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 488, R 492, R 493

Año II - Nº 404 - 55 páginas
Quito, viernes 6 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

266263007-DFE

Juicio No. 17504-2013-0083 RESOLUCION 488-2025

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 10 de julio del 2025, las 12h58. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por la Jueza Nacional Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, Dr. Diego Patricio Gordillo Cevallos en reemplazo del Dr. José Dionicio Suing Nagua y Dr. Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. **17504-2013-0083**.

1.- Antecedentes procesales

1.1 En el caso puesto en nuestro conocimiento, comparece el Ing. Marco Antonio Pacaji Guinzo, por sus propios y personales derechos, con demanda de impugnación en contra de la resolución Nro. 106012008RREC004781 de 4 de septiembre de 2013 en la que, se acepto´parcialmente el reclamo administrativo y se modifico´las diferencias a su favor por $ 142.315,44 USD por concepto de impuesto y $ 28.463,09 USD por concepto de 20% de recargo respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2008.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Quito, provincia de Pichincha, señaló que el caso consiste en examinar si la resolución impugnada, fue emitida considerando sus antecedentes y las normas jurídicas aplicables.

1.3. Mediante sentencia de 5 de junio de 2019, a las 08h40 se resolvió lo siguiente: *ª Aceptar parcialmente la demanda de impugnación deducida por el ingeniero Marco Antonio Pacaji Guinzo por sus propios derechos, y en consecuencia se modificó parcialmente la resolución de 4 de septiembre de 2013 dictada por la directora regional centro II del Servicio de Rentas Internas[¼]º* .

1.4. El Ab. Byron Eduardo Merino Barreno y Dra. Sonia Paulina Falconi Gaibor en calidad de procuradores del Servicio de Rentas Internas interpusieron recurso de casación en contra

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

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

de la referida sentencia (fs. 2387 a 2395), el cual fue concedido en auto de 11 de julio de 2019, las 09h24 y se remitió el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto de 10 de febrero de 2022, las 09h20, el Conjuez de la Sala Dr. Fernando Cohn, admitió el recurso de casación planteado por la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por **aplicacioń indebida** del art. 28 de la Ley de Reǵimen Tributario Interno (LRTI en lo posterior), de los arts. 91 del Código Tributario, 23 de la LRTI y 250 de su Reglamento de Aplicación (RLRTI). En el auto de admisión se deja sentado que la parte recurrente no ha esgrimido vulneración de los arts. 92 del Código Tributario ni 18 de la LRTI. Por la causal quinta alega que, en la parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias.

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 20 de junio del 2022, a las 14h20 (foja 52), se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacional, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo

Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

2.3. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, 14h00, mediante oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024 de 1 de julio de 2024, suscrito por el doctor José Suing Nagua quien al haber sido designado presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como Juez de la Sala de lo Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, con los mismos deberes y atribuciones que el titular.

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 que declarar.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. Respecto a la **causal quinta** del art. 3 de la Ley de Casación, considera la entidad tributara recurrente que, en la parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias e indica que: **i)** En el punto 6.3 de la sentencia se analiza la pretensión del contribuyente respecto a la ª determinación presuntivaº y concluye (6.3.5) que *ª la actora no ha desvirtuado los valores determinados y el fundamento de los mismos; y, por otro lado, habiendo alegado la supuesta procedencia de una determinación presuntiva, tampoco ha justificado en legal y debida forma sus argumentosº*. **ii)** Sin embargo, en el punto 6.4 concluye erradamente que se debe presumir que la base imponible del tributo que se tiene que pagar es del 15% del total de contrato, con lo cual, en esencia, se acepta la pretensión del actor, lo que vicia la sentencia, por cuanto contradice la conclusión a la que los jueces arriban en el punto 6.3.5, es decir, que el contribuyente no probó que se debía realizar una determinación presuntiva. **iii)** Sobre la reflexión que realiza el Tribunal de instancia al señalar: *ª se deja expresa constancia que la presunción aplicable obedece a la aplicación del art. 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto a la base imponible de los contratos de construcción, y no implica que este Tribunal reconozca que se debió efectuar una determinación presuntivaº* es menester resaltar que los márgenes presuntivos que se establecen en la normativa tributaria corresponden al tipo de determinación presuntiva y no al tipo de determinación directa.

4.1.1. Sobre la causal **primera,** refiere el recurrente que, la norma que no debía aplicarse en la sentencia recurrida es el art. 28 de la LRTI y las normas que se debieron aplicar en su lugar son los arts. 91 del Código Tributario, 23 de la misa LRTI y 250 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno. En cuanto al primer vicio (**aplicación indebida** del art. 28 de la LRTI) manifiesta que del tenor literal de la norma, se evidencia en primer término que, se refiere a empresas de construcción, sin embargo, el caso materia del presente análisis versa, conforme a la misma sentencia como hecho cierto (en el punto 6.4.3.3.1) sobre una persona natural obligada a llevar contabilidad. Refiere que para aplicar esta norma el Tribunal de instancia realiza un análisis de su alcance utilizando un sistema de interpretación sistemático, el cual no es apropiado pues la norma es clara y por lo tanto no corresponde realizar ningún ejercicio hermenéutico adicional. Que es importante tener en cuenta que el segundo párrafo del artículo en mención establece que, es aplicable el precepto normativo cuando ª las empresas no lleven contabilidad o la que lleven no se ajuste a las disposiciones legales y reglamentariasº . Que si el Tribunal aplicaba el art. 28 de la LRTI, se habría decantado porque no se debía realizar una determinación presuntiva, que no es procedente conforme la misma sentencia lo reconoce (punto 6.3) y en segundo lugar no es aplicable ya que se debía realizar una determinación directa, tal como incluso el Tribunal lo admitió. Que el artículo analizado, no debía ser aplicado al caso en concreto, pues del contenido del art. 18 de la misma ley se puede inferir que la base imponible a la que se refiere el art. 28 únicamente se aplica cuando existe el tipo de determinación presuntiva, hecho que el mismo Tribunal de instancia lo da por descartado en el análisis que realiza a lo largo del punto 6.3 de la sentencia. Además, el contribuyente no probó los argumentos por los cuales se debía realizar una determinación presuntiva. Que así partiendo de ese presupuesto fáctico es evidente que el contenido normativo del art. 28 en ciernes no es subsumible a los hechos considerados ciertos y probados en la sentencia, por cuanto en primer término, la norma es clara y se refiere a empresas y en el presente caso el señor Pacaji es una persona natural y en segundo término la norma es aplicable a casos de determinaciones presuntivas, lo cual el mismo Tribunal estableció que no es procedente. En lo que tiene que ver con la trascendencia menciona que si el Tribunal no hubiese aplicado este precepto normativo debió rechazar la demanda.

4.1.2. Sobre el vicio de **falta de aplicación** de los arts. 91 del Código Tributario, 23 de la

LRTI y 250 de su Reglamento, alega que el Tribunal de instancia estaba en la obligación de aplicar este precepto normativo (art. 91 CT) que, si se lo consideraba y aplicaba, no hubiese aplicado el art. 28 de la LRTI en la medida que, esa norma se aplica para determinar la base imponible de las empresas constructoras en un 15% únicamente cuando el contribuyente se encuentre dentro de los presupuestos de una determinación presuntiva. Que el argumento de falta de aplicación de dicho artículo es importante para reconocer que no es procedente realizar una determinación presuntiva, de tal modo que los elementos fácticos para la aplicación de este artículo en la sentencia, es apropiado (punto 6.4 de la sentencia). De los hechos dados por ciertos en la sentencia tenemos que, el contribuyente presentó su declaración de impuesto a la renta y que la administración cuenta con información suficiente para realizar la determinación directa, en aplicación del art. 91 del Código Tributario.

4.1.3. En lo relativo a la **falta de aplicación** del art. 23 de la LRTI indica que, de la misma manera que lo referido en el art. 91 del Código Tributario, esta norma es subsumible a los hechos considerados como ciertos y probados en el proceso judicial, en particular el primer párrafo que establece las condiciones bajo las cuales se debe realizar una determinación directa. Que en el presente caso es claro que la administración tributaria contaba con la información necesaria para realizar el tipo de determinación directa. Sobre la trascendencia refiere que la aplicación de esta norma de derecho en la sentencia hubiese permitido al Tribunal Distrital establecer que la actuación del SRI se encasilla en la realización de una determinación directa y no presuntiva y hubiera desechado la demanda.

4.1.4. Sobre la **falta de aplicación** del art. 250 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno expresa el recurrente que, del tenor literal de esta norma es claro cuáles son los motivos por los cuales se puede establecer una determinación presuntiva por parte de la Administración Tributaria. Que, de los hechos probados y ciertos de la sentencia, se puede evidenciar que ninguno de estos presupuestos se cumple, por lo que es claro que en el caso que el Tribunal de instancia consideraba esta norma, se hubiese percatado que no estamos frente a una determinación presuntiva y por lo tanto no se podía aplicar el 15% del total del contrato. En cuanto a la trascendencia menciona que si se hubiera consideración la norma reglamentaria alegada la consecuencia hubiese sido que la demanda se deseche.

4.2. Contestación al recurso de casación por la parte actora. Dentro del pazo concedido por el art. 13 de la Ley de Casación, el representante de la empresa actora, manifiesta: **i)** Que el casacionista está pidiendo revalorización probatoria porque solo se limita a efectuar un análisis de los hechos, olvidando que en esta sede impugnatoria el fallo de última instancia es inatacable por existir una mera discrepancia entre el método de valoración de la prueba utilizado por los juzgadores de última instancia y el criterio que según el recurrente debió utilizarse, pues la valoración de la prueba es atribución exclusiva de los jueces y tribunales de instancia, a menos que se demuestre que en este proceso de valoración se haya tomado un camino ilógico o contradictorio que condujo a los juzgadores a tomar una decisión absurda o arbitraria. **ii)** Que la sentencia del Tribunal de origen, a partir del considerando cuarto, y principalmente en el considerando sexto del mismo entrega respuestas a todas y cada una de las alegaciones de las partes y analiza jurídicamente las normas aplicables, cumpliendo el requisito de motivación para su validez. **iii)** Que la sentencia no contiene norma legal, sustantiva o adjetiva vulnerada, por indebida o falta de aplicación, por el contrario, que el fallo es evidentemente legal y se ampara en las normas constitucionales y legales aplicables, por lo que considera que el recurso debe ser rechazado en todas sus partes.

5.- Problema Jurídico

Determinar si conforme el recurso de casación interpuesto por la parte demandada, la sentencia objeto del recurso incurre bajo las causales **quinta,** cuando la sentencia en su parte dispositiva adopta decisiones **contradictorias,** y **primera** del artículo 3 de la Ley de Casación, por **aplicacioń indebida** del art. 28 de la Ley de Reǵimen Tributario Interno**, falta de aplicacioń** de los arts. 91 del Coďigo Tributario, 23 de la Ley de Reǵimen Tributario Interno y 250 del Reglamento a la Ley de Reǵimen Tributario Interno.

6.- Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en las causales primera y quinta del artículo 3 de la Ley de Casación que establece: **1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación** o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales

obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositivaº (¼) y, **5ta.** cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley **o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias** o incompatibles.

La causal quinta contiene los siguientes vicios: a) que la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley; y b) que en su parte dispositiva se adoptan decisiones i) contradictorias o ii) incompatibles.

La causal primera contiene los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante revalorar las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

Por efectos de la nulidad que puede acarrear la configuración de la causal quinta, por técnica casacional se debe analizar esta primero y en caso de que no proceda, se entre a analizar la primera, así tenemos:

6.2. CAUSAL QUINTA.- La administración tributaria recurrente acusa que la sentencia en la parte dispositiva adopta decisiones contradictorias. Al respecto, la doctrina considera que ª [¼] las decisiones contradictorias solo pueden encontrarse en la parte resolutiva de la sentencia que es donde el órgano jurisdiccional debe resolver el asunto controvertido y lo hace cuando se pronuncia en ella sobre sobre todas las acciones o excepciones hechas valerº .[1] Sin embargo, no se debe dejar de analizar la parte considerativa, al constituirse el fundamento básico para determinar el criterio del juzgador permitiendo además establecer el origen de la contradicción.

6.2.1. En este sentido, el recurrente sobre la causal objeto de análisis, refiere que el Tribunal

1 2 Juan Carlos Muñoz Torres, Recursos Jurisdiccionales, Santiago de Chile, Juritec S.A. Ediciones Jurídicas y Técnicas S.A., 2004, p. 298.

en el punto 6.4 concluyó erradamente que se debe presumir que la base imponible del tributo es del 15% del total de contrato, reflexión con la cual se acepta la pretensión del actor, lo que vicia la sentencia, pues se contradice con la conclusión del punto 6.3.5 que hace referencia a que el contribuyente no probó que se debía realizar una determinación presuntiva. Pero líneas más adelante, el propio Tribunal de instancia hace la siguiente consideración: ª *deja expresa constancia que la presunción aplicable obedece a la aplicación del art. 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto a la base imponible de los contratos de construcción, y no implica que este Tribunal reconozca que se debió efectuar una determinación presuntiva*º y sobre dicha apreciación resalta que los márgenes presuntivos que se establecen en la normativa tributaria corresponden al tipo de determinación presuntiva y no al tipo de determinación directa.

6.2.2. Para resolver, esta Sala de Casación considera necesario referirse a lo que menciona la sentencia recurrida:

> ***6.3.5)*** *De lo expuesto, es imprescindible destacar que, frente a un hecho alegado por la parte actora (Leáse: la supuesta procedencia de una determinacioń presuntiva), la prueba debe otorgar al juez certeza de la realidad de los hechos que se afirman, a fin de eliminar cualquier vestigio de duda, para lo cual pueden valerse de todos los medios que la legislacioń les brinda, en donde este caso, las partes, en virtud del principio dispositivo escogieron la prueba documental, conforme el artićulo 260 del Coḋigo Tributario.- En el presente caso, frente a las premisas senãladas por el actor en su demanda, seguń el artićulo 258 del Coḋigo Tributario, la parte actora estaba en la obligacioń de a (1¤) probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada.- Como se indico´en liń eas anteriores, se inicia con la presuncioń de que la resolucioń impugnada y su antecedente, ademaś de provenir de autoridad competente, son validas y esta´llamada a cumplirse, connotacioń que admite prueba en contrario, siendo obligacioń de la parte actora probar tal supuesto; sin embargo en el caso que nos ocupa, por un lado, la actora no ha desvirtuado puntual y expresamente los valores determinados y el fundamento de los mismos; y por otro lado, habiendo alegado la supuesta procedencia de una determinacioń presuntiva, tampoco ha justificado en legal y debida forma sus argumentos.-* **(subrayado fuera de texto).**

6.4.3) *Ahora bien, previo a verificar los valores impugnados como gastos, este Tribunal establece que es pertinente analizar la alegacioń del actor de que se debiá aplicar el artićulo 28 de la Ley de Reǵimen Tributario Interno, respecto de lo cual considera lo siguiente: 6.4.3) Ahora bien, previo a verificar los valores impugnados como gastos, este Tribunal establece que es pertinente analizar la alegacioń del actor de que se debiá aplicar el artićulo 28 de la Ley de Reǵimen Tributario Interno, respecto de lo cual considera lo siguiente: 6.4.3.1) El artićulo 28 de la Ley de Reǵimen Tributario Interno vigente para el ejercicio fiscal 2008 disponiá que: Ingresos de las empresas de construccioń.- Las empresas que obtengan ingresos provenientes de la actividad de la construccioń, satisfarań el impuesto a base de los resultados que arroje la contabilidad de la empresa. Cuando las obras de construccioń duren maś de un añõ, se podra´ adoptar uno de los sistemas recomendados por la tećnica contable para el registro de los ingresos y costos de las obras, tales como el sistema de "obra terminada" y el sistema de "porcentaje de terminacioń", pero, adoptado un sistema, no podra´ cambiarse a otro sino con autorizacioń del Servicio de Rentas Internas.- Cuando las empresas no lleven contabilidad o la que lleven no se ajuste a las disposiciones legales y reglamentarias, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar, se aplicara´la siguiente norma: En los contratos de construccioń a precios fijos, unitarios o globales, se presumira´que la base imponible es igual al 15% del total del contrato.- Los honorarios que perciban las personas naturales, por direccioń tećnica o administracioń, constituyen ingresos de servicios profesionales y, por lo tanto, no estań sujetos a las normas de este artićulo* ***(Lo subrayado fuera de texto)***

6.4.3.2) *En primer lugar corresponde analizar su la referida norma es aplicable al Ingeniero Pacaji quien, conforme consta en el acta de determinacioń es una persona natural que realizar aactividades de ingenieriá civil y venta al por mayor y menor de frutaso (foja 53).- La referida norma indica que a ª cuando las empresasº no lleven contabilidad o la que lleven no se ajuste a las disposiciones legales, en contratos de construccioń a precios fijos, unitarios o globales, se presumira´que la base imponible es igual al 15% del total del contrato.- Asi´cabe analizar si, el actor esta´dentro del presupuesto normativo de empresa previsto en la norma.- [¼]De la revisioń preliminar de estas definiciones (sentido técnico, jurídico o usual) se verifica que el*

actor no es una empresa, puesto que es una persona natural no como asociación- que ha ejercido su actividad económica de ingeniería civil.- Sin embargo de lo expuesto, no es menos cierto que conforme el principio de la reserva del leyº que gobierna el derecho tributario, a las leyes tributarias determinarán el objeto imponible (artículo 4 del Código Tributario), el analisis del artículo 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el ejercicio fiscal 2008, no debe obedecer a cuestionamientos aislados, sino que, al constar en la Ley, se debe contextualizar conforme el contenido íntegro de la norma. Así´pues, el inciso final de la norma indica que a los honorarios que perciban las personas naturales (esto es se incluye a las personas naturales), por dirección técnica o administración, constituyen ingresos de servicios profesionales y, por lo tanto, no están sujetos a las normas de este artículo. Es decir de la revisión de la norma, se incluye a las personas naturales en el mandato de la norma, pero se excluye textualmente a las personas naturales que reciban ingresos por servicios profesionales por dirección técnica o administración.- Así´ las cosas, visto que no están excluidas las personas naturales que reciban ingresos contratos de construcción, prima facie, los ingresos del Ingeniero Pacaji por servicios de construcción están dentro del presupuesto normativo del citado artículo 28.- 6.4.3.3) Ahora bien, para presumir que la base imponible es igual al 15% del total del contrato, se deben cumplir dos requisitos, a saber: (i) que no se lleve contabilidad o la que lleve no se ajuste a las disposiciones legales y reglamentarias; (ii) y, que los ingresos sean por contratos de construcción a precios fijos, unitarios o globales.- 6.4.3.3.1) Respecto al primer requisito, el Ing. Pacaji, conforme consta en el acta, esta´i inscrito en el RUC como una a persona natural obligada a llevar contabilidad (foja 55). [¼] Así´ la cosas advertido que la determinación de ingresos se ha efectuado con base a información de terceros y el actor no declaro´en el estado de resultados valor alguno, la declaración del actor no ha sido presentada conforme a sus estados financieros, evento que determina que se lleve la contabilidad conforme la normativa pertinente.- 6.4.3.3.2) Respecto al segundo requisito, los ingresos del Ingeniero Pacaji, conforme se analizo´en líneas anteriores tienen como origen los contratos de construcción suscritos ante el Ministerio de Desarrollo Urbano y Vivienda, entre los beneficiarios del bono para vivienda urbana nueva en calidad de contratantes y el Ingeniero Pacají. En consecuencia, los ingresos determinados por el

SRI por ventas con tarifa 12% y ventas con tarifa 0% (maś no los ingresos de rendimientos financieros), corresponden a ingresos provenientes de contratos de construcción.- 6.4.3.4) Asi´ las cosas, cumplidos los dos requisitos enunciados del artículo 28 de la Ley de Reǵimen Tributario Interno, por los contratos de construcción cuyos ingresos fueron determinados por el SRI a cargo del el Ingeniero Pacaji´(Leáse: ventas netas locales gravadas con tarifa 12% por $ 681,654.40 USD; y ventas netas gravadas con tarifa 0% por $ 136.727,01 USD) se presume que la base imponible es igual al 15% del total del contrato, esto es los valores que fueron informados por el MIDUVI (ventas 12%) y los valores de la facturas reportadas por el actor (ventas 0%).- Respecto, a los ingresos por rendimientos financieros la liquidación y pago del impuesto a la renta no se sujeta a la presunción del artículo 28 ibíd.- Se deja expresa constancia que la presunción aplicable, obedece a la aplicación del artículo 28 de la Ley de Reǵimen Tributario Interno respeto a la base imponible de los contratos de construcción, y no implica que este Tribunal reconozca que se debio´ efectuar una determinación presuntiva, conforme se analizo´ en líneas anteriores.- 6.4.3.5) En consecuencia, al haberse establecido la aplicación presuntiva del 15% como base imponible para los ingresos por contratos de construcción del Ingeniero Pacají, no cabe que este Tribunal se pronuncie sobre los gastos determinados mismos que vista la presunción su confirmación o justificación en nada afecta la base imponible; asi´tampoco existen justificación de gastos deducibles a los rendimientos financieros.-[¼]º .

6.2.3. Análisis que a criterio de esta Sala de Casación se ajusta a derecho, pues respecto de esta norma (art. 28 de la LRTI vigente para el ejercicio fiscal 2008), no se evidencia ninguna contradicción por parte del Tribunal ya que, la presunción aplicada (15%) como lo indicó el Tribunal obedece a la aplicación de la norma respeto a la base imponible de los contratos de construcción, y no implica que los juzgadores hayan reconocido que se debio´efectuar una determinación presuntiva (Art.92 del Código Tributario). Es decir, la contradicción alegada por el casacionista de que el Tribunal por un lado refiere que el actor no probó que se debía realizar una determinación presuntiva y por otro lado, que se debe presumir que la base imponible del tributo que se tiene que pagar es del 15% del total del contrato no tiene asidero, ya que para esta Sala casacional queda claro que el Tribunal A quo en su sentencia explica de manera clara la supuesta contradicción alegada por el casacionista, para esto basta revisar el

punto 6.3.6 donde los jueces indican: ª Finalmente, conforme se analiza a continuación (léase determinacioń de ingresos), es preciso diferenciar que, conforme la normativa vigente para el impuesto a la renta del anõ 2008, *la determinacioń presuntiva prevista en el artićulo 92 del Coḍigo Tributario, en concordancia con el artićulo 23 de la Ley de Reǵimen Tributario Interno, no son lo mismo que la determinacioń presuntiva de la base imponible del 15% en contratos de construccioń prevista en el artićulo 28 de la citada Ley, en donde la primera, procede cuando no es posible efectuar una determinacioń directa (que como se ha analizado no ocurre en el presente caso); y la segunda, procede cuando, en actividades de contratos de construccioń a precios fijos, unitarios o globales, no se lleva contabilidad o la que se lleva no se ajusta a las disposiciones legales y reglamentarias, donde se presume que la base imponible es igual al 15% del total del contrato; es decir, en esta ultima uńicamente se presume la base imponible exclusivamente en contratos de construccioń; por lo tanto, difiere de los presupuestos normativos del artićulo 92 del Coḍigo Tributarioº .* (subrayado es énfasis agregado por la Sala).

6.2.4. Sobre esta realidad procesal, no se evidencia la contradicción que denuncia el recurrente en la sentencia, por el contrario esta Sala coincide al considerar al igual que el Tribunal A quo en que: la presuntiva del art. 92 del Código Tributario es una forma de determinación realizada por el sujeto activo que puede realizar a cualquier actividad económica, en cambio la del art. 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno es propia de las actividades que generen ingresos únicamente por contratos de construcción en la cual, se presume que la base imponible es el 15% del total del contrato, sin que ello implique un derecho del contribuyente acogerse a la determinación presuntiva.

En el caso concreto, no existe la contradicción y la falta de coherencia que señala la entidad recurrente en la interpretación hecha por el Tribunal de instancia en lo resuelto y por tanto se rechaza el recurso por la causal quinta del art. 3 L de C.

6.3. Análisis de la CAUSAL PRIMERA.- Al no haber prosperado el caso 5to., corresponde analizar la causal primera del mismo art. 3 de la Ley de Casación:

6.3.1. Precedentes doctrinarios.- Sobre la **aplicacioń indebida** el autor Luis Armando Tolosa Villabona, senãla que este vicio consiste en:

ª ...es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error se subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contemplaº ; (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoriá y Tećnica de la Casación, 2008, Bogota´ Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359).

El mismo autor sobre la **falta de aplicación** sostiene:

ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ª la infracción directa típicaº , por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto¼º . 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.

6.3.2. Normas que estima infringidas el recurrente.- El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

Código Tributario

ª Art. 91.- Forma directa.- *La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generadorº .*

Ley de Régimen Tributario Interno

ª Art. 23.- Determinación por la administración.- *La administración efectuará las determinaciones directa o presuntiva referidas en el Código Tributario, en los casos en que fuere procedente. La determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo. La administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, especialmente las que se detallan a continuación, no sea posible efectuar la determinación directa: 1.- Mercaderías en existencia sin el respaldo de documentos de adquisición; 2.- No haberse registrado en la contabilidad facturas de compras o de ventas; 3.- Diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean satisfactoriamente justificadas; y, 4.- Cuentas bancarias no registradas. En los casos en que la determinación presuntiva sea aplicable, según lo antes dispuesto, los funcionarios competentes que la apliquen están obligados a motivar su procedencia expresando, con claridad y precisión, los fundamentos de hecho y de derecho que la sustenten, debidamente explicados en la correspondiente acta que, para el efecto, deberá ser formulada. En todo caso, estas presunciones constituyen simples presunciones de hecho que admiten prueba en contrario, mediante los procedimientos legalmente establecidos. Cuando el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y registros contables solicitados por el Servicio de Rentas Internas, siempre que sean aquellos que está obligado a llevar, de acuerdo con los principios contables de general aceptación, previo tres requerimientos escritos, emitidos por la autoridad competente y notificados legalmente, luego de transcurridos treinta días laborables, contados a partir de la notificación, la administración tributaria procederá a determinar presuntivamente los resultados según las disposiciones del artículo 24 de esta Leyº .*

ª Art. 28.- Ingresos de las empresas de construcción.- *Las empresas que obtengan*

ingresos provenientes de la actividad de la construcción, satisfarán el impuesto a base de los resultados que arroje la contabilidad de la empresa. Cuando las obras de construcción duren más de un año, se podrá adoptar uno de los sistemas recomendados por la técnica contable para el registro de los ingresos y costos de las obras, tales como el sistema de "obra terminada" y el sistema de "porcentaje de terminación", pero, adoptado un sistema, no podrá cambiarse a otro sino con autorización del Servicio de Rentas Internas.
Cuando las empresas no lleven contabilidad o la que lleven no se ajuste a las disposiciones legales y reglamentarias, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar, se aplicará la siguiente norma: En los contratos de construcción a precios fijos, unitarios o globales, se presumirá que la base imponible es igual al 12% del total del contrato. Cuando dichos contratos tengan financiamiento, el porcentaje será del 15%.
Los honorarios que perciban las personas naturales, por dirección técnica o administración, constituyen ingresos de servicios profesionales y, por lo tanto, no están sujetos a las normas de este artículoº .

Reglamento a la Ley de Regímen Tributario Interno

ª Art. 250.- Compañías de economía mixta para la actividad hidrocarburífera.- *Las compañías de economía mixta definidas en el artículo 18 de la Ley de Hidrocarburos, constituidas por el Estado para los objetos señalados en los artículos 2 y 3 de dicha Ley, pagarán el impuesto a la renta de conformidad con las disposiciones del Título Primero de la Ley de Régimen Tributario Interno y de este Reglamentoº .*

ª Art. 268 Casos en los que la Administración Tributaria podrá iniciar una determinación presuntiva.- *La Administración Tributaria podrá iniciar una determinación presuntiva, entre otros, en los siguientes casos:*
1. Cuando el sujeto pasivo no haya presentado su declaración de impuestos, o cuando habiéndola presentado en su totalidad con valores en cero, la Administración Tributaria verificare a través de cruces de información datos diferentes a los consignados en la declaración.

2. Cuando el sujeto pasivo no mantenga registros contables ni información que respalden su declaración. 3. Cuando, después de notificada la orden de determinación directa, se haya notificado al sujeto pasivo tres requerimientos de información y este no entregare la información solicitada dentro de los 30 días siguientes a la notificación del último requerimiento. Los casos enunciados son excluyentes entre sí y no constituirán disposición obligatoria para que la Administración Tributaria inicie una determinación presuntivaº .

6.4. ANÁLISIS DEL CASO SUBJUDICE. (causal 1ra.).- El recurrente refiere que la norma que no debía aplicarse en la sentencia recurrida es el art. 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno (Ingresos de las empresas de construcción) y las normas que se debieron aplicar en su lugar son los artículos 91 del Código Tributario (Forma de determinación directa), 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno (casos en los que la administración efectuará las determinaciones directa o presuntiva) y 250 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno (?) (norma que no tiene relación alguna con la materia de controversia) y sobre la cual la Administración Tributaria podrá iniciar una determinación presuntiva, contenido en el art. 268 que sería el que pretendía el casacionista acusar como norma infringida en su recurso.

6.4.1. Teniendo en cuenta que la causal primera parte de los hechos probados que no pueden ser modificados por esta Sala, ya que se entiende aceptados por el casacionista, al respecto se señalan los siguientes: **i)** El *Ingeniero Pacaji*, conforme consta en el acta, esta´inscrito en el RUC como una *persona natural obligada a llevar contabilidad* (fs. 55). **ii)** Los ingresos del *Ingeniero Pacaji*, tienen como origen contratos de construccioń suscritos ante el Ministerio de Desarrollo Urbano y Vivienda, entre los beneficiarios del bono para vivienda urbana nueva en calidad de contratantes y el *Ingeniero Pacaji*.́ **iii)** Las pequeñas casas que construyo´en un medio rural no le permitió obtener todos los documentos justificativos de los gastos. Como hechos **no controvertidos** tenemos: Que los valores determinados por el SRI respecto a las ventas con tarifa 12% corresponden a los contratos de construccioń en terreno propio, suscritos con ocasioń del bono del MIDUVI, entre los beneficiarios del bono para vivienda en calidad de contratantes y el *Ingeniero Pacaji*,́ por el que (claúsula segunda) le correspondiá al contratante la provisioń de materiales, mano de obra, equipos y todo lo necesario hasta dejar

la vivienda en condiciones de habitabilidad inmediata; y, en la claúsula tercera se estableció el precio y la forma de pago de la obra, donde, dependiendo de cada caso, se fijó el precio por la totalidad de esos trabajos.

6.4.2. Sobre la alegación del casacionista de que el art. 28 de la LRTI no es subsumible y aplicable a los hechos fácticos considerados en la sentencia, por cuanto en primer término, la norma es clara y se refiere a empresas y en el presente caso el señor Pacaji es una persona natural y en segundo término, la norma es aplicable a casos de determinaciones presuntivas, esta Sala encuentra que la norma (art. 28 de la LRTI) si gobierna el caso en cuestión ya que precisamente establece la presunción de la base imponible del contribuyente (15%) de acuerdo a los ingresos por construcción; si bien el contribuyente estaba obligado a llevar contabilidad, en la sentencia (punto 6.3.1) se indica como hecho no controvertido que el *Ingeniero Pacaji* construyo´las casas en un medio rural en el que le fue imposible obtener todos los documentos justificativos de los gastos, lo que no le permitió llevar una contabilidad técnica, lo que a su criterio le hubiere permitido respaldar sus ingresos y gastos; con todo ello, por un estricto sentido de justicia debe aplicarse un porcentaje previsto en la ley para casos como el presente, por tanto es la norma aplicable también a personas naturales.

6.4.3. Sobre la **falta de aplicación** del art. 91 del Código Tributario que hace referencia a una determinación directa, y el 23 de la LRTI, el Tribunal analizó las normas tanto es así que la sentencia refiere: ª ***6.3.2)*** *Ahora bien, al respecto se observa que, conforme consta expresamente en el acta de determinacioń que antecede a la resolucioń impugnada, el SRI practico´una determinacioń directa, misma que segun los artićulos 91 del Coḍigo Tributario y 23 de la LRTI consiste en: (¼) 6.3.3) Frente a la normativa citada tenemos que, en el acto de determinacioń se considero´como sustento y fundamento del mismo (fojas 53 a 78), en lo principal: (a) Detalla los documentos emitidos al propio contribuyente por la administracioń tributaria dentro y fuera del proceso de determinacioń; y, los documentos emitidos a terceros por la administracioń tributaria dentro del proceso de determinacioń.- (b) Indica que el actor, en su declaracioń del impuesto a la renta, presentada mediante formulario numero 16714932 con adhesivo numero 8702525425224, el 16 de marzo de 2009, uńicamente registra valores en los casillero 311 denominado Caja, Bancos ($ 1,967.00 USD), 339 Total Activo corriente ($ 1,967.00 USD), 399 Total del Activo ($ 1,967.00 USD), 598 Total Patrimonio neto ($ 1,967.00 USD), 599 Total pasivo y patrimonio ($ 1,967.00 USD),*

encontrańdose los demaś casilleros en cero. Luego indica que, acorde a la informacioń contable, el balance de situacioń financiera proporcionado por el Ingeniero Pacaji y lo informado mediante traḿite nuḿero 106012013000569, se identifico´los casilleros para el registro de las cuentas contables del balance general anõ 2008.- (c) Respecto a los ingresos, constan las actividades que el actor desarrollo, con base a un detalle de las facturas emitidas durante el periódo determinado, proporcionado por el contribuyente mediante traḿite nuḿero 102012012000517 ingresado el 24 de febrero de 2012, el cual fue verificado con la informacioń recabada de terceros, informacioń de las bases de datos con las que cuenta la administracioń y lo consignado en su declaracioń de Impuesto a la Renta.- (d) Respecto a las ventas netas locales gravadas con tarifa 12%, se indica ademaś que se emitio´requerimientos de informacioń a terceros, donde, mediante traḿite nuḿero 102012012002187 ingresado el 17 de julio del 2012 el Director Provincial del MIDUVI de Bolívar ingreso´una impresioń del documento titulado bonos emitidos en el anõ 2008 y pagados en el anõ 2008, dentro de cuyo detalle consta una columna denominada Entidad Teć nica, cuyos datos registran ING. MARIO PACAJI. (¼)6.3.4) En este contexto, conforme consta en los valores determinados (ejemplificados en el numeral anterior) se observa que el SRI conforme el artićulo 91 del Coḍigo Tributario, practico´una determinacioń directa con base en la declaracioń del propio sujeto pasivo, documentos que eśte poseiá y fueron presentados, asi´como, la informacioń y otros datos que poseiá la administracioń en sus bases de datos, o los que arrojaron sus sistemas informaticos por efecto del cruce de informacioń con contribuyentes o responsables de tributos, y, con entidades del sector publico; sin que el Ingeniero Pacaji , haya controvertido este aspecto en esta instancia judicial; en donde, el actor se ha limitado sus alegaciones en caducidad, indebida motivacioń y procedencia de una determinacioń presuntivaº .

6.4.4. Sobre el art. 23 de la LRTI refiere la sentencia: ª 6.3.6) Finalmente, conforme se analiza a continuacioń (leáse determinacioń de ingresos), es preciso diferenciar que, conforme la normativa vigente para el impuesto a la renta del anõ 2008, la determinacioń presuntiva prevista en el artićulo 92 del Coḍigo Tributario, *en concordancia con el artićulo 23 de la Ley de Reǵimen Tributario Interno, no son lo mismo que la determinacioń presuntiva de la base imponible del 15% en contratos de construccioń prevista en el artićulo 28 de la citada Ley*, en donde la primera, procede cuando no es posible efectuar una determinacioń directa (que como se ha analizado no ocurre en el presente caso); y la segunda, procede cuando, en

actividades de contratos de construccioń a precios fijos, unitarios o globales, no se lleva contabilidad o la que se lleva no se ajusta a las disposiciones legales y reglamentarias, donde se presume que la base imponible es igual al 15% del total del contrato; es decir, en esta uĺtima uńicamente se presume la base imponible exclusivamente en contratos de construccioń; por lo tanto, difiere de los presupuestos normativos del artićulo 92 del Coďigo Tributario.- (subrayado de esta Sala). Por lo antes expuesto, se evidencia que el Tribunal de instancia en su sentencia si aplicó las normas alegadas por el recurrente bajo el vicio de ª falta de aplicaciónº, es decir que fueron ignoradas en la decisión del caso, por el contrario, la sentencia se refiere a las razones por las que no deben ser aplicadas dichas normas, por tanto, no se cumple con la proposición jurídica que configure el vicio alegado.

Sin más consideraciones que deba realizar esta Sala, se rechazan los cargos planteados por el recurrente al amparo de la causal 1ra. del art. 3 de la L de C.

7. Decisión.

7.1. Por los fundamentos expuestos la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República,** RESUELVE **NO CASAR** el fallo de 5 de junio de 2019, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón de Quito, provincia de Pichincha dentro del juicio **17504-2013-0083.**

7.2. Sin costas.

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

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

Resolución de fácil comprensión

El recurrente alega la causal 5ta. del art. 3 de la Ley de casación respecto de decisiones

contradictorias en la parte dispositiva de la sentencia y por la 1ra. causal, la indebida aplicación del art. 28 de la LRTI y la falta de aplicación de los art. 91 del Código Tributario, 23 de la LRTI y 250 del RLRTI. Esta Sala no evidencia la contradicción mencionada por el casacionista (5); y, respecto de la aplicación indebida del art. 28 LRTI, es la norma que gobierna el caso en cuestión por lo que no existe un error de selección del juzgador, y sobre la falta de aplicación del art. 91 del CT y 23 de la LRTI los jueces analizan y consideran que la sentencia recurrida si las considera, aunque sea para concluir que no son pertinentes en la solución del caso.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

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

VOTO SALVADO DEL JUEZA NACIONAL, SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA.
CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 10 de julio del 2025, las 12h58. **VISTOS.-** Me aparto del fallo de mayoría en función del siguiente análisis jurídico casacional:

1.- Respecto a la causal quinta alegada, puntualmente, la existencia de ***contradicción*** en el fallo recurrido, debe verificarse que, la incongruencia o contradicción ocurra entre la parte considerativa y la parte resolutiva, o, en la parte resolutiva; mas no puede alegarse contradicción cuando las supuestas afirmaciones o análisis contrarios, se dan en la parte considerativa, por técnica casacional. Esto se desprende del propio art. 268 numeral 2 del Código Orgánico General de Procesos, que se refiere a la contradicción en la parte dispositiva del fallo, así como también lo sostiene la doctrina: El doctor Santiago Andrade Ubidia en su libro La Casación Civil en el Ecuador, páginas 135 y 136, Andrade & Asociados, Fondo Editorial, expresa: *ª ¼También pueden presentarse vicios de inconsistencia o incongruencia en el fallo mismo, cuando no hay armonía entre la parte considerativa y resolutiva, así lo*

*establece la causal quinta, que prevé defectos en la estructura del fallo (que no contenga los requisitos exigidos por la Ley), al igual que la contradicción o incompatibilidad en la parte dispositiva: debe entenderse que estos vicios emanan del simple análisis del fallo cuestionado y no de la confrontación entre éste, la demanda y la contestación, ya que en esta última hipótesis estaríamos frente a los vicios contemplados en la causal cuarta. El fallo casado será incongruente cuando se contradiga a sí mismo, en cambio será inconsistente cuando la conclusión del silogismo no esté debidamente respaldada por las premisas del mismo. El recurrente deberá efectuar el análisis demostrativo de la incongruencia o inconsistencia acusadas a fin de que el tribunal de casación pueda apreciar si existe realmente o no el vicio alegado*º .

En el caso en cuestión, el recurrente alega que la contradicción ocurre en la parte considerativa de la sentencia, lo que es suficiente para rechazar el cargo alegado.

2.- Respecto a la causal primera alegada, se reprochan normas sustantivas, por lo que, para verificar la procedencia de los vicios alegados, se deben singularizar los hechos probados en instancia: **i)** El *Ingeniero Pacaji*, conforme consta en el acta, esta´inscrito en el RUC como una *persona natural obligada a llevar contabilidad* , y, del RUC se comprueba que realiza ª actividades de ingeniería civilº y ª venta al por mayor y menor de frutasº. **ii)** Los ingresos del *Ingeniero Pacaji*, tienen como origen contratos de construcción suscritos ante el Ministerio de Desarrollo Urbano y Vivienda, entre los beneficiarios del bono para vivienda urbana nueva en calidad de contratantes y el Ingeniero Pacaji.́III) Que no ocurrió la caducidad de la facultad determinadora. Iv) que no se ha verificado la falta de motivación alegada. V) que se observa que el SRI conforme el artículo 91 del Código Tributario, practicó una determinación directa con base en la declaración del propio sujeto pasivo, documentos que éste poseía y fueron presentados, así como, la información y otros datos que poseía la administración en sus bases de datos, o los que arrojaron sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con contribuyentes o responsables de tributos, y, con entidades del sector público; **sin que el Ingeniero Pacaji , haya controvertido este aspecto en esta instancia judicial**; **en donde, el actor se ha limitado sus alegaciones en ª caducidadº , ª indebida motivaciónº y ª procedencia de una determinación presuntivaº**. Vi) que en el caso que nos ocupa, por un lado, la actora no ha desvirtuado puntual y expresamente los valores determinados y el fundamento de los mismos; y por otro lado, habiendo alegado la

supuesta procedencia de una determinación presuntiva, tampoco ha justificado en legal y debida forma sus argumentos. Vii) De la revisión preliminar de las definiciones (sentido técnico, jurídico o usual) se verifica que el actor no es una empresa, puesto que es una persona natural no como asociación- que ha ejercido su actividad económica de ingeniería civil y que, no es controvertido que la calidad que invoca en la suscripción de los contratos de construcción es como profesional bajo la matrícula número 3202 del Colegio de Ingenieros Civiles, actividad que por su naturaleza supone conocimientos técnicos que corresponden sin duda a la ª**actividad profesional**º de ingeniería civil, exclusiva del actor. Viii) Que los ingresos determinados por el SRI corresponden al resultado de la **actividad profesional.**

De los hechos probados en instancia, claramente se establece: Respecto al accionante, que: i) es una persona natural cuya actividad es ingeniería civil y venta de frutas; no es una empresa; ii) que suscribió los contratos de construcción como profesional dados los conocimientos técnicos que corresponden a su actividad profesional de ingeniería civil.- Respecto a sus pretensiones: i) que no operó la caducidad; ii) que el acto impugnado está motivado; iii) que el SRI realizó una determinación directa al accionante, sin que éste haya controvertido este aspecto en esta instancia judicial; en donde, el actor ha limitado sus alegaciones en ªcaducidadº, ªindebida motivaciónº y ªprocedencia de una determinación presuntivaº; iv) que la actora no ha desvirtuado puntual y expresamente los valores determinados y el fundamento de los mismos; v) que la actora habiendo alegado la supuesta procedencia de una determinación presuntiva, tampoco ha justificado en legal y debida forma sus argumentos y, vi) que los ingresos determinados por el SRI corresponden al resultado de su actividad profesional.

Vistos los hechos probados y no controvertidos, los mismos que deben respetarse y no pueden alterarse en sede casacional, se constata que el actor es una persona natural que realiza una actividad profesional, y en tal calidad suscribió contratos de construcción, por lo que es evidente la aplicación indebida del art. 28 de la LRTI, pues claramente el título de la norma va dirigido a las empresas: ª*Ingresos de las empresas de construcción*º y, también se verifica aquello de su contenido, por lo que no cabía que los juzgadores de instancia apliquen una norma específica para empresas de construcción, a una persona natural que en su ejercicio profesional de actividades de ingeniería civil, suscribe contratos de construcción, pues dicha norma únicamente regula la actividad de las empresas y no de las personas naturales.-

Al haberse verificado el cargo de ª aplicación indebidaº, corresponde ahora analizar la ª falta de aplicaciónº alegada, eso es, si debía aplicarse en su lugar el art. 91 del CT (Forma de determinación directa), art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno (casos en los que la administración efectuará las determinaciones directa o presuntiva), por lo que nuevamente se acude a los hechos probados en instancia, entre los cuales los juzgadores afirman que el SRI realizó una determinación directa, y que, el actor no pudo justificar que prospere su alegato y pretensión de que se le realice una determinación presuntiva, para lo cual citan y aplican las referidas normas, por lo que no cabe aceptar el cargo alegado, pues si se aplicó dichas normas, el cargo de ª falta de aplicaciónº por obvios motivos no puede prosperar.

Por último, la falta de aplicación del art. 250 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, no prospera, pues dicha norma se refiere a las *compañías de economía mixta para la actividad hidrocarburífera,* que nada tienen que ver con el análisis realizado en instancia.

3.- Decisión.

3.1. Por los fundamentos expuestos 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 **CASAR** el fallo de 5 de junio de 2019, emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón de Quito, provincia de Pichincha dentro del juicio **17504-2013-0083;** y rechazar la demanda presentada por el Ing. Marco Antonio Pacaji Guinzo, por sus propios y personales derechos, en contra de la resolución Nro. 106012008RREC004781 de 4 de septiembre de 2013 en la que, se aceptó´parcialmente el reclamo administrativo.

7.2. Sin costas.

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

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

FUNCIÓN JUDICIAL

266401137-DFE

Juicio No. 09501-2020-00224 RESOLUCION 492-2025

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 11 de julio del 2025, las 14h30.

VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Tania Jaramillo Luzuriaga en reemplazo por licencia temporal de la titular Gilda Rosana Morales Ordóñez, Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), en reemplazo del doctor José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dictan sentencia de casación en el proceso No. 09501-2020-00224.

1. Antecedentes procesales

1.1. La señora Marvila Alejandra Ortega Gámez, por sus propios derechos, presentó acción de impugnación en contra de la Resolución No. DZ8-ASOREFC20-00000001-M, notificada el 3 de julio del 2020 que emite la Econ. Gabriela Orellana Rosero, Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI), así como de su antecedente, el Acta de Determinación Tributaria No. 09202024900305935, notificada el 2 de marzo de 2020, por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2012 (fs. 33 a 42).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: ª Establecer si ha caducado la facultad determinadora del Servicio de Rentas Internas, para determinar y establecer valores a pagar en relación con la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2012.º

1.3. Mediante sentencia dictada el 5 de marzo de 2021, las 08h28, el Tribunal de instancia resuelve declarar con lugar la demanda de la señora Marvila Alejandra Ortega Gámez, en

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por TANIA CATALINA JARAMILLO LUZURIAGA C=EC L=QUITO CI 1102750211

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

contra de la Resolución No. DZ8-ASOREFC20-00000001-M, que emite la Directora Zonal 8 del SRI, notificada el 3 de julio del 2020; y, en consecuencia, quedan sin efecto jurídico dicha resolución así como su antecedente, el Acta de Determinación Tributaria No. 09202024900305935, notificada el 2 de marzo de 2020 (fs. 114 a 121).

1.4. El abogado Yamil Emilio Antón Chica, procurador fiscal debidamente legitimado en representación de la Econ. Gabriela Orellana Rosero, Directora Zonal 8 del SRI, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 130 a 136) en contra de la referida sentencia del 5 de marzo de 2021, las 08h28, y auto de aclaración de 20 de abril de 2021, 15h34 (fs. 128) y, mediante providencia dictada el 22 de junio de 2021, las 08h50 (fs.138), se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto de 7 de mayo de 2024, las 12h24, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjueza Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la parte recurrente, por el caso quinto del art. 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del numeral 2 del art. 94 del Código Tributario (en adelante CT).

2. Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de 23 de septiembre del 2024, las 12h48, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

2.3. Mediante Resolución No. 003-2021, de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispone dar cumplimiento al mandamiento de ejecución que expide el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463 y ratifica la continuación en

el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente. Además, con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designa a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.4. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero de 2021, integra la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, que se ratifica mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, que dicta el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y que se avala con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB, de 19 de febrero de 2021.

2.5. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

2.6. Por licencia temporal otorgada a la titular doctora Rosana Morales Ordoñez y de acuerdo al Acta de sorteo del 7 de julio de 2025, las 15h15, actúa en la presente causa la doctora Tania Jaramillo Luzuriaga.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, llevada a cabo el día viernes 11 de julio 2025, las 10h00; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. EL SRI en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, la sentencia recurrida incurre en el caso quinto del art. 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del art. 94.2 del CT, por cuanto considera que, el Tribunal de instancia en un ejercicio hermenéutico errado, declara que la administración tributaria excede en el tiempo de 3 años (art. 94.1. del CT) que se establece para ejercer su facultad determinadora, pese a que el contribuyente no declara ª en parteº el impuesto a la renta (IR) correspondiente al ejercicio 2012.

4.1.1. Según sostiene, la prenombrada norma legal señala que caduca la facultad determinadora en 6 años desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración de tributos cuando no se hubiere declarado todo o se hubiere declarado en parte; sin embargo, los juzgadores omiten la frase ª en parteº y afirman que los 6 años aplica únicamente cuando no se presente declaración o se hubiere ocultado un tipo de rubro o ingreso. Si el art. 94.2 del CT no contempla distinción en cuanto a tipo de ingreso o rubro, sino que se refiere a que cuando el tributo no sea declarado en todo o en parte, no debe el juzgador restringir el alcance de la norma jurídica. Sin embargo, los juzgadores limitan el sentido del art. 94.2 del CT y señalan que solo es aplicable con respecto a un rubro en específico ª ingresosº y, además, cuando exista ª ocultamientoº.

4.1.2. El Tribunal en su errado análisis, continúa el recurrente, indica que el hecho de que se presenten las declaraciones con errores no significa que la administración tributaria debe extender su facultad determinadora; sin embargo, no repara en que, al haber sido declarado en parte el tributo (IVA), la administración tributaria tuvo que ejercer su facultad determinadora a través de la Liquidación de Pago, para establecer los valores a pagar por el tributo y que el contribuyente no los declaró ni presentó una declaración sustitutiva para corregir sus declaraciones.

4.1.3. Agrega que, el Tribunal de instancia debió tomar en consideración en su interpretación los arts. 18 regla 5 del Código Civil (CC) y 13 del CT porque, aunque resulte odioso lo prescrito en el art. 94.2 del CT, no podía restringir ni limitar su alcance, ª entendiendo que solo cuando se trate de ocultamientos de rubros o ingresos se puede entender que la facultad

se extiende a seis años". Por ello, considera que se debió estar al contenido íntegro de la prenombrada norma legal que, señala con claridad que la facultad determinadora de la administración tributaria es de 6 años contados desde la fecha de presentación de la declaración de IR (2012), cuando los tributos no hubieran sido declarados en todo o en parte.

4.1.4. De acuerdo con la normativa expuesta, la declaración del impuesto a la renta de la señora Marvila Alejandra Ortega Gámez, correspondiente al ejercicio fiscal 2012 se debió presentar hasta el día 24 de marzo de 2013 y, debido a que fue día no laborable, se trasladó al día hábil siguiente, esto es, el 25 de marzo de 2013. Por su parte, se notifica a la contribuyente con la Orden de Determinación No. DZ8-GSODETC19-00000002-M el 22 de marzo de 2019, interrumpiendo la caducidad y, conforme con el art. 95 del CT, caducaba ª el 22 de marzo de 2020". Por ello, la administración tributaria se encontraba ejerciendo su facultad determinadora dentro del plazo previsto en los arts. 94.2 y 95 del CT.

4.1.5. Concluye que, el Tribunal A quo incurre en el vicio de errónea interpretación del art. 94.2 del CT por cuanto altera el verdadero enfoque, espíritu y alcance de dicha norma, lo que tuvo trascendencia en el fallo ya que, si se hubiera interpretado de forma correcta dicha disposición, se hubiera concluido que no había caducado la facultad determinadora del SRI de 6 años.

4.2. Contestación al recurso de casación. La abogada Martha Mariela Vélez Zamora, procuradora judicial debidamente legitimada de la señora Marvila Alejandra Ortega Gámez dentro del término que se concede en el auto de calificación, contesta el recurso propuesto por la parte recurrente (fs. 21 a 24) y señala, con respecto a la errada interpretación del art. 94.2 del CT, que el Tribunal de instancia aplica de forma pertinente el art. 94.1 del CT, el que establece que el plazo de caducidad de la facultad determinadora que se aplica a este caso es de 3 años, ya que no existe ocultamiento de algún tipo de renta, sino una simple diferencia numérica entre lo declarado y lo glosado.

4.2.1. Añade que, no es un hecho controvertido que la declaración de IR del ejercicio 2012, se presenta el 21 de marzo de 2013 y que la contribuyente fue notificada con la Orden de Determinación, el 22 de marzo de 2019. Tampoco se verifica que la contribuyente haya incurrido en el ocultamiento de algún tipo de renta generadora de ingresos gravados y tan solo

se observa ª que existe una diferencia entre el valor declarado y el valor determinado por la Administración Tributariaº, situación que no permite aplicar la caducidad de 6 años y, más bien, ratifica la aplicación del término de caducidad de 3 años.

4.2.2. Insiste en que, su declaración del IR del 2012 se presenta el 21 de marzo de 2013 y así lo reconoce la administración tributaria, por lo que, incluso en este caso tampoco resulta aplicable el plazo de caducidad de 6 años ya que, al ª 22 de marzo de 2019, fecha de notificación de la Orden de Determinación ya habían transcurrido 6 años y 1 día desde la fecha en que se presentó la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal auditadoº.

4.2.3. Manifiesta que, el recurrente señala que la norma ha sido interpretada de forma ª restrictivaº, esto es, limitó su alcance; sin embargo, es el mismo recurrente el que indica que el art. 94 del CT jamás distingue al ingreso como aquello que no ha sido declarado en todo o en parte, por lo que, mal puede el órgano jurisdiccional restringir el alcance de la norma jurídica. Bajo esa fundamentación, el casacionista lejos de justificar la restricción que hace la Sala de instancia a la interpretación de la norma estaría haciendo todo lo contrario, pues en el escenario propuesto podría pensarse que se ha interpretado la ley más allá de lo que en su tenor literal parece indicar.

4.2.4. Agrega que, la recurrente pretende sustentar el cargo propuesto sobre la base del análisis del acervo probatorio que ya fue considerado por los jueces de instancia, lo cual torna improcedente la casación que se plantea, dada la naturaleza estrictamente formal del recurso, en donde no cabe la calificación de cuestiones de hecho o la apreciación de las pruebas actuadas. Por ello, solicita que no se case la sentencia recurrida.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso quinto del art. 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del art. 94.2 del Código Tributario.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. Caso del recurso de casación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso quinto del art. 268 del COGEP, que dispone:

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

El caso quinto contiene los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Adicionalmente, este caso tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. En cuanto a sus elementos de configuración, se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.2. Alcance doctrinario del vicio propuesto. Luis Tolosa Villabona (Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 359- 361), sobre la errónea interpretación sostiene:

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

6.3. Norma jurídica que se estima infringida. La parte recurrente manifiesta que se violenta la siguiente norma jurídica:

Código Tributario

ª Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: [¼] 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto

de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte [¼].º

6.4. Caso SUB JUDICE a resolver.-

6.4.1. Se procede a analizar el recurso propuesto por el Servicio de Rentas Internas al amparo del caso quinto del art. 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del art. 94.2 del Código Tributario, por considerar que los jueces de instancia yerran al señalar que la caducidad de la facultad determinadora opera en 3 años puesto que se cumplen los presupuestos de hecho para que opere la caducidad extendida de 6 años al no declarar el contribuyente en parte el impuesto a la renta.

6.4.2. Es pertinente señalar que, cuando se invoca el caso quinto del art. 268 del COGEP, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia debe verificar si la sentencia que emite el Tribunal de instancia riñe con el derecho (error in iudicando), lo que implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal A quo, no son controvertidos y se aceptan por las partes procesales, de tal manera que, no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas. Asimismo, el cargo abarca únicamente infracciones a normas sustantivas o precedentes jurisprudenciales obligatorios.

6.4.3. Una vez que se define el objeto de la controversia y teniendo en cuenta que el caso que se invoca parte de la aceptación de los hechos probados y aquellos no controvertidos, se identifican como tales los siguientes:

(a) El 21 de marzo de 2013 la señora Marvila Alejandra Ortega Gámez, a través del formulario No. 64264416, presenta su declaración de Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2012. (b) El 22 de marzo de 2019, se le notifica a la contribuyente con la Orden de Determinación No. DZ8-GSODETC9-00000002-M, suscrita por la Directora Zonal 8 del SRI, con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la contribuyente, correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2012. (c) El 28 de febrero de 2020 se emite la Acta de Determinación Tributaria No. 09202024900305935, notificada el 2 de marzo de 2020, en donde se procede a calcular la base imponible de manera presuntiva. (d) El 3 de julio de 2020 se notifica a la contribuyente la Resolución No. DZ8-ASOREFC20-00000001-M, que resuelve rectificar errores aritméticos cometidos en el Acta

de Determinación Tributaria No. 09202024900305935. (e) El Tribunal de instancia no verifica que el contribuyente haya incurrido en el ocultamiento de algún tipo de renta generadora de ingresos gravados y solo se observa, de acuerdo al cuadro No. 9 del Acta de Determinación ratificada por la Resolución No. DZ8-ASOREFC20-00000001-M, que existe una diferencia entre el valor declarado y el valor determinado por la administración tributaria.

6.4.4. Con estos hechos que aparecen como probados o aquellos no controvertidos conforme se precisa anteriormente, el Tribunal de instancia en el numeral 7.6.3. señala que, para la aplicación del primer caso de caducidad previsto en el art. 94.1 del CT, debe existir necesariamente, la declaración del sujeto pasivo sobre la base de la información que proporcione, mientras que, para aplicar la situación regulada en el art. 94.2 del CT se debe verificar que: (i) al presentar la declaración hubiere ocultamiento de hechos generadores, tipos o grupos de renta relativas al hecho imponible (ingresos); o, (ii) no se haya presentado la declaración estando obligado a hacerlo, ni siquiera fuera de los plazos legalmente previstos. Por ello, puede inferirse que, al coexistir los dos numerales del art. 94 del CT, el plazo durante el que debe la administración tributaria iniciar, oportunamente, los actos de determinación no siempre son de 6 años y que el hecho de que exista una diferencia a favor del fisco como producto de la determinación, no provoca necesariamente que la caducidad opere a los 6 años.

6.4.5. En el numeral 7.6.8. de la sentencia se indica que, la declaración del Impuesto a la Renta del período fiscal 2012, se presenta el 21 de marzo de 2013 y que la contribuyente fue notificada con la Orden de determinación No. DZ8-GSODETC19-00000002-M, el 22 de marzo de 2019 y, en el numeral 7.6.9. puntualiza que, no aparece que el contribuyente haya incurrido en el ocultamiento de algún tipo de renta que genere ingresos gravados, sino que existe una diferencia entre el valor declarado y el valor determinado por la administración tributaria, situación que no permite aplicar la caducidad de 6 años, y más bien ratifica la aplicación del término de caducidad de 3 años. Añade que, en el presente caso el SRI pretende aplicar la caducidad de 6 años, cuando dicho término ya se encontraba vencido al 22 de marzo de 2019 (notificación con la Orden de determinación No. DZ8-GSODETC19-00000002-M), ya que la declaración del impuesto a la renta del 2012 de la contribuyente es del 21 de marzo de 2013; pues no cabe contar el plazo de caducidad desde la fecha que el

contribuyente tenía para presentarla, como lo sostiene el recurrente, sino desde la fecha de su presentación efectiva. En virtud de lo cual, el Tribunal de instancia acepta la demanda, deja sin efecto la Resolución impugnada Nro.DZ8-ASOREFC20-00000001-M así como su antecedente, el Acta de Determinación Tributaria No. 09202024900305935.

6.4.6. Sobre esta decisión de instancia, el recurso interpuesto por el SRI se funda en el vicio de errónea interpretación del art. 94.2 del CT (caso 5 del art. 268 del COGEP) y pretende que, esta Sala de Casación, case la sentencia pues, según su opinión, la administración tributaria ejerce la facultad determinadora de forma oportuna en 6 años al no haberse declarado en ª parteº un rubro, ingreso o renta específico.

6.4.7. Sobre la caducidad de la facultad determinadora en 3 o 6 años, esta Sala de Casación ha mantenido a lo largo del tiempo, un criterio reiterado y uniforme para considerar el plazo para que se produzca tal caducidad (juicios números: (1) 64-2001, (2) 28-2010, (3) 7-2008, (4) 17510-2019-00096, (5) 09501-2019-00299, (6) 09501-2020-00142, (7) 17510-2019-00211, (8) 09501-2020-00303, (9) 17510-2019-00050, (10) 17510-2020-00255, (11) 09501-2021-00631, entre otros, cuyo criterio ha sido acogido por el Tribunal de instancia.

6.4.8. En esta amplia jurisprudencia (que debería ser conocida por los servidores públicos del SRI, bajo prevenciones de las consecuencias jurídicas de su inobservancia conforme el inciso final del art. 103 del CT) se dice que el ª ocultamientoº procede cuando el contribuyente, efectivamente, oculta un rubro que encaje en un tipo de renta o ingreso, ya que no basta la simple diferencia numérica entre lo que pueda glosar la administración controladora y aquel valor declarado por el contribuyente, pues de ser este el caso, todas las determinaciones serían de 6 y no de 3 años.

6.4.9. En este caso, de acuerdo con los hechos que se consideran como probados o no controvertidos, se destaca que el acto administrativo impugnado y sus antecedentes tienen relación con diferencias que se establecen en la declaración de IR del ejercicio fiscal 2012, que no devienen de una ª falta de declaraciónº o de una ª declaración incompletaº por una ocultación de ingresos, sino que se derivan de una diferencia de valores entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por la administración que provienen de la propia información que consigna y registra el sujeto pasivo en su declaración presentada a tiempo,

por lo que, resulta aplicable el plazo de caducidad contemplado en el numeral 1 del art. 94.1 del Código Tributario.

6.4.10. Por último, el reproche de la parte recurrente también sugiere un nuevo análisis de hechos y actos que no son controvertidos y su valoración probatoria lo que no es posible bajo el caso quinto del art. 268 del COGEP, deficiencia que no puede ser subsanada por esta Sala de Casación lo que constituye razón suficiente para negar dicho cargo. Por todas las razones expuestas, al no evidenciarse el vicio de errónea interpretación del art. 94.2 del CT, conforme con el caso quinto del art. 268 del COGEP, el recurso no procede y, por tanto, se lo rechaza.

7. Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia de 5 de marzo de 2021, las 08h28, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación 09501-2020-00224.

7.3. Sin costas.

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

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

Resumen de fácil comprensión

No procede el recurso de casación que plantea el SRI por el vicio de errónea interpretación del art. 94.2., al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, toda vez que, esta Sala no encuentra que la diferencia detectada en el acto determinativo proviene de una ocultación de ingresos o ventas, por lo que, no opera la caducidad de 6 años, sino la aplicable es la de 3

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

JARAMILLO LUZURIAGA TANIA CATALINA
CONJUEZA NACIONAL (E)

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL

266410213-DFE

Juicio No. 17510-2018-00385 RESOLUCION 493-2025

CONJUEZ PONENTE: JARAMILLO LUZURIAGA TANIA CATALINA,

CONJUEZA NACIONAL (PONENTE) (E)

AUTOR/A: JARAMILLO LUZURIAGA TANIA CATALINA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 11 de julio del 2025, las 15h09. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga (ponente encargada), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2018-00385.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía OMNIBUS BB TRANSPORTES S.A., presentó demanda en contra de la Resolución No. SENAE-DNJ-2018-0076-RE de 13 de julio de 2018, emitida por el Director Nacional Jurídico Aduanero del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, mediante la cual declara sin lugar el reclamo administrativo No. 038-2018, consecuentemente ratifica la legalidad y validez de la Rectificación de Tributos No. JCP1-2016-0048-D001, y su Resolución ratificatoria No, DAI-RR-001-2018.

1.2. 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: ª Verificar la validez y legalidad de la Resolución No. SENAE-DNJ-208-0076-RE de 13 de julio de 2018, según las alegaciones y excepciones deducidas por las partes procesales en sus correspondientes actos de proposiciónº.

1.3. En la sentencia recurrida se resolvió, aceptar parcialmente la demanda presentada por el representante legal de la compañía ÓMNIBUS BB TRANSPORTES S.A., y en consecuencia, se deja sin efecto, por nulidad a la Resolución impugnada No. SENAE-DNJ-2018-0076-RE de 13 de julio de 2018, así como sus antecedentes, esto es la Rectificación de tributos No.

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por TANIA CAT JARAMILLO LUZURIAGA C=EC L=QUITO CI 1102750211

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

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

JCP1-2016-0048 y la Resolución rectificatoria No. DAI-RR-001-2018.

1.4. El SENAE, interpone recurso de casación contra la sentencia de 15 de diciembre de 2022 a las 11h37, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2018-00385, argumentando el caso 2 del art. 268 del COGEP.

1.5. Mediante auto de 18 de diciembre de 2024 a las 11h10, la Conjueza Nacional de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación interpuesto por el SENAE, por el caso 2, del art. 268 del COGEP, por incumplimiento de la garantía de motivación.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia. Por licencia temporal otorgada a la titular doctora Rosana Morales Ordoñez y de acuerdo al Acta de sorteo del 7 de julio de 2025, las 15h15, actúa en la presente causa la doctora Tania Jaramillo Luzuriaga,

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2018-00385, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 24 de febrero de 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 11 de julio de 2025, a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en la especie, la sentencia de instancia incurre en el caso 2 del art. 268 del COGEP; porque no cumple con el requisito de motivación.- Que respecto a la motivación la Corte Constitucional en su sentencia No. 1158-17-EP estableció un criterio rector para el análisis del cargo de la motivación, según el cual, toda argumentación jurídica debe tener una estructura mínimamente completa de conformidad con el art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución. Que la decisión emitida en el fallo recurrido se sustenta principalmente en las afirmaciones contenidas en el numeral 7.3.2, sin embargo, estas afirmaciones no corresponden a los fundamentos fácticos constantes en el acto administrativo impugnado, su antecedente y el expediente como tal. Que como primera afirmación los jueces indican que si bien la Aduana ha considerado informes, estos no permiten evidenciar una motivación del acto, sin tener en cuenta que los informes son los que aportan elementos de opinión o juicio para la formación de la voluntad administrativa y que la Corte Constitucional se ha pronunciado indicando que a la hora de evaluar si las fundamentaciones normativa o fáctica de una argumentación jurídica son suficientes, se debe tener en cuenta, no solamente el contenido explícito del texto de la resolución, sino también su contenido implícito, pues no cabe esperar que dicho texto exprese todos los componentes del razonamiento por lo que se debe considerar la motivación por remisión. Que así también

ha indicado en su jurisprudencia que esta forma de argumentar los actos no supone necesariamente el incumplimiento del criterio rector sobre la motivación, inclusive el art. 100 del Código Orgánico Administrativo indica que en la motivación del acto se puede hacer remisión a otros documentos (informes), conforme lo realizóo la Administración Aduanera. Que por otro lado en el numeral 7.2.2.1, los Jueces erróneamente indican que en el acto impugnado ni siquiera se hace mención a las declaraciones aduaneras de importación que fueron objeto de rectificación, sin embargo, de la simple revisión del expediente administrativo, el cual por control de legalidad están obligados a realizar los jueces, las declaraciones que fueron objeto de esta revisión y rectificación tributaria, se encuentran detalladas tanto en los requerimientos de información, así como en la determinación efectuada, por lo que este fundamento dista de la realidad procesal, lo cual evidentemente ocasiona que el Tribunal ª motiveº su decisión con base en consideraciones fácticas erradas. Que así también, en el numeral 7.2.2.2, el Tribunal indica que la resolución impugnada no analiza ni realiza un análisis sobre la procedencia y resultados de la resolución Rectificatoria, afirmando que dicho acto también fue impugnado dentro del reclamo administrativo, sin embargo, de la simple revisión al escrito del reclamo administrativo presentado por la compañía OMNIBUS BB, se puede evidenciar que el único acto impugnado fue la Rectificación de Tributos No. JCP1-2016-0048-D001, por lo que la afirmación que realiza el Tribunal no corresponde a la realidad procesal, en ese sentido, resulta pertinente precisar que la resolución impugnada en esta causa, deviene de la facultad resolutiva del SENAE, prevista en el art. 69 del Código Tributario, en consecuencia, la Administración debía atender y resolver el reclamo conforme las alegaciones del administrado, por lo que al no presentarse alegación alguna en cuanto a ese acto la administración no estaba en la obligación de pronunciarse. Que por lo expuesto el Tribunal cae nuevamente en una motivación insuficiente, al no considerar correctamente los fundamentos fácticos. Que finalmente indican que la Administración no hace referencia a las partidas arancelarias sujetas de análisis en el control posterior, y que tampoco existen justificaciones por las cuáles se consideró a los motores importados como CKD, en contradicción a ello y tomando en cuenta que se puede fundamentar un acto por remisión, resulta pertinente remitirnos al Informe Técnico emitido por la Dirección de Auditoríia e Inspecciones mediante Memorando No. SENAE-DAI-2018-0145-M, el cual consta dentro del expediente administrativo mismo que en el numeral 3.3; específicamente realiza el análisis a la clasificación arancelaria efectuada, remitiéndose para

ello a las normas pertinentes, por lo que el Tribunal nuevamente comete el error de desconocerlo en la fundamentación de su fallo. Que con estos argumentos el Tribunal concluye, a su criterio, que el acto impugnado es deficiente en cuanto a la garantía de la motivación, declarando en consecuencia la nulidad del mismo. Que de lo expuesto se ha podido determinar que la sentencia recurrida incumple con los requisitos de la motivación por ser insuficiente, ya que los fundamentos fácticos expuestos por el Tribunal para fundamentar su decisión no corresponden a la realidad de los hechos, constantes en el expediente administrativo. Que la infracción detallada, identificada y singularizada, ha incidido en la decisión de la causa, en tanto y en cuanto, en la motivación de la sentencia recurrida no existe una apreciación real de los fundamentos de hecho, por lo que a todas luces la sentencia carece de motivación. Por todo lo expuesto, solicita se case la sentencia recurrida.

4.2. La compañía OMNIBUS BB TRANSPORTES S.A., en la contestación al recurso de casación planteado, señala que, para verificar si existe una vulneración a la garantía de motivación se debe constatar que exista una argumentación jurídica suficiente. Que para que exista una insuficiencia en la motivación en su componente fáctico, el Tribunal tuvo que haber omitido realizar una argumentación fáctica que le haya conllevado a tomar la decisión plasmada en la parte resolutiva de la sentencia. Que sin embargo, de una lectura de la sentencia se puede concluir que existe suficiente construcción fáctica en el análisis que llevó el Tribunal a concluir que el acto impugnado carecía de motivación. Que considera que para esto, el Tribunal sustentó el análisis sobre la motivación del acto impugnado y su decisión en los siguientes argumentos fácticos: Que la parte demandada no señala argumento alguno que permita concluir que valoró los medios de prueba solicitados por OBB. Que no existe ningún tipo de valoración respecto de las facturas de adquisición de motores y CKD, ni de ningún otro documento aportado por OBB. Que en referencia a las alegaciones encaminadas a desvirtuar el control posterior, el SENAE realiza una simple invocación del informe jurídico. Que no existe mención de las declaraciones aduaneras que fueron objeto de la determinación. Que no se verifica que exista un análisis sobre los resultados de la resolución rectificatoria. Que no existe referencia a las partidas arancelarias sujetas al análisis en el control posterior, y de porqué la administración consideró a los motores importados como CKD. Que en base al marco fáctico antes descrito, el Tribunal realizó una subsunción del art. 139, numeral 2 del Código Tributario y el art. 76 numeral 7, literal l) de la Constitución, para llegar a la conclusión de que el acto impugnado carecía de motivación suficiente, y en consecuencia, el

proceso de control posterior deviene en nulo. Que en este sentido, queda demostrado que la sentencia cuenta con los requisitos necesarios para considerar que un acto jurisdiccional se encuentra suficientemente motivado. Que el recurso de casación pretende una nueva revisión de la prueba, lo cual no es admisible en este tipo de recursos. Que de las pruebas aportadas y valoradas, el Tribunal A quo estableció una fundamentación fáctica, luego seleccionó la normativa aplicable, para posteriormente realizar una subsunción de la norma jurídica a los hechos debidamente probados. Que la casacionista pretende fundamentar una presunta falta de motivación debido a que el Tribunal no consideró ciertas piezas procesales constantes en el expediente administrativo. Que es decir de manera manifiesta y explícita, el SENAE está solicitando que a través del presente recurso de casación se vuelva a valorar el expediente administrativo para poder hallar una presunta insuficiencia fáctica en la motivación empleada en la sentencia, que declaró la nulidad de un acto administrativo inmotivado, lo que evidentemente contraviene el art. 270 inciso cuarto del COGEP. Que al invocar la garantía de motivación, lo que se busca es corregir únicamente cualquier deficiencia que vulnere el estándar de suficiencia de motivación de actos administrativos y jurisdiccionales, sin que sea procedente la revisión de la fase fáctica, o que se pretenda aplicar el ya derogado test de razonabilidad de la motivación. Que en el presente caso la sentencia cumple con la garantía de motivación conforme lo expresado y por consiguiente lo que se busca según los argumentos brindados por la parte demandada en el recurso, es la revisión de la prueba. Por todo lo expuesto, solicita se rechace por improcedente el recurso de casación presentado por el SENAE.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 2, del art. 268 del COGEP, por el incumplimiento de la garantía de motivación, violentando los arts. 76.7.l) de la Constitución y 89 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 2 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) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivaciónº .

6.1.1. El caso 2 del art. 268 del COGEP, se configura de tres formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y cuando no cumplan con el requisito de motivación. En el caso se alega el incumplimiento del requisito de motivación.

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

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

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

CÓDIGO GENERAL DE PROCESOS (COGEP)

> 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. Respecto al caso 2, la motivación está entendida doctrinariamente como ª el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucionalº (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

6.4. Para Oswaldo Alfredo Gozaini, en su obra ª El Derecho Procesal Constitucional, El Debido Procesoº, Rubinzal - Culzoni Editores, Buenos Aires-Argentina, 2004, p. 428; la motivación, que no es otra cosa que ª [¼] la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido procesoº.

6.5. La Corte Constitucional del Ecuador, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la conclusión sea motivada: ª [¼] La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechosº (párrafo 46 de la sentencia No. 274-13-EP/19 emitida el 18 de octubre de 2019, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 22, del martes 19 de noviembre de 2019; cuyo sentido ha sido reiterado en el párrafo 32 del fallo 1357-13-EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

6.6. El Tribunal A quo en el considerando SÉPTIMO la motivación; en el numeral 7.1., se pronuncia respeto de la alegación de la actora que tiene relación con la caducidad de la facultad determinadora ejercida por el SENAE, establece el Tribunal que se argumenta que la administración tributaria, incurrió en caducidad de la mencionada facultad, por no haber iniciado los trabajos de fiscalización dentro de los veinte días posteriores a la notificación de

la providencia de inicio del proceso de control posterior; además de suspensiones en las labores de determinación por períodos superiores a los 15 días; y que se fundamenta ala amparo de lo previsto en el art. 95 del Código Tributario. Establece el Tribunal la aduana, al respecto señala que aplicó normativa específica del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, que se refieren al procedimiento de determinación de la obligación tributaria.

6.7. Para resolver este punto, el Tribunal de instancia, toma en consideración y detalla lo dispuesto en el art. 103 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI; y establece que de conformidad a lo dispuesto por dicho artículo, la alegación del SENAE, es adecuada, que la aplicación del Código Tributario en materia impositiva aduanera, es supletoria. Determina además que en el acto impugnado, se invocó normativa relacionada con el concepto de determinación, facultad determinadora, determinación por parte del sujeto pasivo y sujeto activo, que no se encuentran específicamente normadas en el COPCI; de allí que, tanto en el acto impugnado, como en su antecedente, se han mencionado a los arts. 68, 89, 90 y 91 del Código Tributario, circunstancia que no contraviene al proceso de determinación efectuado por la aduana.

Establece el Tribunal que el COPCI, contiene normativa específica en relación con la determinación de tributos al comercio exterior, que por su especificidad, difieren en términos prácticos de los impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas o por los Gobiernos Autónomos Descentralizados, circunstancias por las que requiere de normativa adaptada al tráfico de mercancías desde el exterior y en territorio aduanero nacional. Que así, las características mencionadas se encuentran justificadas desde el punto de vista constitucional, conforme el orden jerárquico establecido en el artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador. Se detalla lo dispuesto en los arts. 140, 144 y 145 del COPCI.

Al respecto señala el Tribunal que con la normativa invocada, es claro que no existe vacío normativo en lo que respecta a la determinación de control posterior, por lo tanto no le es aplicable el art. 95 del Código Tributario, norma que se relaciona con el art. 94 ibídem, la cual contiene plazos distintos a los establecidos en el art. 145 del COPCI, en lo que al control

posterior de mercancías, facultado específicamente a la administración tributaria aduanera se refiere, en tal sentido su aplicación resultaría incluso contradictoria. Que se detalla el considerando 104 del Reglamento al título de facilitación aduanera para el comercio, del título V del COPCI,

Determina el Tribunal que como conclusión que el art. 95 del Código Tributario, no es aplicable a la determinación de control posterior efectuada por la aduana, por lo que los asertos señalados por la actora con relación a este punto específico, son improcedentes.

6.8. En el considerando 7.2, el Tribunal A quo se pronuncia respecto de la falta de motivación de la resolución impugnada y de la violación del derecho a la defensa; iniciando su análisis detallando el art. 76 numeral 7, literal l) de la Constitución, y de forma concordante el art. 139 del Código Tributario.

Establece que en base al control de legalidad realizado al acto impugnado y sus antecedentes, se tiene que, en aplicación de la facultad determinadora, el SENAE notificó a la hoy actora con la providencia de Inicio de determinación de control posterior No. JCP1-2016-0048-I001, el 23 de diciembre de 2016. Que el proceso de determinación concluyó con la emisión de la Rectificación de tributos No. JCP1-2016-0048-D001; que este acto de determinación fue corregido por la resolución No. DAI-RR-001-2018.

Determina el Tribunal que la actora en su momento ejerció su derecho e impugnó en vía administrativa a la Rectificación de tributos y la Resolución rectificatoria de ésta. Que el SENAE, le otorgó a este reclamo administrativo el No. 038-2018. Y que una vez sustanciado el reclamo administrativo, el SENAE emitió con fecha 13 de julio de 2018, la resolución materia de este proceso, signada con el No. SENAE-DNJ-2018-0076-RE.

Que la resolución impugnada, de forma extensa motiva la alegación de la reclamante relacionada con la caducidad de la facultad determinadora, llegando a una conclusión muy similar a la detallada en la sentencia.

Establece el Tribunal de instancia que sin perjuicio de lo señalado, la resolución impugnada, respecto de las otras alegaciones realizadas por la reclamante y de la prueba solicitada, se muestra deficiente.

6.9. En el considerando 7.2.1, el Tribunal analiza, respecto de las pruebas, actuadas en la etapa administrativa; señalando que mediante providencia No. SENAE-DNJ-2018-0094-PV, notificada el 9 de febrero de 2018, la Administración Tributaria Aduanera abrió el término de prueba por 20 días y solicitó a sus órganos internos la remisión de los informes necesarios para la sustanciación del reclamo administrativo.

Que la compañía OMNIBUS BB TRANSPORTES S.A., en escrito presentado dentro del término otorgado, ingresó un escrito en el que solicitó la práctica de pruebas a su favor. Que son tres las pruebas solicitadas, que se resumen en las facturas emitidas a la actora en el período determinado de los motores y CKD; y, una audiencia en las instalaciones de la compañía.

Determina el Tribunal que respecto de las pruebas, el SENAE, en la resolución administrativa impugnada no señala ningún particular que permita determinar que realizó al menos un ejercicio de análisis y valoración de los medios de prueba solicitados por el reclamante. Que únicamente se hace mención a la providencia SENAE-DNJ-2018-00224-PV de 18 de abril de 2018, la cual concluye de forma por demás anticipada, que la diligencia o audiencia solicitada por ÓMNIBUS BB TRANSPORTES S.A. en su escrito de prueba, en nada aportaría elementos adicionales a los aportados en el procedimiento de determinación, por lo tanto la señala de improcedente. Resalta el Tribunal que se debe manifestar que esta providencia hace caso omiso de las otras pruebas solicitadas por la reclamante.

Señala el Tribunal que desde el punto de vista del procedimiento administrativo, es de suma importancia que la administración tributaria respete los principios del debido proceso, en la medida que son una forma de asegurar el derecho a la defensa y a la tutela administrativa.

Que sin perjuicio de lo señalado, es evidente que la parte demandada al momento de

sustanciar el reclamo administrativo no realizó un ejercicio de valoración probatoria y por el contrario bajo supuestos de que no existiría aporte por parte de la reclamante, negó la realización de una inspección. Que adicionalmente, no existe valoración de ningún tipo respecto de las facturas de adquisición de motores y CKD, ni de ningún otro documento aportado en la determinación tributaria.

En virtud de lo expuesto establece el Tribunal que con lo señalado se evidencia una falta de motivos objetivos, para desconocer elementos probatorios aportados por la reclamante, específicamente el relacionado con la inspección en las instalaciones de OBB, circunstancia que ha quedado plasmada en el acto impugnado; que no permitirse la práctica de prueba documental sin ninguna razón, limitó el derecho a la defensa de la reclamante, quien no puedo contradecir fácticamente las circunstancias relacionadas con la determinación tributaria efectuada.

6.10. Finalmente en el considerando 7.2.2, se pronuncia el Tribunal de la falta de motivación, de la resolución impugnada señalando que se ha determinado que el acto impugnado es muy amplio en cuanto a la redacción tendiente a desestimar lo relacionado con la alegación de caducidad de la facultad determinadora. Y que respecto a las otras alegaciones de la parte actora, no pasa de una simple mención que se relaciona con invocar parte del informe expuesto en el memorando No. SENAE-DAI-2018-0145-M de 7 de mayo de 2018.

Que si bien en el acto impugnado, se ha considerado los informes elaborados por algunos departamentos institucionales del SENAE, las citas hechas de los mismos como fundamento de lo resuelto, no permiten evidenciar una debida motivación del acto impugnado.

Establece el Tribunal que de la resolución impugnada se advierte que no existe siquiera mención a las declaraciones aduaneras que fueron objeto de determinación por parte de la administración tributaria, que generaron posteriormente las supuestas diferencias a su favor. Que no se verifica de la resolución impugnada, que se haya efectuado un análisis sobre la procedencia y resultados de la Resolución rectificatoria No. DAI-RR-001-2018, acto también impugnado por la reclamante; Que el error aritmético o de cálculo pueden ser corregido,

conforme el art. 146 del Código Tributario; otros errores de hecho o derecho deben administrativamente con la aplicación de la facultad establecida en el art. 143 ibídem;

Además detalla el Tribunal que en la resolución impugnada no se refiere a las otras alegaciones de la reclamante y porque las mismas no prosperaron, siendo que se solicitó la práctica de diligencias probatorias, las cuales evidentemente no se realizaron. Que no existe referencia a las partidas arancelarias sujetas al análisis por la administración tributaria, ni a las justificaciones por las cuáles la administración tributaria consideró motores importados como CKD, a efectos de motivar la resolución impugnada.

6.11. En virtud de lo señalado, establece el Tribunal que con todos estos antecedentes, es evidente que el acto impugnado es deficiente en cuanto a la garantía motivacional prevista en la Constitución de la República del Ecuador. Que el Tribunal, ha mantenido el criterio que ha sido previamente vertido por la Corte Constitucional, de que cualquier deficiencia en la motivación de los actos conlleva la nulidad de los mismos. Concluye el Tribunal A quo, que verificada la falta de motivación en el acto impugnado, no existe mérito para referirse a otras alegaciones procesales.

Por lo que decide dejar sin efecto, por nulidad a la Resolución impugnada No. SENAE-DNJ-2018-0076-RE de 13 de julio de 2018, así como sus antecedentes.

6.12. Por lo expuesto, se determina que, la sentencia de instancia, no incurre en la falta de la garantía de motivación, ya que el Tribunal realiza un amplio análisis de validez y legalidad de la resolución impugnada; determinando en primer lugar de que no se produce la caducidad de la facultad determinadora del SENAE; en segundo lugar establece que respecto de las pruebas, la Administración Tributaria, en la resolución administrativa impugnada no señala ningún particular que permita determinar que realizó al menos un ejercicio de análisis y valoración de los medios de prueba solicitados por el reclamante; que únicamente se hace mención a la Providencia nro. SENAE-DNJ-2018-00224-PV de 18 de abril de 2018, la cual concluye de forma por demás anticipada, que la diligencia o audiencia solicitada por ÓMNIBUS BB TRANSPORTES S.A. en su escrito de prueba, en nada aportaría elementos

adicionales a los aportados en el procedimiento de determinación, por lo tanto, lo señala de improcedente; y que además hace caso omiso de las otras pruebas solicitadas por la reclamante; que en tal virtud, el SENAE al momento de sustanciar el reclamo administrativo no realizó un ejercicio de valoración probatoria, que no existe valoración de ningún tipo respecto de las facturas de adquisición de motores y CKD, ni de ningún otro documento aportado en la determinación tributaria; en tal virtud concluye que es evidente que el acto impugnado es deficiente en cuanto a la garantía motivacional.

Por lo tanto, existe una suficiencia motivacional, más sin embargo, es menester meditar que si el recurrente no está de acuerdo con el hilo conductor del razonamiento de los juzgadores, con las conclusiones a las que se llega en el fallo recurrido, debe considerar lo que la misma Corte Constitucional del Ecuador, en sentencia No. 1158-17-EP/21 ha manifestado: ª[...] 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, como vemos la motivación suficiente no pasa por el acierto o desacierto a las aspiraciones de las partes y de ello, a través del yerro de motivación, no puede pretenderse la corrección de un fallo ª24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada.º. (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021)

De lo expuesto, no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, consecuentemente no se han violentado los arts. 76.7.l) de la Constitución y 89 del COGEP.

7. Decisión

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

7.2. No Casar la sentencia de 15 de diciembre de 2022 a las 11h37, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2018-00385.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el SENAE, no existe caución sobre la que debamos pronunciarnos.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

El análisis en casación se establece que en la sentencia de instancia no existe falta de motivación, por lo tanto no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP.

JARAMILLO LUZURIAGA TANIA CATALINA
CONJUEZA NACIONAL (PONENTE) (E)

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

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.