antecedente; y, en tal sentido se consideran las pruebas practicadas, fueron las siguientes: 6.1) PRUEBAS ACTUADAS POR LA PARTE ACTORA: Informe pericial del Ing. Javier Silva Santiana. 6.2) PRUEBAS PRACTICADAS POR LA AUTORIDAD TRIBUTARIA DEMANDADA: Del expediente administrativo del Acta de Determinación No. 09202224900697202: Escrito de observaciones y reparos al acta borrador, presentado por IMPORPAG en abril 26 de 2022 a través del trámite No. 109012022218115; Acta de Entrega ± Recepción de Información No. DZ8-ASOAEIC22-00000047. Del expediente administrativo de la Resolución No. 109012022RREC648435: Reclamo Administrativo presentado por IMPORPAG en mayo 30 de 2022, signado con trámite No. 109012022298611; Escrito de Prueba presentado por IMPORPAG en agosto 10 de 2022, en atención a la Providencia No. 109012022PREC002682.º. (El resaltado nos pertenece). 6.3.5.- En lo que se refiere al análisis puntual que realizan los jueces de instancia respecto de las diferencias levantadas en el casillero 6011 y que, finalmente, se refieren a la glosa respecto de la cual se interpone el presente recurso de casación, constan en el considerando 7.4 del fallo. Así, en la sentencia se establece que: ª 7.4.1.c) Sobre este punto, la actora practicó como prueba el informe pericial del Ing. Javier Silva Santiana, siendo sustentado en la audiencia de juicio. (...) En la especie, tenemos que la Autoridad Demandada ha levantado las glosa del casillero 6011 de la

declaración del Impuesto a la Renta del año 2014 de la actora, argumentando principalmente que en sede administrativa no se logró justificar que los ingresos recibidos en las distintas cuentas bancarias, no correspondan a ingresos gravados sobre los cuales debía tributar. En función de aquello, el actor ha practicado como prueba su informe pericial, a través del cual se ha efectuado una revisión pormenorizada de las transacciones cuestionadas, de lo cual lleva a este Tribunal a la convicción de la existencia de elementos suficientes para considerar que las transferencias recibidas, con excepción de aquellas que no han sido debidamente justificadas, no corresponden a ingresos gravados que se adecúen al precepto establecido en el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Por otro lado, tenemos que la Administración Tributaria practicó como prueba los documentos consistentes en¼ , sin que ninguno de ellos conlleve a que este Tribunal considere desvirtuar las conclusiones a las que ha arribado el perito de la parte actora, por lo que se considera que los esfuerzos probatorios de la Autoridad Demandada no han sido suficientes para tales efectos. Por lo expuesto se desvirtúan parcialmente las glosas.º. (El resaltado corresponde al texto original). 6.3.6.- El artículo 151 del COGEP acusado de no haber sido aplicado en el fallo, determina que la parte actora podrá anunciar nueva prueba que se referirá a los hechos expuestos en la contestación. La recurrente sostiene que la nueva prueba no cumple con el requisito que exige el artículo 151 ibídem, pues no se refiere a nuevos hechos expuestos por la autoridad tributaria en su contestación, siendo que los juzgadores no han justificado la admisibilidad de la misma en los términos de la norma en cuestión. Esta Sala especializada de lo Contencioso Tributario ha señalado de manera reiterada que el recurso de casación es un recurso extraordinario, excepcional, de alta técnica jurídica, que cuestiona de manera concreta el vicio o los vicios en los que incurre el juzgador de instancia en su decisión, de manera que, identificados los yerros con los debidos sustentos, la Sala de Casación procede a verificar si los mismos se producen para atenderlos y proceder en consecuencia. Corresponde entonces, realizar el control de legalidad del fallo impugnado. Así las cosas, hay que recalcar que de la sentencia en análisis no se desprende la admisión de una nueva prueba; sino que, del fallo impugnado se evidencia que se admitió una prueba actuada por la parte actora, esto es, el informe pericial del Ing. Javier Silva Santiana. El artículo 294 numeral 7 literal d) del COGEP establece las reglas que se deben atender para el desarrollo de una audiencia preliminar, de lo cual se tiene que es el momento procesal en el cual el juzgador resuelve sobre la admisibilidad de la prueba conducente, pertinente y útil, excluyendo la práctica de medios probatorios ilegales.

Así también, el último inciso del artículo ibídem dispone que se elaborará el extracto de la audiencia preliminar en el que se recogerá, entre otros, las resoluciones adoptadas por el juzgador. El artículo 297 del COGEP determina las reglas para el desarrollo de la audiencia de juicio y, en el numeral 3 se dispone que el juzgador ordenará la práctica de las pruebas admitidas. 6.3.7.- De los hechos detallados en el recurso, se advierte que la recurrente se opuso a la admisión de una nueva prueba en la etapa de la audiencia preliminar, siendo que el Tribunal de instancia resolvió admitir dicha prueba, tanto más, en el fallo recurrido se establece como prueba actuada por la parte actora: el informe pericial del ingeniero Javier Silva Santiana. En este orden de ideas, esta Sala especializada, luego de la revisión de los argumentos que se vierten en contra de la sentencia confrontados con el contenido de la misma, advierte que la admisibilidad del informe pericial que se acusa de haber sido presentado como nueva prueba indebidamente, no fue objeto de cuestionamiento en la audiencia de juicio, conforme así también lo expuso la recurrente durante la audiencia de casación. El análisis de la admisibilidad de la prueba o de la nueva prueba correspondió realizarlo a los jueces de instancia en la audiencia preliminar; lo cual ha sido evidenciado por este Tribunal de casación, de tal forma que no cabe que se pretenda que esta Sala se pronuncie sobre hechos que no constan como objeto de análisis en el fallo recurrido. Este es un asunto que al tener que abordarse en etapas previas a la emisión del fallo, ha precluido el derecho para hacerlo, conforme así lo ha señalado la Corte Constitucional en la sentencia No. 115-15-SEP-CC. Sin embargo, no deja de llamar la atención a estos juzgadores, el hecho de que en el fallo impugnado no se hace constar que el informe pericial fue admitido como una nueva prueba, que de haberlo expuesto, habría devenido probablemente en otra causa de reproche a la decisión del Tribunal juzgador. 6.3.8.- El artículo 268 del COGEP en su numeral 1 determina que el recurso de casación procede cuando el fallo impugnado incurra en falta de aplicación, aplicación indebida o errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado el proceso de nulidad insanable o causado indefensión y que hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa. La Constitución de la República del Ecuador en su artículo 76 revela un conjunto de garantías inherentes al derecho al debido proceso, al señalar: ª 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: a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del

procedimiento. [¼].º. En este sentido, no se advierte que en la tramitación del proceso se haya viciado el proceso de nulidad insanable o provocado indefensión respecto de la admisión de la nueva prueba, pues tal como reconoce el recurrente en su escrito de interposición del recurso (fj. 528): ªComo se puede apreciar de audios, dentro de la audiencia preliminar la administración tributaria no sólo objetó la prueba en cuestión, sino que también presentó un recurso de reforma del auto interlocutorio de admisión de pruebas, puntualmente respecto del punto en el cual admite el informe pericial en referencia. Tanto la objeción como el recurso de reforma fueron rechazados por el Tribunal.º, lo que evidencia que la Administración tributaria ha podido oponerse a la admisión de la nueva prueba. Por estas consideraciones, la Sala no encuentra que la sentencia incurra en la falta de aplicación de la norma señalada, por lo que el recurso no procede y se rechaza. Las razones expuestas de ninguna manera significa que la Sala avala el proceder del Tribunal juzgador respecto a la admisión de la nueva prueba.

7.- Decisión

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

7.2.- NO CASAR el fallo dictado el 19 de diciembre de 2023, a las 10h52, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio No. 09501-2023-00075.

7.3.- A efectos de garantizar los mecanismos de impugnación previstos en el artículo 173 de la Constitución de la República del Ecuador, la notificación en el domicilio judicial electrónico señalado por los sujetos procesales se tendrá como domicilio idóneo (art. 66 COGEP) para la contabilización de términos y plazos.

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 vigente.

7.5.- Sin costas.

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

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio de falta de aplicación de normas de derecho procesal sustentado en el caso primero del artículo 268 del COGEP, ha considerado que la admisión de la prueba nueva se ha dado en una etapa procesal anterior, de tal forma, que ésta ha precluido; por lo que, no advierte la falta de aplicación del artículo 151 del COGEP alegada, y ha resuelto no casar el fallo impugnado.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA 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

JL/FA

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

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

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