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 546, R 547, R 548, R 549

Año II - Nº 412 - 75 páginas
Quito, viernes 6 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

268079824-DFE

Juicio No. 09501-2021-00161 RESOLUCION 546-2025

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 30 de julio del 2025, las 12h04. **VISTOS**: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dicta la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2021-00161.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía 3M ECUADOR C.A., presentó demanda en contra de la Resolución No. NAC-RRRRRVC20-00000047; suscrita por la Directora General del SRI, mediante la cual sustituye la Resolución No. 109012018RDEV310216 del 12 de octubre de 2018, emitida por la Dirección Zonal 8 del SRI, de pago en exceso de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª DETERMINAR SI LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEMANDADA PROCEDIÓ ADECUADAMENTE Y CONFORME A DERECHO A EMITIR LA RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE REVISIÓN IMPUGNADO; ESTABLECER SI LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INCURRE EN VIOLACION AL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LOS TÉRMINOS ALEGADOS EN EL LIBELO DE LA DEMANDAº.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió declarar con lugar la demanda presentada por la compañía 3M ECUADOR C.A., en contra de la Directora General del Servicio de Rentas Internas, y en consecuencia se dejó sin efecto la Resolución No. NAC-RRRRRVC20-00000047; y, por tanto, válida la Resolución No. 109012018RDEV310216 del 12 de octubre de 2018.

1.3 El SRI, interpone recurso de casación contra la sentencia de mayoría de 16 de marzo de

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

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

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

2022, a las 07h58, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2021-00161, argumentando el caso 5 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 11 de diciembre de 2024, a las 09h46, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación interpuesto por SRI, por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ª COGEPº, por el vicio de errónea interpretación del segundo artículo innumerado después del art.162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

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.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2021-00161, 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 29 de julio de 2025 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El SRI en su recurso argumenta que la sentencia de instancia incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del segundo artículo innumerado después del art.162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador: Que se detalla la parte resolutiva, específicamente el numeral 7.1.9 literal D. Que de lo que se establece en el mencionado considerando se puede evidenciar en la sentencia, la errónea interpretación alegada, lo que ha llevado a que el Tribunal de instancia entienda que el contribuyente está posibilitado a efectuar las correcciones necesarias en su contabilidad que le permitan acceder a la devolución de un valor que por su naturaleza constituye crédito tributario. Que esta errónea interpretación provoca que el Tribunal resuelva declarar con lugar la demanda presentada por la compañía 3M Ecuador y se desconozca que la compañía consideró inicialmente los valores generados por concepto de impuesto a la salida de divisas como gastos deducibles en su declaración original de impuesto a la renta, efectuando una reclasificación de los mismos a través de la presentación de una declaración sustitutiva. Que de la interpretación literal del segundo inciso de dicha norma, claramente dispone que no procede la devolución de los valores de ISD considerados como gastos deducibles en la declaración de Impuesto a la renta. Que aplicando esta correcta interpretación de la norma se tiene que la compañía 3M en su declaración original de Impuesto a la Renta utilizó el ISD como gasto deducible, entonces no procedía la devolución de ese ISD utilizado como gasto deducible por ende la correcta resolución permitiría al Tribunal, reconocer que la compañía 3M incumplió la normativa tributaria que prohibía expresamente utilizar como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta el Impuesto a la Salida de Divisas que en la

Declaración original de Impuesto a la Renta fue considerado como gasto deducible y por lo tanto confirmar la Resolución No. NAC- RRRRRVC20-00000047 emitida en el Recurso de Revisión iniciado de oficio contra la Resolución No. 109012018RDEV310216 de 12 de octubre de 2018. Que por lo expuesto solicita se conceda el recurso planteado.

4.2. La compañía 3M ECUADOR C.A., en su contestación al recurso de casación, señala: Que para el desarrollo de esta causal los recurrentes deben delimitar de forma clara y expresa, en primer lugar, cuál fue el error de interpretación cometido por el juzgador respecto de la norma aplicada para resolver el problema jurídico; de forma consecuente, explicar cuál es su sentido o alcance correcto, y, por último, su trascendencia dentro del fallo. Que dentro del recurso presentado por la administración tributaria no existe una explicación del por qué considera que el Tribunal habría interpretado de forma errónea la norma. Que en esta causal se debe estar a los hechos que constan como reconocidos y probados dentro de la sentencia sujeta a verificación. Que constan las siguientes premisas fácticas recogidas en el fallo: Que el acto impugnado es la Resolución No. NAC-RRRRRVC20-000000047, emitida por concepto del recurso de revisión iniciado de oficio en contra de la Resolución No.109012018RDEV310216, mediante la cual se dispuso la devolución de USD 662,554.94 en favor de 3M. Que a criterio de la administración tributaria, la resolución objeto del recurso de revisión contendría un error de hecho y derecho, ya que la devolución fue ordenada en función de una reclasificación contable del gasto al crédito tributario, del ISD pagado por 3M en la importación de bienes cuyas partidas constaban dentro del listado emitido por el Comité de Política Tributaria para efectos del reconocimiento de la devolución de este impuesto. Que la Administración Tributaria no discutió el pago del impuesto a la salida de divisas, que haya podido ser considerado como crédito tributario y consecuentemente esté sujeto a devolución, ni que se haya realizado una reclasificación contable; sino únicamente la presunta arbitrariedad de 3M para reclasificar estos montos y acceder a su devolución pese a una supuesta prohibición legal. Que en base a lo mencionado es claro que el debate jurídico se centró en verificar si se habría configurado el supuesto error de hecho o derecho alegado por la administración tributaria para iniciar de oficio el recurso de revisión de conformidad con el art.143 del Código Tributario. Que su argumento se centró en que la devolución realizada a 3M partió de una reclasificación contable del ISD pagado en la importación de bienes cuyas partidas arancelarias constaban en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria, del costo al crédito tributario, y que este movimiento, a su criterio, se encontraba prohibido en la

norma por cuanto el contribuyente ya habría escogido inicialmente una de las opciones previstas en ella y no podía cambiar esta decisión. Que el Tribunal analizó la situación de conformidad con las leyes que regulan propiamente la devolución del crédito tributario de ISD, entre las cuales se encuentra, primordialmente, el segundo artículo innumerado a continuación del art.162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Que desde el apartado 7.1.9 de la sentencia, sigue la línea lógica de que este artículo no prevé limitación expresa para ejercer el derecho a la devolución del ISD, y que su último inciso solamente prohíbe que los contribuyentes obtengan un doble beneficio por el mismo rubro, es decir, considerarlo de forma simultánea como crédito tributario y gasto deducible del ejercicio. Que se establece que esta premisa no impide que, en caso de un error en su clasificación como gasto deducible, cuando se podía utilizar como crédito tributario, sea posible una reclasificación contable para usar un beneficio que la ley ha concedido, siempre y cuando no se incumpla con la condición antes mencionada. Que el Tribunal también verificó que no fueron hechos controvertidos que 3M, se encontró dentro del término legal previsto para obtener la devolución de este rubro; que haya soportado debidamente el monto devuelto inicialmente; y, que no se estaría beneficiando simultáneamente de los beneficios tributarios reconocidos en la ley, sino que únicamente habría ejercido su derecho a la devolución del crédito tributario de ISD una vez realizada la respectiva reclasificación contable. Que por lo expuesto, concluyó que no fue procedente considerar la existencia de un error de hecho o derecho en el acto administrativo sujeto a revisión, bajo el único argumento de la ilegalidad de la reclasificación, en cuanto no era algo que la norma prohibía de una lectura literal de la normativa; y más aún cuando no se cuestionó que 3M cumplía los criterios prescritos en la ley para ejercer su derecho utilizar el ISD como un crédito tributario susceptible de devolución. Que el Tribunal se limitó a verificar que el contribuyente haya demostrado su derecho a la devolución y que no exista un doble beneficio sobre las opciones reconocidas en la norma. Que la línea lógica e interpretación seguida por el Tribunal ya ha sido ratificada como la correcta en reiterados casos por parte de la Corte Nacional de Justicia mediante sentencias emitidas en procesos completamente análogos al actual. Que no solo se ha demostrado que el Tribunal interpretó el artículo en cuestión según su real sentido y alcance, el cual ha sido expresamente ratificado por la Corte Nacional de Justicia, quedando claro que la decisión a la que arribó con base en este es apegada al derecho; sino que quien está tergiversando es la propia administración tributaria, buscando imponer prohibiciones que no

se encuentran en ella, y a las que solo se puede llegar mediante su interpretación restrictiva. Que por lo expuesto solicita que se deseche el recurso de casación.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en errónea interpretación del segundo artículo innumerado después del art.162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador; al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o autoº.

6.1.1 El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley, y, por técnica casacional, su análisis debe partir siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden aceptados por las partes.

6.1.2 Sobre la errónea interpretación, hay que iniciar mencionando que Luis Armando Tolosa Villabona al respecto dice que: 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 (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008 Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 361):

6.2 El recurrente manifiesta que se ha violentado la siguiente norma:

LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR.

Segundo artículo innumerado después del art.162.-

> Art. (¼) Los pagos por Impuesto a la Salida de Divisas, susceptibles de ser considerados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo anterior, que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo. Esta solicitud se receptará una vez que el contribuyente haya presentado la correspondiente declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal en que se efectuaron dichos pagos de ISD. El Servicio de Rentas Internas, de ser procedente, dispondrá la devolución del impuesto pagado, ordenando la emisión de una nota de crédito, la cual será libremente negociable en cualquier tiempo, y será utilizada para pagar el impuesto a la renta dentro del plazo previsto en el inciso anterior. Esta devolución no procederá respecto de los valores de ISD considerados como gastos deducibles, en la respectiva declaración de Impuesto a la Rentaº.

6.3 El Tribunal de instancia para resolver la controversia, en su parte pertinente señala lo siguiente:

ª 7.- MOTIVACIÓN.- (¼). 7.1.4) De la Resolución del Recurso de Revisión que revisa el Tribunal en el ejercicio de control de legalidad del acto impugnado, consta que la Administración tributaria inició de OFICIO el recurso de revisión amparado en el artículo 143 numeral 1 del Código Orgánico Tributario, debido a presuntos errores de hecho y de derecho en la emisión de la Resolución No. 109012018RDEV310216 del 12 de octubre de 2018. 7.1.5) Establecida cuál es la causal del Recurso de Revisión, los Jueces procederán a verificar la procedencia de la misma, respetando el principio dispositivo consagrado en el artículo 19 del Código Orgánico de la Función Judicial [ª Todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada. Las juezas y jueces resolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la leyº]. 7.1.6) Siendo que la administración tributaria sustentó el recurso en la causal contenida en el número 1 del Art. 143 del Código Tributario, debió ajustarse al presupuesto legal de ª haberse expedido o dictado la resolución recurrida con evidente error de hecho y de derecho.º 7.1.7) Consta que mediante Resolución No.

109012018RDEV310216 de fecha 12 de octubre de 2018 emitida por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, la cual atiende la solicitud administrativa de pago en exceso por concepto de Retenciones en la Fuente del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2014 del contribuyente 3M ECUADOR C.A., se resolvió reconocer el derecho que tiene la compañía para que se le reintegre la cantidad total de USD 662.554,94. 7.1.8 A criterio de la Administración demandada en la resolución impugnada, los valores reconocidos en la resolución 109012018RDEV310216 por considerar que la compañía habría realizado una reclasificación de las Retenciones en la fuente del Impuesto a la Salida de Divisas, al regístralas inicialmente como gasto y posteriormente como crédito tributario en la declaración sustitutiva correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014, incumple la normativa tributaria que prohibía expresamente la modificación injustificada de dicho rubro, ya que si la compañía contribuyente registró inicialmente los valores generados por concepto de impuesto a la salida de divisas como gastos deducibles en su declaración original de impuesto a la renta, no podía utilizarlos posteriormente como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta, efectuando una reclasificación de los mismos a través de la presentación de una declaración sustitutiva. Las alternativas que prevé el artículo innumerado a continuación del Art. 21 de Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, son excluyentes entre sí, En cuanto a la declaración sustitutiva presentada por la compañía a través de la cual se efectuó la reclasificación de los valores generados por concepto de impuesto a la salida de divisas del gasto al crédito tributario, sostiene la administración tributaria que éstas no cumplieron con las condiciones establecidas en el Art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el Art. 73 del Reglamento para su Aplicación, para ser consideradas como válidas, debido a que no fueron presentadas dentro del año que la normativa establece para la presentación de las declaraciones sustitutivas y tampoco generó un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, anticipo o retención para la presentación fuera de dicho plazo. Por lo que concluye que la administración en la resolución que atendió la solicitud de pago en exceso, incurrió en un error de hecho y de derecho en el análisis y por ende en la devolución de los valores reconocidos mediante la resolución No. 109012018RDEV310216. 7.1.9 En este sentido, corresponde al Tribunal establecer si el Director Zonal 8 del SRI incurrió en el error alegado por la máxima autoridad, en la resolución materia del recurso, para lo cual considera: A) Atendiendo al segundo presupuesto, el segundo artículo innumerado a

continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, establece que: ª Art. (...).- Los pagos por Impuesto a la Salida de Divisas, susceptibles de ser considerados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo anterior, que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo.º. B) En igual sentido, el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas en su numeral 3 del primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 señala: ª Art. ...- Cuando el Impuesto a la Salida de Divisas susceptible de ser considerado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo establecido en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no haya sido utilizado como tal, en todo o en parte, en la respectiva declaración del ejercicio económico corriente, el contribuyente de dicho impuesto podrá elegir entre una de las siguientes opciones: ¼ 3. Solicitar la devolución de dichos valores al Servicio de Rentas Internas, dentro del siguiente ejercicio fiscal respecto del cual el pago fue realizado o dentro de los cuatro ejercicios posteriores, en la forma y cumpliendo los requisitos que establezca la Administración Tributaria.º. C) Conforme a las disposiciones citadas, los contribuyentes que realicen importaciones de materias primas, insumos y bienes de capital que consten en el listado que para el efecto emite el Comité de Política Tributaria, tendrán derecho a considerar el ISD pagado en tales importaciones, como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta de los cinco últimos ejercicios fiscales. Así también, se prevé que los pagos por ISD susceptibles de considerarse como crédito tributario y que no hayan sido utilizados para el pago del impuesto a la renta del ejercicio en que se generaron o dentro de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrá ser objeto de devolución por parte del SRI, previa solicitud. De la revisión a la demanda y contestación se colige que para el año en que la accionante solicitó a la Administración Tributaria la devolución del ISD, es decir, en el año 2018, se encontraba en plena vigencia su derecho a obtener el reintegro de los valores solicitados, lo cual no ha sido un hecho controvertido. D) Así también hay que tener en cuenta que la legislación en materia tributaria no prevé limitación alguna para ejercer el derecho a la devolución del crédito tributario de ISD, pues para este efecto, basta con que se trate de un ISD pagado en importaciones de materias primas, insumos y bienes de capital que conste en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria y, que el contribuyente se encuentre dentro del plazo legal para solicitar su

devolución. En cuanto a lo alegado por la demandada referente a que el artículo innumerado segundo a continuación al artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria prohíbe de manera expresa en su último inciso que la devolución no procederá respecto de los valores de ISD considerados como gastos deducibles en la respectiva declaración de impuesto a la renta, el Tribunal considera que la norma se refiere a que el aprovechamiento del ISD como crédito tributario no procede cuando en lugar de haberse registrado como tal, haya sido utilizado como gasto deducible en la declaración del impuesto a la renta, lo cual no significa que el contribuyente esté imposibilitado a efectuar las correcciones necesarias en su contabilidad que le permitan acceder a la devolución de un valor que por su naturaleza constituye crédito tributario. Si es la intención del contribuyente recuperar los valores que la misma ley otorga la devolución como crédito tributario, es posible que realice las correcciones en su contabilidad con la finalidad de que se evidencie este derecho. En el caso de la accionante, procedió a reclasificar el valor que inicialmente fue considerado como parte del costo de venta, a crédito tributario, lo que fue constatado en la solicitud de devolución realizado ante la Administración. Al respecto, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en el fallo dictado en el Juicio No. 09501-2019-00267 de fecha 28 de septiembre de 2021, se ha pronunciado en el siguiente sentido: (¼). E) En cuanto a la presentación de la declaración sustitutiva del ejercicio 2014, que a criterio de la Administración tributaria no cumplen con las condiciones establecidas en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación, ante ello, es preciso considerar, que las disposiciones sobre el crédito tributario de ISD que se hallan en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, hacen especial mención a las condiciones a observarse para que el ISD sea crédito tributario a favor del contribuyente. Al igual que se verifica con las retenciones en la fuente de impuesto a la renta, la ley expresamente les otorga a estos rubros la calidad de crédito tributario, como un beneficio que implica que el contribuyente pueda disminuirlos del total del impuesto causado en su declaración anual de impuesto a la renta. Naturalmente, si estos valores superan al impuesto a la renta causado, el contribuyente reflejará un saldo a su favor, que podrá ser reintegrado a través de los mecanismos legales previstos para ese efecto. En el presente caso, al tratarse de la devolución de un crédito tributario que en definitiva excedió al impuesto a la renta causado en el ejercicio fiscal 2014 por analogía al caso de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta, éste representa un valor reconocido en

demasía a favor de la Administración Tributaria, por lo que, al haberse sustentado en la solicitud de pago en exceso, se concluye que no es un requisito de procedibilidad la presentación de una declaración sustitutiva, a efectos de que la accionante ejerza su derecho a presentar su solicitud para la devolución, en los términos previstos en el artículo 73 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente para el ejercicio fiscal controvertido. Por lo que la Declaración sustitutiva presentada, no incide en el derecho que le asiste a la compañía 3MECUADOR C.A. Por tanto, al haberse demostrado la existencia del crédito tributario una vez realizada la reclasificación contable, le asistía a la actora el derecho a presentar su reclamación. De esta forma, se concluye que la accionante cumplió con las condiciones para que sea procedente el reintegro del crédito tributario solicitado. Por lo expuesto, el Tribunal considera que no existe error de hecho ni de derecho en la resolución No. 109012018RDEV310216, emitida por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, en la que se reconoció dicho derecho, por tanto al no haberse justificado la causal de revisión, el recurso es improcedente". (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4 De lo expuesto consta como hechos no controvertidos: i) Que mediante Resolución No. 109012018RDEV310216 de fecha 12 de octubre de 2018 emitida por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, se atiende la solicitud administrativa de pago en exceso por concepto de Retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2014 del contribuyente 3M ECUADOR C.A., y se resuelve reconocer el derecho que tiene la compañía para que se le reintegre la cantidad total de USD 662.554,94; ii) Que la compañía actora ha realizado una reclasificación de las Retenciones en la fuente del Impuesto a la Salida de Divisas, al registrarlas inicialmente como gasto y posteriormente como crédito tributario en la declaración sustitutiva correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014; iii) Que se ha demostrado la existencia del crédito tributario; iv) Que la accionante cumplió con las condiciones para que sea procedente el reintegro del crédito tributario; y, v) Que el contribuyente presentó una declaración sustitutiva contemplando la reclasificación realizada.

6.5 El Servicio de Rentas Internas, cuestiona el fallo de instancia porque considera que en el presente caso existió una errónea interpretación del segundo artículo innumerado a

continuación del artículo 162 de la Ley reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, porque el Tribunal de instancia no toma en consideración que no procede la devolución del ISD cuando haya sido utilizado como gasto deducible en la declaración del Impuesto a la Renta, y que el contribuyente esté impedido de realizar las correcciones necesarias en su contabilidad que le permitan acceder a la devolución de un valor que por su esencia es un crédito tributario.

6.6 Hay que señalar la naturaleza del gasto deducible y del crédito tributario en lo que respecta al impuesto a la renta; así los gastos deducibles, de acuerdo a los arts. 10 y 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, son los valores que hay que deducir a la base imponible sobre la cual se aplica la tarifa del tributo, los mismos que están fijados en el art. 36 y siguientes del mismo cuerpo legal; en cambio el crédito tributario, se deduce del valor del impuesto a pagar, y se constituye no solo por las retenciones que le fueron realizadas al sujeto pasivo (arts. 43 a 46 de la Ley de Régimen Tributario Interno), sino por aquellos pagos a los que la ley le da aquél carácter (como es el ISD, que cumpla las condiciones fijadas en el primer artículo innumerado colocado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria).

6.7 Ahora bien el segundo artículo agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, dispone que el pago del ISD aplica para crédito tributario de impuesto a la renta de los últimos 4 ejercicios fiscales, señalando las condiciones que debían cumplirse para el efecto; y no prevé limitación alguna para ejercer el derecho a la devolución del ISD, únicamente que el mismo no haya sido considerado como gasto deducible.

6.8 Aquello no implica que, en caso de un error en la clasificación como gasto deducible, cuando podía utilizar como un crédito tributario, no sea posible esa reconsideración para usar un beneficio que la Ley ha concedido con el cumplimiento de las condiciones, que de acuerdo al fallo recurrido sí se cumplieron, hecho que no está en discusión, pues no está en controversia la verificación del cumplimiento de tales condiciones, que corresponden al ISD pagado en las importaciones de bienes cuyas partidas arancelarias se encuentran en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria.

6.9 Además hay que resaltar que el SRI, no presenta argumento alguno, y no consta en la

sentencia de instancia mención alguna respecto a que en el presente caso, la compañía actora pretenda tener o tenga un doble beneficio con el ISD, declarándose como gasto deducible y además utilizándolo como crédito tributario solicitando su devolución. Que por el contrario, lo que hizo fue una reclasificación del ISD del ejercicio fiscal en análisis en su contabilidad, con base en los lineamientos permitidos por las normas contables que prevén el tratamiento de los errores de periodos anteriores, y presentó su declaración sustitutiva; por tanto, el Tribunal no erró en la interpretación de la norma y por tanto no se configura el vicio alegado por el SRI.

6.10 En función de los hechos probados y/o no controvertidos, y precisado que, entre ellos no se encuentra que la contribuyente hubiere obtenido un doble beneficio por considerar el mismo valor como gasto deducible y, a su vez, como crédito tributario; y que, dichos hechos referidos, reconocen que se hizo la reclasificación del ISD, que se demostró la existencia del crédito tributario, que se cumplieron las condiciones para que proceda el reintegro, y que aquello se justificó además con una declaración sustitutiva (sobre la cual esta Sala no se pronunciará por no haberse presentado yerro contra aquel análisis), se observa que el alcance que los juzgadores han dado al segundo artículo innumerado a continuación del art. 162 RLRTI, es aquel que está inmerso en la norma y se desprende de su tenor literal, por lo que no se evidencia una errónea interpretación, más allá de que al sostener el vicio de errónea interpretación, el recurrente acepta que era la norma llamada a regular el asunto controvertido, pero con otro alcance, que no ha quedado explicado de manera clara en el recurso de casación ni en la audiencia respectiva.

6.11 En consecuencia, esta Sala considera que la esencia del precepto del artículo denunciado, establece las condiciones que deben cumplirse para solicitar la devolución del crédito tributario, y así lo ha entendido y aplicado el Tribunal A quo, pues los hechos probados se subsumen justamente en el contenido de la norma.

6.11 En virtud del análisis que antecede se determina que no se configura el cargo de errónea interpretación del segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

Esta Sala con la decisión a la que se llega luego del análisis técnico casacional, deja

constancia, que aquello no significa necesariamente que nos encontremos de acuerdo con el análisis del fallo de instancia, pues la decisión responde exclusivamente a la confrontación entre hechos probados y/o no controvertidos con las normas acusadas de vicio en el recurso de casación y el fallo recurrido.

7. Decisión

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

7.2. No casar la sentencia de mayoría de 16 de marzo de 2022, a las 07h58, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2021-00161.

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

7.4 Actúe la doctora Patricia Alexandra Velasco Mesías como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. 801-UATH-2025-JV, de fecha 9 de julio del 2025.

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el vicio alegado al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, pues los hechos no controvertidos son contundentes, y determinan que en ese contexto, los juzgadores A quo entendieron la norma en su justo alcance.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL

268079393-DFE

Juicio No. 17510-2020-00132 RESOLUCION 547-2025

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 30 de julio del 2025, las 12h01. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dicta la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2020-00132.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía ECOFROZ S.A., presentó demanda en contra de la Resolución No. NAC-RRRRRVC19-00000123, de fecha 8 de enero de 2020, emitida por la Directora General (S) del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual confirma las resoluciones objeto de recurso de revisión, por devolución del Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los meses de mayo, junio, julio y octubre del año 2016.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, estableció el objeto de la controversia: ª Verificar la legalidad de la resolución No. NAC-RRRRRVC19-00000123 del 8 de enero de 2020 emitida por la Dirección General del Servicio de Rentas Internas que atiende los recursos de revisión insinuados por la actora y que confirma las resoluciones Nos. 117012017RDEV057778, 117012017RDEV182113, 117012017RDEV051947, 117012017RDEV149473 emitidas por las solicitudes de devolución de IVA de los meses mayo, junio, julio, octubre de 2016 de acuerdo con las alegaciones de las partesº.

1.2. En la sentencia de mayoría recurrida se resolvió rechazar la demanda presentada por la compañía Ecofroz S.A., y se confirma la Resolución No. NAC-RRRRRVC19-00000123 emitida por el Director General (S) del Servicio de Rentas Internas de 8 de enero de 2020 que atendió la insinuación de los recursos de revisión planteados en relación a los trámites identificados con los Nos. 917012017004933, 917012017004934, 917012017013277 y

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSA 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

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

917012017013279, en referencia a las resoluciones que atienden las solicitudes de devolución del impuesto al valor agregado correspondientes a los meses de mayo, junio, julio y octubre de 2016.

1.3 La compañía ECOFROZ S.A., interpone recurso de casación contra la sentencia de mayoría del 19 de mayo de 2022 a las 16h53, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2020-00132, argumentando los casos 2 y 5 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 18 de diciembre de 2014 a las 09h27, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación por el caso 2, del art. 268 del COGEP, por falta de motivación; y, por el caso 5, bajo el cargo de falta de aplicación de los arts. 300 y 313 del COGEP; que devino en la aplicación indebida del art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial.

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.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número

17510-2020-00132, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 24 de febrero de 2024, 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 29 de julio de 2025 a las 10h00.

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, ya que no está motivada es incoherente e incongruente: Que el art. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución indica que no habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Que la sanción por la falta de motivación es la nulidad. Que el art. 89 del COGEP establece que toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. Que el reciente precedente 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional de 20 de octubre de 2021 (ª Precedente Constitucionalº) sienta las pautas relacionadas con la motivación que se debieron observar al momento de dictar la sentencia impugnada. Que la sentencia impugnada contiene tres vicios motivacionales: de incoherencia lógica; de una incoherencia decisional; y adolece de incongruencia entre las partes. Que en primer lugar, la argumentación contenida en la sentencia adolece de incoherencia lógica; el precedente constitucional indica que la incoherencia lógica se da ª cuando un enunciado afirma lo que otro niegaº. Que la sentencia indica que ª ha quedado evidenciado que en la presente causa, la accionante ha expresado al

amparo de qué causal insinuó recurso de revisión en sede administrativaº; y por otro lado, la misma sentencia sostiene que ªla parte actora no se ha referido a la causal que fue su fundamento para insinuar la revisiónº. Que con independencia de cualquier otra consideración, no puede ser cierto que Ecofroz expresó al amparo de qué causal insinuó sus recursos de revisión y que Ecofroz no se refirió a la causal que fue su fundamento para insinuar la revisión. Que eso basta para concluir que la sentencia no está debidamente motivada por la incoherencia lógica que presenta.- Que la sentencia adolece de incoherencia decisional. Que la sentencia se refiere a dos resoluciones de la Corte Nacional de Justicia, que aluden a la naturaleza del recurso de revisión en materia tributaria, que esas sentencias dicen que los jueces de lo contencioso tributario primero deben revisar la declaratoria dé improcedencia de la revisión. Que según esas sentencias, no está permitido que los jueces analicen en primer lugar el acto administrativo que haya sido materia de la insinuación del recurso de revisión. Que en la sentencia, los señores jueces sentaron la premisa de que lo primero que debían hacer es analizar si la declaratoria de improcedencia de la revisión fue apegada a derecho; sin embargo, no lo hicieron, ni revisaron la declaratoria de improcedencia de la revisión ni analizaron los actos administrativos cuya revisión se insinuó. Que simplemente decidieron rechazar la demanda. Que eso implica una clara incoherencia decisional. Que la sentencia adolece de incongruencia frente a las partes. Que los señores jueces debían explicar por qué sí o por qué no era procedente realizar un control de legalidad del Acto Administrativo impugnado porque así se lo solicitó expresamente, pero no lo hicieron. Que la sentencia impugnada no hace mención alguna a ese argumento. Que eso quiere decir que la decisión de los señores jueces es incongruente frente a las partes. Que la sentencia no está debidamente motivada. En lo referente al caso 5, se argumenta que los arts. 300 y 313 del COGEP indican que los jueces de lo contencioso tributario deben decidir con claridad sobre los puntos que signifiquen un control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparten del criterio que aquellas atribuyan a los hechos. Que en la sentencia los jueces resolvieron como si se tratara de una controversia sometida al principio dispositivo, por eso aplicaron indebidamente el art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial. Que dicho artículo se refiere al principio dispositivo, indica que los jueces ªresolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la leyº.

Que los señores jueces consideran que la parte actora debió explicar el motivo por el que se insinuó la revisión y que no lo hicimos, que ante esa supuesta falta, escogieron rechazar la demanda, como si se tratara de un proceso judicial regido exclusivamente por el principio dispositivo. Que si fuera cierto que la demanda de Ecofroz no fue completa, porque supuestamente debió indicar los motivos que se tuvo para insinuar la revisión y no lo hizo, de todas formas los señores jueces tenían la obligación de fiscalizar la legalidad del acto administrativo impugnado, al amparo de lo previsto en los arts. 300 y 313 del COGEP. Los jueces debieron analizar si la actuación del SRI estuvo apegada al ordenamiento jurídico. Que prefirieron no hacerlo en franca contradicción con sus deberes legales, como si se tratara de un proceso guiado únicamente por el principio dispositivo. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia de instancia.

4.2. El Servicio de Rentas Internas, en su contestación al recurso manifiesta: Que la compañía Ecofroz, llama vicio de incongruencia lógica a su falta de discernimiento entre una afirmación, una decisión y aún más a un razonamiento recabado en la sentencia, pues se debe tener claro que lo afirmado en el numeral 6.7 de la sentencia puede ser vinculado con el numeral 8.4, con total coherencia pues tiene relación con precisar cuál fue la causal que motivó el recurso de revisión en sede administrativa, pues la misma debía ser probada y desarrollada en sede jurisdiccional, así tenemos que simple y llanamente el numeral 6.7 de la sentencia tiene relación con la identificación de cuál era el objetivo procesal de ECOFROZ: ª ¼ sustentar elementos del recurso de revisión¼ º y precisar cuál era la actividad probatoria, llegó el Tribunal incluso a precisar qué era demostrar los ª ¼ evidentes errores de hecho o de derecho en que incurrió la autoridad tributaria al dictar la liquidación que fue objeto de revisión¼ º; y se ratifica en esa misma línea de razonamiento lógico en el numeral 8.4 de la sentencia pues allí se precisa con total congruencia que ª ¼ En este contexto conforme lo señalado la autoridad demandada ha quedado evidenciado que en la presente causa, la accionante ha expresado al amparo de qué causal insinuó recurso de revisión en sede administrativa¼ º; es decir sin mayor esfuerzo se evidencia que el Tribunal precisó que era actividad de ECOFROZ probar cuáles eran los errores de hecho o de derecho cometidos por el SRI por los cuales el acto administrativo firme y ejecutoriado debía ser ª verificadoº por el Tribunal en esta instancia judicial, esto debido a que de acuerdo al principio de verdad procesal contenido en el art. 27 del Código Orgánico de la Función Judicial, el juzgador debe atender exclusivamente aquellos elementos aportados por las partes, puesto que, acorde lo

establece el principio dispositivo consagrado por el art. 19 del mismo cuerpo legal, la resolución del tema controvertido se hace de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, admitidas y practicadas de conformidad con la Ley. Que este cargo queda desechado prima facie por el análisis correcto y adecuado realizado. Que respecto a la supuesta Incoherencia decisional, la misma y conforme lo define la doctrina este vicio se presenta cuando existe una incoherencia entre el desenlace de la argumentación y la decisión y por ende estamos frente a una argumentación jurídica aparente, pues no está respaldada en la verdad probada en el proceso. Que sin embargo, este defecto no se ataca por la vía de nulidad sino por violación indirecta de la ley sustancial. Que es decir que en el presente caso no basta con enunciar el vicio sino que el casacionista debe establecer cuál es la norma o ley sustancial llamada a resolver. Que es decir que debe seguir la línea de razonamiento a lo largo de todo el fallo y no descontextualizar con citas aisladas a conveniencia de lo que se quiere titular como vicio motivacional. Que respecto del presente vicio casacional, en ninguna parte del recurso podemos evidenciar cual es la argumentación del Tribunal que merece análisis a efecto de descartar o evidenciar el vicio motivacional. Que este vicio no ha sido evidenciado sino solamente enunciado, y que es preciso recordarle a ECOFROZ que el principio jurídico de IURA NOVIT CURIA no tiene vigencia en recurso de casación dado que por su alta precisión jurídica y doctrinaria no puede suplirse los vacíos del casacionista, no es controvertido en el presente caso que no estableció de manera clara y precisa cual es la argumentación de los jueces del Tribunal A quo y que decisión correlacionada en la línea de razonamiento es contraria lógica formal jurídica y la conclusión correcta que debería haber adoptado el Tribunal a efecto de demostrar la incoherencia ª DECISIONALº . Que el recurso de casación no es discrecional y libre. Que por lo expuesto este cargo también queda desechado. Que respecto a la supuesta Incongruencia Frente a las Partes, según ECOFROZ se presentan por la existencia de dos hechos conexos, el primer hecho se refiere a que el casacionista considera que el Tribunal no atendió o contestó un argumento o pedido de la actora procesal. Y el segundo que consta en el numeral 46 del recurso de casación considera que es una inobservancia del Tribunal a la que ha calificado como una incongruencia motivacional frente a las partes, pues asevera que los jueces del Tribunal A quo debieron ª¼ explicar por qué sí o por qué no era procedente realizar un control de legalidad del Acto Administrativo impugnado porque así lo solicitamos expresamente, pero no lo hicieron¼ º la actora procesal en el sustento de este cargo concluye

que ª¼ la Sentencia Impugnada no hace mención alguna a ese argumento. Esto quiere decir que la decisión de los señores jueces es incongruente frente a las partes¼ º. Que este cargo casacional por la manera en que ha sido planteado concuerda con el cargo casacional denominado citra petita mas no con el efectuado que es de ª INCONGRUENCIA FRENTE A LAS PARTESº, que se evidencia que este cargo también debe ser desechado. Que en cuanto a la supuesta falta de aplicación de los artículos 300 y 313 del COGEP, que devino en la aplicación indebida del artículo 19 del COFJ, Que el caso 5 del artículo 268 del COGEP se refiere a la falta de aplicación de las Normas Sustantivas, sin embargo del libelo del recurso, se puede evidenciar que ha sido planteado bajo el cargo de normas procesales, pues ECOFROZ establece que las normas violentadas son los arts. 300 y 313 del COGEP, y que existe una diametral diferencia entre norma sustantiva y norma procesal y por ende corresponde un cargo casacional distinto a cada uno de allí que se identifiquen caso primero y quinto. Que ECOFROZ optó o escogió el caso quinto del art. 268 del COGEP, cuando los arts. 300 y 313 del COGEP y el artículo 19 de la LOFJ obedecen a la esfera procesal y por ende correspondían al caso primero del artículo 268 del COGEP. Que si se parte del hecho que la norma sustancial de derecho (reconoce derechos subjetivos de las personas, elimina, crea o modifica la relación jurídica sustancial) estructuralmente contiene dos partes: 1) un supuesto de hecho, y, 2) un efecto jurídico. Que la primera consiste en una hipótesis, un supuesto; en tanto que, la segunda viene a ser una consecuencia, un efecto, las normas singularizadas en el caso por ECOFROZ no tiene esta estructura, pues son normas procesales, confirmando por lo tanto que existe yerro sustancial que ocasiona que el cargo casacional sea desechado por confusión de caso al no poder distinguir entre norma sustantiva y procesal. Que por lo que se evidencia que el cargo adolece de falencias, en la sustentación, argumentación y precisión de identificación del cargo casacional. Que solicita que no se case la sentencia recurrida.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 2 del art. 268 del COGEP, por que no cumple con el requisito motivación, infringiendo los arts. 76 numeral 7 literal l), de la Constitución de la República del Ecuador; y 89 del COGEP; y, por el caso 5, bajo el cargo de falta de aplicación de los arts. 300 y 313 del COGEP; que devino en la aplicación indebida del art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ªArt. 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 motivación; (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o autoº.

6.1.1. El caso 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 y adopción de decisiones contradictorias en la sentencia.

6.1.2. El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.1.3. Sobre la falta de aplicación Luis Tolosa señala que: ªSegún la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ªla infracción directa típicaº, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto¼ º (Tolosa Villabona, Luis Armando,. 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359).

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

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

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

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

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

ª Art. 300.- Objeto. Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder.Cualquier reclamo administrativo se extinguirá, en sede administrativa, con la presentación de la acción contenciosa tributaria o contenciosa administrativa. No serán admisibles los reclamos administrativos una vez ejercidas las acciones contenciosas tributarias o contenciosas administrativas.

ª Art. 313.- Contenido de la sentencia. Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos.En caso de que se admita la pretensión del administrado y se deje sin efecto el acto impugnado, se ordenará además que se restituya el valor pagado indebidamente o en exceso y lo debidamente pagado.º

CÓDIGO ORGÁNICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL

ª Art. 19.- PRINCIPIOS DISPOSITIVO, DE INMEDIACION Y CONCENTRACION.- Todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada. Las juezas y jueces resolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la ley. Sin embargo, en los procesos que versen sobre garantías jurisdiccionales, en caso de constatarse la vulneración de derechos que no fuera expresamente invocada por los afectados, las juezas y jueces podrán pronunciarse sobre tal cuestión en la resolución que expidieren, sin que pueda acusarse al fallo de incongruencia por este motivo. Los procesos se sustanciarán con la intervención directa de las juezas y jueces que conozcan de la causa. Se propenderá a reunir la actividad procesal en la menor cantidad posible de actos, para lograr la concentración que contribuya a la celeridad del proceso.º

6.3 Respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP alegado, cabe precisar que la motivación se entiende 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).

6.3.1 La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la

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

6.3.2 El Tribunal de instancia en el considerando OCTAVO.- LA MOTIVACIÓN -RELACIÓN DE LOS HECHOS PROBADOS, RELEVANTES PARA LA RESOLUCIÓN; en el considerando 8.1 el Tribunal de instancia inicia su análisis señalando que de conformidad con el art. 313 del COGEP, la sentencia decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos del acto impugnado, criterio ha sido corroborado por la H. Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en más de tres fallos concordantes y uniformes sobre el mismo punto de derecho.

En los considerandos 8.2 y 8.3 el Tribunal de instancia se pronuncia respecto a qué consiste la prueba y lo que establece la jurisprudencia respecto al recurso de revisión.

6.3.3 En el considerando 8.4 establece el Tribunal, que para que la administración tributaria conozca un recurso de revisión, deben concurrir los requisitos previstos en el art. 143 del Código Tributario, que establece los siguientes: ª a) que la insinuación del recurso de revisión sea efectuada por persona natural o jurídica que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo, o se inicie de oficio; b) que el acto administrativo recurrido sea firme o constituya una resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria; y, c) que el acto administrativo recurrido adolezca de errores de hecho o de derecho en los casos expresamente detallados en dicha norma o que se encuadre en las causales definidas por la norma referida.º

Seguidamente se establece que el acto impugnado por la actora, es la Resolución No. NAC-RRRRRVC19-00000123 emitida por el Director General (S) del SRI de 8 de enero de 2020,

que atendió la insinuación de los recursos de revisión presentados por la actora el 26 de junio de 2017, 16 de octubre de 2017, 26 de junio de 2017 y 16 de octubre de 2017; en relación a las Resoluciones emitidas por la administración tributaria Nos. 117012017RDEV057778, 117012017RDEVI82113, 1170120I7RDEV051947 y 117012017RDEV149473, el 24 de marzo de 2017, 10 de agosto de 2017, 21 de marzo de 2107 y 8 de julio de 2017, en su orden; que son actos firmes y ejecutoriados al amparo de lo dispuesto en los artículos 83 y 84 del Código Tributario, expedidas en atención a los trámites identificados con los números 917012017004934, 917012017013277, 917012017004933 y 917012017013279 tendientes a la devolución del IVA correspondientes a los meses de mayo, junio, julio y octubre de 2016; por lo que al haberse insinuado los recursos de revisión en las fechas señaladas, las mismas constituían actos firmes en los términos del art. 83 del Código Tributario; y por tanto admitía el recurso de revisión.

Determina el Tribunal que ª En este contexto conforme lo señalado la autoridad demandada ha quedado evidenciado que en la presente causa, la accionante ha expresado al amparo de qué causal insinuó recurso de revisión en sede administrativaº.

6.3.4 Siguiendo con su análisis, en el considerando 8.5, establece el Tribunal que en la presente causa ª queda la demostración que la accionante desde el contenido de su demanda, de sus argumentos iniciales y de sus alegatos finales, enfatizó que por su actividad de exportación, presentó inicialmente solicitudes por los meses de mayo, junio, julio y octubre de 2016, por medio del sistema automático de devoluciones de IVA por internet y únicamente señalo que presentó recursos de revisión en contra de las resoluciones que atendieron las solicitudes referidasº.

Se determina que por su parte la administración tributaria atendió dichos pedidos, de los cuales la actora ha resaltado únicamente los valores solicitados, aceptados, rechazados y el efecto en el crédito tributario de la compañía.

ª No ha sido parte los argumentos de la actora, el señalar expresa y claramente los errores de hecho y derecho que sustentaron la insinuación de los recursos de revisión planteados en contra de las resoluciones que atienden los pedidos de devolución de dicho tributo y de los que se acoge para sustentar la presente impugnaciónº -

Se establece que ante ello impide al Tribunal analizar si la causal del numeral 1 del art. 143

del Código Tributario ª (referido -por la administración tributaria-, en su contestación a la demanda)º, por la que insinuó los recurso de revisión a las solicitudes presentadas por la compañía tendientes a la devolución del IVA de los períodos indicados en sede administrativa, tenía sustento toda vez que la accionante ª no ha referido en su demanda, ni ha sido referido en el desarrollo de la audiencia de juicioº, cuáles son en su criterio aquellos errores de hecho o de derecho que contiene dichos actos administrativos.

Se señala que de acuerdo al principio de verdad procesal contenido en el art. 27 del Código Orgánico de la Función Judicial, el juzgador debe atender exclusivamente aquellos elementos aportados por las partes, puesto que, acorde lo establece el principio dispositivo consagrado por el art. 19 del mismo cuerpo legal, la resolución del tema controvertido se la hace de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, admitidas y practicadas de conformidad con la ley.

6.3.5 Finalmente en el considerando 6.7 de la sentencia, se establece que de las normas antes citadas, así como sobre la base del criterio expresado en los pronunciamientos de la Corte Nacional de Justicia y la doctrina, el Tribunal considera que en la presente causa, correspondía a la parte actora demostrar ante el Tribunal el sustento de la causal en que fundamentó su recurso de revisión y asimismo debía probar en sede contenciosa cuáles eran los evidentes errores de hecho o de derecho en que incurrió la autoridad tributaria al dictar la liquidación que fue objeto de revisión, conforme el numeral 1 del art. 143 del Código Tributario; y en qué consistió la ilegalidad o impertinencia de la resolución impugnada en sede contenciosa.

Que como queda dicho, de la demanda se aprecia que la parte actora no se ha referido a la causal que fue su fundamento para insinuar la revisión, sino que ha deducido alegaciones referentes a los valores solicitados, aceptados, rechazados y el efecto en el crédito tributario de la compañía y del mismo modo, su prueba no resulta conducente, útil ni pertinente para sustentar lo relativo a la procedencia de la causal de revisión, conforme los arts. 160 y 161 del COGEP.

Que por consiguiente, sin que la parte actora haya manifestado siquiera cuál fue la causal esgrimida al insinuar el recurso de revisión, ni comprobado las razones y fundamentos por los que puede prosperar tal causal, el Tribunal no puede entrar a conocer sin más el fondo de la

resolución hoy impugnada, que fue objeto de los recursos de revisión insinuados, por cuanto la resoluciones que atienden las solicitudes de devolución de IVA adquirieron firmeza en los términos del artículo 83 del Código Tributario.

En virtud de lo expuesto rechaza la demanda.

6.3.6 En virtud del análisis que antecede, no se evidencia que la sentencia de instancia adolezca de motivación en la decisión de la causa en análisis, ya que no incurre en la incoherencia lógica alegada, ya que el Tribunal A quo en el considerando 8.4, detalla que el acto impugnado es la Resolución No. NAC-RRRRRVC19-00000123 emitida por el Director General (S) del Servicio de Rentas Internas de 8 de enero de 2020, que atendió la insinuación de los recursos de revisión presentados por la actora,contra los actos administrativos expedidos tendientes a la devolución de IVA correspondientes a los meses de mayo, junio, julio y octubre de 2016; y señala que, por haberse insinuado los recursos de revisión en las fechas señaladas, las mismas constituían actos firmes en los términos del art. 83 del Código Tributario, y que por lo tanto se admitía el recurso de revisión, en virtud de lo mencionado determina el Tribunal que ª En este contexto conforme lo señalado la autoridad demandada ha quedado evidenciado que en la presente causa, la accionante ha expresado al amparo de qué causal insinuó recurso de revisión en sede administrativaº, es decir señala el Tribunal que en la etapa administrativa de la sustanciación del recurso de revisión, para la autoridad demanda ha quedado evidenciado que la accionante ha expresado al amparo de qué causal insinuó el recurso de revisión; más no para el Tribunal, que éste en su análisis determina en el considerado 6.7 (sic) que de la demanda se aprecia que la parte actora no se ha referido a la causal que fue su fundamento para insinuar la revisión, sino que ha deducido alegaciones referentes a los valores solicitados, aceptados, rechazados y el efecto en el crédito tributario de la compañía; consecuentemente no incurre la sentencia en incoherencia lógica. Tampoco el fallo adolece incoherencia decisional, ya que el Tribunal de instancia justamente no analiza si la declaratoria de improcedencia del recurso de revisión fue apegada a derecho, en virtud de que correspondía a la parte actora demostrar ante este Tribunal el sustento de la causal en que fundamentó su recurso de revisión y asimismo debía probar en sede contenciosa cuáles eran los evidentes errores de hecho o de derecho en que incurrió la autoridad tributaria al dictar la liquidación que fue objeto de revisión, por consiguiente, sin que la parte actora haya manifestado siquiera cuál fue la causal esgrimida al insinuar el recurso de revisión, ni

comprobado las razones y fundamentos por los que puede prosperar tal causal, establece que el Tribunal no puede entrar a conocer sin más el fondo de la resolución impugnada. Igualmente la sentencia no incurre en incoherencia frente a las partes, ya que se alega que el Tribunal no explica por qué no era procedente realizar el control de legalidad del acto administrativo impugnado; al respecto cabe señalar que como se mencionó en este considerando el Tribunal justificó por qué no puede entrar a conocer sin más el fondo de la resolución impugnada, ,quedando sin sustento lo alegado por el casacionista. Por otro lado, parecería que su fundamento guarda relación con otro de los yerros casacionales del art. 268 del COGEP, y no con el caso 2 sustentado.- En función del análisis realizado, no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, consecuentemente no se han violentado los arts. 76.7.l) de la Constitución de la República, ni el Art. 89 del COGEP.

6.4 En lo referente al caso 5, se argumenta que la sentencia de instancia incurre en falta aplicación de los arts. 300 y 313 del COGEP; lo que devino en la aplicación indebida del art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial.

6.4.1. Consta como hecho probado lo siguiente: ª 6.7.- De las normas antes citadas, así como sobre la base del criterio expresado en los pronunciamientos de la Corte Nacional de Justicia y la doctrina, este Tribunal considera que en la causa que nos ocupa, correspondía a la parte actora demostrar ante este Tribunal el sustento de la causal en que fundamentó su recurso de revisión y así mismo debía probar en sede contenciosa cuáles eran los evidentes errores de hecho o de derecho en que incurrió la autoridad tributaria al dictar la liquidación que fue objeto de revisión, conforme el numeral 1 del artículo 143 del Código Tributario; y en este sentido, en qué consistió la ilegalidad o impertinencia de la resolución impugnada en sede contenciosa. Sin embargo, como queda dicho, de la demanda se aprecia que la parte actora no se ha referido a la causal que fue su fundamento para insinuar la revisión, sino que ha deducido alegaciones referentes a los valores solicitados, aceptados, y rechazados y el efecto en el crédito tributario de la compañía y del mismo modo, su prueba no resulta conducente, útil ni pertinente para sustentar lo relativo a la procedencia de la causal de revisión, conforme los artículos 160 y 161 del COGEP. Por consiguiente, sin que la parte actora haya manifestado siquiera cuál fue la causal esgrimida al insinuar el recurso de revisión, ni comprobado las razones y fundamentos por los que puede prosperar tal causal¼ º (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4.2. En virtud de los hechos probados referidos, es claro que el contenido de los arts. 300 y 313 del COGEP, regula asuntos distintos a dichos hechos, por lo que no prospera la ª falta de aplicaciónº alegada, ya que no existiendo hechos probados y/o no controvertidos sobre los cuales aplicar dichas disposiciones, el cargo deviene en intrascendente, pues no afecta a la decisión de la causa, evidenciándose que su aplicación no hubiere sido acertada.

Es necesario tener presente que el recurso de revisión es extraordinario y sólo procede contra actos firmes o ejecutoriados, es decir, para que un Tribunal pueda entrar a analizar sobre un acto con dichas características, primero debe comprobarse que en efecto hubiere prosperado una de las causales del art. 143 del Código Tributario, por ejemplo, además de haberse precisado cuál es la causal que sustenta el recurso de revisión, se debe demostrar que en efecto ocurrió la misma, entonces si, y sólo en ese momento, corresponde que los juzgadores se pronuncien sobre el acto recurrido, y no antes.

Actuar en contrario, como pretende el recurrente, que a título de control de legalidad del acto impugnado, se revisen temas que no fueron sometidos a esa forma excepcional de cuestionamiento administrativo como es el recurso extraordinario de revisión, implicaría ordinarizar el recurso, que no es lo que el legislador quiso cuando lo implementó.

6.4.3 Al no configurarse la falta de aplicación de los artículos mencionados, por obvios motivos no se configura la indebida aplicación del art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial, alegado como contracara del vicio de ª falta de aplicaciónº, siendo parte de la misma proposición jurídica del cargo sustentado; por lo que, tampoco prospera por encontrarse íntimamente relacionada con el primer cargo; esto es, si prospera el uno podría prosperar el otro.

7. Decisión

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

7.2. No Casar la sentencia de mayoría del 19 de mayo de 2022 a las 16h53, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2020-00132.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configuran los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP argumentados, pues el fallo se encuentra motivado y no existe incoherencia alguna; por otro lado, los hechos probados contenidos en el fallo recurrido no guardan relación con el contenido de los arts. reprochados por la parte recurrente, siendo intrascendente el cargo, pues no existen hechos sobre los cuales aplicar dichas normas, por lo que también se rechaza.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

268079623-DFE

Juicio No. 09501-2020-00381 RESOLUCION 548-2025

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 30 de julio del 2025, las 12h03. **VISTOS**: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2020-00381.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª VERIFICAR si la actuación de la señora alcaldesa de la ciudad de Guayaquil al declarar improcedente los recursos de revisión estuvo apegada a derecho. Y, en relación al primer punto VERIFICAR si la compañía actora justifica que por sus estaciones de radios bases no está obligada a la tasa para la recolección, transporte y disposición final de desechos sólidosº.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió declarar sin lugar la demanda de impugnación propuesta por la empresa CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL; en contra, de la Alcaldesa de la M.I. Municipalidad de Guayaquil.

1.3 La compañía CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL, interpone recurso de casación contra la sentencia de 15 de diciembre de 2021, a las 15h25, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2020-00381, argumentando el caso 5 del art. 268 del ª COGEPº.

La compañía CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL, presentó demanda en contra de la Resolución s/n de 2 de septiembre del 2020, suscrita por la doctora Cynthia Viteri Jiménez, Alcaldesa de Guayaquil, mediante la cual

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

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

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

resuelve declarar improcedente la revisión planteada por la compañía, confirmando la Resolución 15.064-2019.

1.4. Mediante auto de 4 de diciembre de 2024, a las 08h52, dictado por el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por CONECEL, por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ª COGEPº, por el vicio de errónea interpretación del artículo 1 de la segunda reforma a la Ordenanza modificatoria a la ordenanza codificadora y reformatoria de la ordenanza de determinación y recaudación de la tasa para la recolección, transporte y disposición final de desechos sólidos (RO-2S 407 de 31-diciembre-2014).

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.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2020-00381, 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 29 de julio de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. CONECEL en su recurso argumenta que la sentencia de instancia incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del artículo 1 de la segunda reforma a la Ordenanza modificatoria a la ordenanza codificadora y reformatoria de la ordenanza de determinación y recaudación de la tasa para la recolección, transporte y disposición final de desechos sólidos, publicada en el segundo suplemento del Registro Oficial No. 407 del 31 de diciembre de 2014: Que de la lectura de la norma señalada, se desprende que el presupuesto que debe acaecer para que dé lugar al nacimiento de la obligación tributaria, en el caso que nos ocupa, es la aplicación efectiva de la prestación del servicio de recolección, transporte y disposición final de desechos sólidos y la fiscalización del servicio que efectúa la Municipalidad de Guayaquil. Que el hecho generador define al presupuesto que necesariamente debe ocurrir para configurar el tributo, pero este debe complementarse con las demás condiciones establecidas por la ley, tales son las normas que sirven para determinar el cálculo del impuesto, las condiciones del lugar que deben concurrir y el sujeto pasivo gravado con el impuesto. Que el art. 1 de la Ordenanza al expresar que el hecho generador lo ª Constituye el costo de producción que resulta por la aplicación efectiva de la prestación del servicio de recolección, transporte y disposición final de desechos sólidos y la fiscalización del servicio que efectúa la M.l. Municipalidad de Guayaquilº se refiere al nacimiento de la obligación tributaria, sin embargo, tal hipótesis se sujeta a la condición previa que consiste en que el sujeto que mantenga un suministro en el cantón Guayaquil realice actividades económicas en el punto en el que se encuentre dicho suministro. Que el

error incurrido por Tribunal consiste en dar una interpretación extensiva al art. 1 de la Segunda Reforma a la Ordenanza Modificatoria a la Ordenanza Codificadora y Reformatoria de la Ordenanza de Determinación y Recaudación de la Tasa para la Recolección, Transporte y Disposición Final de Desechos Sólidos. Que conforme a lo previsto en el art. 13 del Código Orgánico Tributario, las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente, con lo que queda excluida la posibilidad de alterar el sentido y alcance de la norma a través de una interpretación extensiva. Que en la sentencia se verifica una interpretación extensiva de la norma, en virtud que el Tribunal le atribuye a la norma interpretada un alcance más amplio del que resulta del texto de la norma, ocasionando que se extiendan los efectos de la norma al caso analizado. Que el elemento subjetivo del hecho imponible está claramente redactado en la norma y exige que el sujeto obligado sea una persona natural o jurídica que deba satisfacer el pago ª del consumo de energía eléctrica y/o agua potable y alcantarillado, a las empresas encargadas de este suministroº y ª que ejerzan actividades económicas dentro del cantón Guayaquilº. Que el segundo presupuesto de la norma aplicada no se produce, en tal virtud se ha configurado una extensiva interpretación de la norma sustantiva que ocasiona el vicio de errónea interpretación que justifica la interposición del recurso de casación. Que si el Tribunal hubiera realizado una correcta interpretación del art. 1 de la Ordenanza, hubiese concluido sosteniendo que el hecho generador del tributo lo ª Constituye el costo de producción que resulta por la aplicación efectiva de la prestación del servicio de recolección, transporte y disposición final de desechos sólidos y la fiscalización del servicio que efectúa la M.I. Municipalidad de Guayaquilº. Que dicho presupuesto que debe acaecer para que dé lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Que en el caso que nos ocupa, es la aplicación efectiva de la prestación del servicio de recolección, transporte y disposición final de desechos sólidos y la fiscalización del servicio que efectúa la Municipalidad de Guayaquil. Que el hecho generador define al presupuesto que necesariamente debe ocurrir para configurar el tributo, pero este debe complementarse con las demás condiciones establecidas por la ley, tales son las normas que sirven para determinar el cálculo del impuesto, las condiciones del lugar que deben concurrir y el sujeto pasivo gravado con el impuesto. Que la interpretación es extensiva en virtud que el Tribunal juzgador le atribuye a la norma interpretada un alcance más amplio del que resulta del texto de la norma, ocasionando que se extiendan los efectos de la norma al

caso analizado. Que como se ha dicho, el elemento subjetivo del hecho imponible está claramente redactado en la norma y exige que el sujeto obligado sea una persona natural o jurídica que deba satisfacer el pago ª del consumo de energía eléctrica y/o agua potable y alcantarillado; a las empresas encargadas de este suministroº y ª que ejerzan actividades económicas dentro del cantón Guayaquilº. Que el segundo presupuesto de la norma aplicada no se produce, en tal virtud se ha configurado una extensiva interpretación de la norma sustantiva que ocasiona el vicio de errónea interpretación. Que la trascendencia del error de interpretación en la sentencia se verifica al momento en que, alterando el sentido y alcance de la norma infringida (que detalla el hecho generador), el juzgador determina que la empresa CONECEL ª se constituye en sujeto pasivo ya que conforme se lo acepta en la demanda es un contribuyente que debe satisfacer el pago del consumo de energía eléctrica. Que se hace notar que el segundo presupuesto de la norma está relacionado a consumidores de energía eléctrica generada por medios propios o medios no controlados por las empresas que suministran estos servicios; no siendo el caso de la parte actora, este tribunal no analiza al respecto (¼)º. Que la interpretación errónea de la norma aplicada fue determinante en la parte dispositiva de la sentencia recurrida, por cuanto, apartándose de las reglas de interpretación que obligan a dar un sentido usual y literal (no extensivo como en efecto lo ha realizado), el Tribunal determina que la calidad de la compañía se ajusta a los presupuestos del hecho generador contenidos en el art. 1 de la Segunda Reforma a la Ordenanza Modificatoria a la Ordenanza Codificadora y Reformatoria de la Ordenanza de Determinación y Recaudación de la Tasa para la Recolección, Transporte y Disposición Final de Desechos Sólidos, lo cual constituye un error que amerita ser corregido por la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia y en su lugar se dicte la que corresponda en derecho.

4.2. La compañía M.I. Municipalidad de Guayaquil, no ha presentado contestación alguna al recurso de casación propuesto por la compañía actora.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en errónea interpretación del art. 1 de la segunda reforma a la Ordenanza modificatoria a la ordenanza codificadora y reformatoria de la ordenanza de determinación y recaudación de la tasa para la recolección, transporte y disposición final de desechos sólidos (RO-2S 407 de 31-diciembre-2014); al

amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o autoº.

6.1.1 El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley, y, por técnica casacional, su análisis debe partir siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden aceptados por las partes.

6.1.2 Sobre la errónea interpretación, hay que iniciar mencionando que Luis Armando Tolosa Villabona al respecto dice que: 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 (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008 Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 361):

6.2 El recurrente manifiesta que se ha violentado la siguiente norma:

ORDENANZA DE DETERMINACIÓN Y RECAUDACIÓN DE LA TASA PARA LA RECOLECCIÓN, TRANSPORTE Y DISPOSICIÓN FINAL DE DESECHOS SÓLIDOS.

ª Artículo 1.- Sustitúyase el texto del artículo 5 por el siguiente: ª SUJETOS PASIVOS.- Son sujetos pasivos de la tasa que se establece en la presente Ordenanza, para financiar el costo de la prestación del servicio de recolección, transporte y disposición final de desechos sólidos, y la fiscalización del servicio, que presta la M. I. Municipalidad de Guayaquil en el cantón, directamente, por contrato o concesión, todos los entes públicos, y las personas naturales o jurídicas que, como contribuyentes o responsables, deban satisfacer el

pago del consumo de energía eléctrica y/o agua potable y alcantarillado, a las empresas encargadas de este suministro. Son también sujetos pasivos de este tributo, todas las personas naturales o jurídicas, domiciliadas, establecidas o que ejerzan actividades económicas dentro del cantón Guayaquil, que hagan uso o sean beneficiarias y/o consumidores de la producción y/o distribución de energía eléctrica y/o agua potable y alcantarillado, generada por medios propios, o por cualesquiera medio que no sea controlado o medido por las empresas que suministran estos servicios, al resto de la comunidad; las que obligatoriamente instalarán medidores de energía eléctrica y/o agua potable en sus locales, dependencias o instalaciones, que permitan establecer un equivalente al monto total mensual que pague el sujeto pasivo por consumo de energía eléctrica y/o agua potable y alcantarillado, para la aplicación tarifaria determinada en este cuerpo legalº.

6.3 El Tribunal de instancia para resolver la controversia, en su parte pertinente señala lo siguiente:

ª 7.- MOTIVACIÓN.- (¼). 7.1) En relación al objeto de controversia mencionado en líneas anteriores, esto es verificar si la actuación de la señora alcaldesa de la ciudad de Guayaquil al declarar improcedente los recursos de revisión estuvo apegada a derecho; y, en relación al primer punto verificar si la compañía actora justifica que por sus estaciones de radios bases no está obligada a la tasa para la recolección, transporte y disposición final de desechos sólidos, se hacen las siguientes consideraciones: El Art. 55 del Código Orgánico de Organización Territorial señala que son competencias exclusivas de los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales el prestar los servicios públicos, entre otros de manejo de desechos sólidos, así como el de crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanza tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras.--- El Art. 568 ibídem, señala que las tasas que pueden ser creadas corresponden entre otros servicios a recolección de basura y aseo público.- En base a dichas competencias el 9 de noviembre de 1999 se publicó en el Registro Oficial Suplemento 314 la Ordenanza Codificadora y Reformatoria de la Ordenanza de Determinación y Recaudación de la Taza para la Recolección, Transporte y Disposición Final de Desechos Sólidos y la Fiscalización del Servicio, por la cual se reguló el cobro de una taza retributiva del servicio de recolección, transporte y disposición final de desechos sólidos cuyo hecho generador es el costo de producción que resulta por la aplicación

efectiva del de prestación de dicho servicio.- Respecto a los sujetos pasivos del mencionado impuesto es aplicable la reforma a la ordenanza publicada en el segundo suplemento del Registro Oficial 407 del 31 de diciembre del 2014 que estableció dos presupuestos diferentes a efecto de determinar quiénes son los sujetos pasivos de la obligación tributaria, cuando en el Art. 1 dice: ª SUJETOS PASIVOS.- Son sujetos pasivos de la tasa que se establece en la presente Ordenanza, para financiar el costo de la prestación del servicio de recolección, transporte y disposición final de desechos sólidos, y fiscalización del servicio, que presta la M.I. Municipalidad de Guayaquil en el cantón, directamente, por contrato o concesión, todos los entes públicos y las personas naturales o jurídicas que, como contribuyentes o responsables, deban satisfacer el pago del consumo de energía eléctrica y/o agua potable y alcantarillado, a las empresas encargadas de este suministro. Son también sujetos pasivos de este tributo, todas las personas naturales o jurídicas, domiciliadas, establecidas o que ejerzan actividades económicas dentro del cantón Guayaquil, que hagan uso o sean beneficiarias y/o consumidores de la producción y/o distribución de energía eléctrica y/o agua potable y alcantarillado, generada por medios propios, o por cualesquiera medio que no sea controlado o medido por las empresas que suministran estos servicios, al resto de la comunidad; las que obligatoriamente instalarán medidores de energía eléctrica y/o agua potable en sus locales, dependencias o instalaciones, que permitan establecer un equivalente al monto total mensual que pague el sujeto pasivo por consumo de energía eléctrica y/o alcantarillado, para la aplicación tarifaria determinada en este cuerpo legalº.- De la simple lectura de la norma verificamos que la empresa CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL se constituye en sujeto pasivo ya que conforme se lo acepta en la demanda es un contribuyente que debe satisfacer el pago del consumo de energía eléctrica. Se hace notar que el segundo presupuesto de la norma está relacionado a consumidores de energía eléctrica generada por medios propios o medios no controlados por las empresas que suministran estos servicios; no siendo el caso de la parte actora, este tribunal no analiza al respecto. No existe controversia respecto a que en la ciudad de Guayaquil existe la prestación del servicio de recolección de desechos sólidos, tampoco existe probanza alguna en sentido contrario. No existe controversia que la empresa CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL es consumidora del servicio de energía eléctrica, tampoco existe prueba en contrario. Los argumentos que expone el demandante respecto a la inexistencia de obligación tributaria son improcedentes, ya que como se indicó

el contribuyente es sujeto pasivo al tenor del primer presupuesto contenido en el Art. 5 de la Ordenanza respectiva (reforma del 2014) y es base a dicho presupuesto que la empresa se convierte en responsable del pago de la tasa. Con relación a la afirmación de que, como no realiza actividades económica en las instalaciones donde se encuentran sus estaciones de radio base, se lo rechaza ya que la norma en el primer presupuesto ya mencionado no condiciona la existencia de actividades económicas a efectos de constituirse en sujeto pasivo, ya que el único requisito es que sea consumidora de energía eléctrica, no obstante lo mencionado este tribunal no puede dejar de pronunciarse respecto a la incoherencia del argumento con el cual se pretendió sustentar la demanda, y es que las instalaciones de radio base tal como lo afirma el mismo actor cumplen con la trasmisión de las llamadas en progreso, cuyo servicio presta la empresa telefónica denominada CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL, es evidente que las mismas son parte de las actividades económicas del demandante. Por último este tribunal niega el argumento de la parte actora de no recibir contraprestación por el pago del servicio de recolección de basura, una vez que como se dijo al inicio no se demostró que la ciudad de Guayaquil en donde el actor tiene sus instalaciones no exista el servicio de recolección de basura, existiendo aceptación tácita (ya que no se lo controvierte) de que el cantón si cuenta con este servicio.---En virtud de lo mencionado anteriormente, la actuación de la Alcaldesa del cantón Guayaquil al declarar improcedente los recursos de revisión estuvo apegada a derechoº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4 De lo expuesto constan como hechos no controvertidos los siguientes: i) Que no existe controversia respecto a que en la ciudad de Guayaquil existe la prestación del servicio de recolección de desechos sólidos, tampoco existe probanza alguna en sentido contrario; ii) Que no existe controversia que la empresa CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL es consumidora del servicio de energía eléctrica, al respecto, no existe prueba en contrario; iii) Que CONECEL, no hace uso o es beneficiaria, y/o consumidora de la producción y/o distribución de energía eléctrica y/o agua potable y alcantarillado generado por medios propios o medios no controlados por las empresas que suministran estos servicios.

6.5 Para el análisis es necesario precisar que, se observa del fallo de instancia que la parte actora renunció a la práctica de la prueba por considerar que el asunto controvertido es de

puro derecho, así se evidencia del numeral 6.1 de la sentencia recurrida.

6.6 Ahora bien, visto el contenido del artículo reprochado como erróneamente interpretado, es necesario señalar que de su tenor literal se regula quienes son los sujetos pasivos de la tasa en análisis, así: ª ...todos los entes públicos, y las personas naturales o jurídicas que, como contribuyentes o responsables, deban satisfacer el pago del consumo de energía eléctrica y/o agua potable y alcantarillado, a las empresas encargadas de este suministro¼ º , por ende, CONECEL es sujeto pasivo de dicha tasa, pues consta como hecho probado que es un contribuyente que debe satisfacer el pago del consumo de energía eléctrica, por tanto no se evidencia que exista una errónea interpretación de la segunda reforma al art. 1 de la Ordenanza de determinación y recaudación de la tasa para la recolección, transporte y disposición final de desechos sólidos

Otro asunto muy distinto a quienes se constituyen en sujeto pasivo, es el destino o la finalidad de la tasa, que en el caso puntual, se creó para financiar el costo de la prestación del servicio de recolección, transporte y disposición final de desechos sólidos, y fiscalización del servicio, que presta la M.I. Municipalidad de Guayaquil en el cantón, por lo que este aspecto no debía ser un óbice en el análisis de los juzgadores de instancia, sin embargo de aquello, se observa que consta como hecho no controvertido que en la ciudad de Guayaquil existe la prestación del servicio de recolección de desechos sólidos.

En definitiva, se evidencia que los juzgadores A quo otorgaron a la norma contenida en la Ordenanza Municipal, el alcance correcto, sin ampliar ni reducir su sentido, por lo que no se configura el vicio de errónea interpretación alegado.

6.7 En el segundo inciso del art. 1 de la Ordenanza, se establece un segundo presupuesto de sujeto pasivo de la tasa, y, el Tribunal A quo establece que la empresa accionante no se encuentra dentro de ese supuesto, siendo aquello un hecho no controvertido en instancia, por lo que no se aplica esta parte puntual en el fallo, pues a criterio de los juzgadores no existe sujeción de CONECEL a esa realidad, siendo así, sobre esta parte puntual no podría haber una errónea interpretación.

6.9 En virtud del análisis que antecede no se configura la errónea interpretación del art. 1 de la segunda reforma a la Ordenanza modificatoria a la ordenanza codificadora y reformatoria de la ordenanza de determinación y recaudación de la tasa para la recolección, transporte y

disposición final de desechos sólidos; al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

7. Decisión

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

7.2. No casar la sentencia de 15 de diciembre de 2021, a las 15h25, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2020-00381.

7.3. En virtud de que la parte recurrente ha rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP; se dispone que el Tribunal A quo proceda conforme lo regula el art. 275 ibídem.

7.4 Actúe la doctora Patricia Alexandra Velasco Mesías como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. 801-UATH-2025-JV, de fecha 9 de julio del 2025.

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el vicio alegado al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, ya que de los hechos no controvertidos se evidencia que el Tribunal de instancia entendió la norma reprochada de vicio, en su justo alcance, no ampliando ni reduciendo su contenido.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL

268192553-DFE

Juicio No. 17510-2019-00299 RESOLUCION 549-2025

CONJUEZ PONENTE: JARAMILLO LUZURIAGA TANIA CATALINA, CONJUEZ NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: JARAMILLO LUZURIAGA TANIA CATALINA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 31 de julio del 2025, las 10h30.

Resolución de fácil comprensión

El análisis en casación se establece que no se configuran los casos 2 y 5 del art.268 del COGEP; ya que se determina que en la sentencia de instancia no existe falta de la garantía de motivación; y en virtud de los hechos probados se determina que no se configura la falta de aplicación del art. 153 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

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 (E) (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2019-00299.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía ANDEANTRADE S.A., presentó demanda de impugnación de la Resolución No. 117012019RREC161722, de 7 de mayo de 2019, suscrita por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual negó el reclamo administrativo de impugnación de la Liquidación de Pago No. 17201806501145721 por Diferencias en la declaración del Impuesto al Valor Agregado del periodo 2016, signada con el juicio No. 17510-2019-00299,

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 Dilucidar

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

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

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

respecto de la legitimidad de la resolución nro. 117012019RREC161722 de 7 de mayo de 2019, con la cual el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas negó el reclamo administrativo de impugnación de la liquidación de pago nro. 17201806501145721 por diferencias en la declaración del impuesto al valor agregado del periodo 2016º.

1.3. El referido Tribunal, resolvió aceptar la demanda presentada por la compañía Andeantrade S.A.; en consecuencia declara la ilegitimidad de la Resolución No. 117012019RREC161722 emitida el 7 de mayo de 2019 por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, en tanto ratificó los resultados de la Liquidación de pago No. 17201806501145721 por diferencias en la declaración del Impuesto al Valor Agregado del periodo 2016.

1.4. El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 15 de abril de 2021, a las 14h14, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, activando los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP.

1.5. Mediante auto de 4 de diciembre del 2024, a las 08h56, dictado por el abogado Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación, interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, por los cargos: Caso 2 del art. 268 del COGEP, por incumplir la sentencia el requisito de motivación; y, por el caso 5 por incurrir en falta de aplicación del art. 153 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que devino en la aplicación indebida de los arts. 169 y 311 del COGEP.

2. Competencia

2.1. 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. En virtud del sorteo realizado por el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, el 17 de julio de 2025, actúa la doctora Tania Jaramillo Luzuriaga, en encargo del despacho de la doctora Rosana Morales Ordoñez.

2.2. Sorteo de la causa No. 17510-2019-00299, 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.

2.3. Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184.1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y 269 del 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 18 de julio de 024 a las 11h00, misma que fue reinstalada el día 30 de los mismos mes y año, a las 14h45, en la cual se dio a conocer la decisión oral.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que la sentencia de instancia incurre en el caso 2 del art. 268 del COGEP, ya que no cumple el requisito de motivación:

Detalla el considerando 6.6 de la sentencia. Que de lo que establece en el mencionado considerando, se puede evidenciar, que a criterio del Tribunal, no se pueden aplicar las disposiciones de esencia sobre la forma a las transacciones de IVA, debido a que tienen una naturaleza distinta al Impuesto a la Renta. Que sin embargo, el Tribunal no explica en qué norma jurídica ha basado su análisis para llegar a la conclusión establecida en el numeral 6.6 de la sentencia. Que más bien, limita su análisis a los hechos fácticos, es decir, que la Administración ha negado la existencia de documentación que sustente la esencia o materialidad de la transacción. Que no obstante, no existe norma jurídica alguna que limite el alcance del art. 17 del Código Tributario exclusivamente al Impuesto a la Renta. Que el vicio invocado se configura precisamente por la ausencia de un precepto normativo que sustente las conclusiones del Tribunal, incumpliendo así el criterio rector, específicamente en lo que respecta a la fundamentación normativa suficiente. Que no se encuentra en la sentencia una enunciación ni justificación suficiente de las normas y principios jurídicos en que se funda la decisión, y mucho menos una justificación suficiente de su aplicación a los hechos del caso. Que según indica el Tribunal en el extracto citado, esta conclusión hallará su justificación en los acápites anteriores; sin embargo, si se revisa los acápites 6.2 y 6.5 de la sentencia, tampoco se encuentra un precepto normativo que sustente el análisis de la existencia del gasto, ya que este se limita a la determinación del Impuesto a la Renta. Que en lo mencionado acápites, el Tribunal se ha restringido a citar doctrina sobre el hecho generador del IVA, los sujetos pasivos, las reglas de determinación y la definición del principio de sustancia sobre la forma, lo cual, bajo ningún concepto, configura una motivación suficiente. Que el criterio rector es claro al señalar como elemento indispensable ª una fundamentación normativa suficienteº. Que citar doctrina y conceptos sobre la naturaleza del impuesto no reemplaza la fundamentación normativa a la que el Tribunal está obligado a referirse para cumplir con el requisito de motivación. Que por lo expuesto existe una clara vulneración a la garantía constitucional, pues la sentencia emitida incumple el criterio rector establecido por la Corte Constitucional mediante la sentencia No. 1158-17-EP/21. Que la motivación constituye un requisito esencial para la validez de las sentencias. Que existe la presencia del vicio de insuficiencia, incumpliendo lo dispuesto en el art. 76.7.l) de la Constitución de la República.

Respecto al caso 5, por el vicio de falta de aplicación del art. 153 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, (en adelante RLRTI), se argumenta: Que dado el objeto de la glosa era precisamente el ª Crédito Tributario del Impuesto al Valor

Agregado en las adquisiciones localesº; para que exista este derecho, es necesario cumplir con las disposiciones establecidas en dicha norma, es decir que los gastos sean deducibles conforme a lo dispuesto en la LRTI. Que las razones por las cuales la norma aludida debió ser aplicada por el Tribunal, se basan en que el crédito tributario proviene de una transacción que indudablemente se refiere a costos y gastos que, según la ley son deducibles. Que por lo tanto, no es correcto que el Tribunal haya sostenido que el desconocimiento de transacciones de costos y gastos no afecta al desconocimiento del crédito tributario generado por Impuesto al Valor Agregado. Que en este sentido, la norma, en su parte pertinente, establece que ª Para ejercer el derecho tributario¼ deben referirse a costos y gastos que, de acuerdo con la Ley son deducibles.º. Que considera que si no se justifica la esencia económica de las transacciones (en este caso costos / gastos) sería lógico desconocer el derecho al crédito tributario de IVA generado por dichas transacciones (adquisiciones). Que conforme lo prevé el art. 153 del RLRTI, toda compra empleada a un proceso productivo o la prestación de un servicio generan, en favor de los sujetos pasivos agentes de retención IVA, un valor de crédito tributario por dicho impuesto sobre el monto del IVA declarado por sus ventas menos el IVA pagado en las mismas, lo cual implica que las adquisiciones que carecen de secuencia material-formal no pueden sustentar los valores de crédito tributario declarados en virtud de tales adquisiciones. Que entender lo contrario resultaría contradictorio al ordenamiento jurídico, pues toda declaración debe sustentarse en transacciones reales. Que en la sentencia No. 47-15-IN/21, la Corte Constitucional del Ecuador manifestó que existen tributos cuyos hechos generadores han sido configurados con base en conceptos netamente económicos como renta, patrimonio o consumo. Que al haberse advertido las razones de la Administración Tributaria al desconocer las transacciones (costos/gastos) al no demostrarse la esencia económica de las mismas, y por consiguiente desconociéndose el crédito tributario ocasionado de la aplicación de la norma invocada, pues lo aquí cuestionado sustenta costos y gastos, y sí estos no cuentan con prueba suficiente, el tribunal debió orientarse a analizar el crédito tributario. Que cabe aclarar que no se está alegando un vicio que atañe a la valoración de la prueba; sino más bien a inducir a que se identifique el error cometido por el Tribunal al no aplicar la norma de derecho para determinar una decisión correcta. Que las normas aplicadas en el acápite 6.6 de la sentencia donde el Tribunal realiza el análisis del objeto controvertido son los arts. 169 y 311 del COGEP, que refieren a la carga de la prueba, sin embargo dichas normas no son las llamadas a resolver el problema jurídico planteado y en

nada aportan a verificar si en el crédito tributario de IVA debe existir una esencia real de las transacciones. Que la falta de aplicación del art. 153 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en la sentencia revisada incidió directamente en el resultado del fallo, ya que no se analizó si las transacciones que sustentan los costos y gastos estaban debidamente respaldadas, omitiendo, por ende, el análisis de si el crédito tributario proveniente del Impuesto al Valor Agregado tiene una verdadera esencia económica. Que de haberse aplicado esta norma el Tribunal habría orientado su análisis inicialmente a determinar la esencia económica de las transacciones relacionadas con costos y gastos, para luego proceder a examinar el crédito tributario. Que se puede evidenciar que en la sentencia en ningún momento se establece que las transacciones cuestionadas tengan suficiente esencia económica, lo que implica que por consiguiente, tampoco se reconozca la esencia económica del crédito tributario derivado del Impuesto al Valor Agregado. Que por lo expuesto solicita se case la sentencia.

4.2. La compañía ANDEANTRADE S.A. no ha presentado contestación alguna al recurso de casación, interpuesto por el Servicio de Rentas Internas.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en: El caso 2 del art. 268 del COGEP, por incumplir el requisito de motivación, violentado los arts. 76.7.l) de la Constitución de la República, 89 y 90.5 del COGEP, y 130.4 del COFJ; y, en el caso 5, por el vicio de falta de aplicación del art. 153 del RLRTI, que devino en la aplicación indebida de los arts. 169 y 311 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP, 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 motivación; (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación

indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o autoº.

6.1.1. El caso 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.

6.1.2. El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

Respecto del yerro ª falta de aplicaciónº activado por el casacionista, el tratadista Luis Tolosa señala que: ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye 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 precepto¼ º (Tolosa Villabona, Luis Armando,. 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá - Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359); es decir, la falta de aplicación se configura cuando el juez deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y que, de haberlo hecho, habrían determinado que las decisiones adoptadas en sentencia fuesen diferentes de las acogidas.

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

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

> ª Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación 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 sancionadosº.

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

ª Art. 90.- Contenido general de sentencias y autos. Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener: (¼)

5. La motivación de su decisión (¼).

CÓDIGO ORGÁNICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL

ª Art. 130.- FACULTADES JURISDICCIONALES DE LAS JUEZAS Y JUECES.- Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: (¼)

4. Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos;º

REGLAMENTO DE APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

ª Art. 153.- Crédito tributario.- Para ejercer el derecho al crédito tributario por las importaciones o adquisiciones locales de bienes, materias primas, insumos o servicios, establecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno y cumplidos los demás requisitos establecidos en la misma ley, serán válidos exclusivamente los documentos aduaneros de importación y demás comprobantes de venta recibidos en las operaciones de importación con su respectivo comprobante de pago del impuesto y aquellos comprobantes de venta expresamente autorizados para el efecto por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención, en los cuales conste por separado el valor del Impuesto al Valor Agregado pagado y que se refieran a costos y gastos que de acuerdo con la Ley de Régimen Tributario Interno son deducibles hasta por los límites establecidos para el efecto en dicha ley (¼)º.

6.3. Ahora bien corresponde en primer lugar, analizar el caso 2 del art. 268 del COGEP, que el recurrente argumenta falta de motivación de la sentencia, como garantía básica al debido proceso consagrada en el artículo 76.7.l) de la CRE, y desarrollado en los artículos 89 y 90.5 del COGEP, y 130.4 del COFJ, cuyas normas seleccionó como infringidas.

6.3.1. Cabe precisar que, la motivación se entiende 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).

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

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

Y, en la sentencia No. 1158-17-EP/21, se realiza un balance de la jurisprudencia relativa a esa garantía constitucional, y se aleja del llamado ªtest de motivaciónº y, atendiendo a la jurisprudencia reciente, establece varias pautas para examinar cargos de vulneración de esa garantía, y precisa en el párrafo 61: ª(¼) el criterio rector para examinar un cargo de vulneración de la garantía de motivación establece que una argumentación jurídica es suficiente cuando cuenta con una estructura mínimamente completa, es decir, integrada por estos dos elementos: (i) una fundamentación normativa suficiente, y (ii) una fundamentación fáctica suficiente (¼).

6.3.2. Partiendo de aquello, el Tribunal de instancia, para resolver el objeto de la controversia en el considerando SEXTO - Motivación; numeral 6.2, se pronuncia respecto a la Motivación de la Resolución No. 117012019RREC161722 y su antecedente; determinando que la motivación del acto administrativo, como garantía del derecho a la defensa, es la expresión concreta de la causa o motivo del mismo, es decir, la manifestación de las razones de hecho y de derecho que lo fundamentan.

Establece el Tribunal que, la compañía actora imputa al acto impugnado de adolecer del requisito constitucional de motivación, por cuanto estima que este no explica la razón para desconocer las transacciones detalladas en la tabla No. 6 del acto determinativo, en tanto estas cuentan con el respaldo económico y financiero, para sustentar crédito tributario del Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA).

Y, señala que, en la Liquidación de Pago No. 17201806501145721, a fojas 165 de autos, de lo se establece en el numeral 3; se evidencia las razones por las cuales la Administración Tributaria desconoció las transacciones detalladas en la tabla No. 6 de su acto determinativo, y principalmente obedece a la falta de documentación que permita corroborarlas.

6.3.3. Siguiendo con su análisis determina el Tribunal que, en la Resolución No. 117012019RREC161722 (fs. 131), se establecen las razones por las cuales la Administración Tributaria decidió negar el reclamo presentado por la actora y ratificar su acto determinativo, se encuentran expuestas con claridad suficiente, entendiéndose que la documentación que fue

presentada en la etapa de impugnación administrativa, no resultó suficiente, a satisfacción del ente acreedor del tributo, para justificar la procedencia del crédito tributario. En tal virtud, el Tribunal estima que no existe el vicio de falta de motivación, por lo que se desecha tal alegación.

En el considerando 6.3, determina el Tribunal de instancia, lo referente a la facultad determinadora de la Administración Tributaria, para ello establece doctrina pertinente y detalla los arts. 68 y 87 del Código Tributario; y señala que para que la determinación genere efectos y sea válida, debe sujetarse a las disposiciones legales, garantizando, en todo momento, el debido proceso y la defensa del administrado, y que en la especie, la Administración Tributaria en ejercicio de dicha prerrogativa, con Liquidación de Pago No. 17201806501145721, estableció valores a pagar por concepto de IVA del periodo 2016, los cuales fueron ratificados por la Resolución impugnada.

6.3.4. En el considerando 6.4, el Tribunal se pronuncia del impuesto determinado en la Liquidación de Pago No. 17201806501145721.

En el considerando 6.4.1, ªEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVAº; señala el Tribunal que el IVA es un impuesto indirecto, real y plurifásico, que grava al consumo; y que tiene que ser satisfecho por los adquirentes en cada una de las etapas del proceso económico, en proporción al valor añadido en cada una de estas, así como en la prestación de servicios.

Que en tal virtud, como todo tributo que grava al consumo, reconociendo que pueden verificarse transacciones entre agentes colocados en una misma etapa se proyecta en 3 momentos: i) En la primera etapa, tiene lugar con los bienes importados o producidos en el país y que ingresan al proceso de comercialización a través de importadores y productores a los mayoristas; ii) En la etapa intermedia, que tiene lugar con la venta de los bienes por parte de los mayoristas a los minoristas; y, iii) En la etapa final, que tiene lugar con las ventas de bienes por parte de los minoristas a los consumidores finales.

Que es así como, en términos sencillos, sobre quien recae el impuesto al valor agregado, por

ser un impuesto al consumo, es el consumidor final; más a pesar de esto, por razones de recaudación, no es este quien lo paga directamente al ente acreedor del tributo, sino que, al satisfacerse por etapas, en cada una de estas el comprador del bien o servicio debe cancelar el valor del impuesto al vendedor, sea bajo la figura de la percepción o retención, por lo que el comprador, en caso de no consumir el bien, tendrá derecho a crédito tributario que lo utilizará al momento de recaudar el impuesto cuando venda el producto elaborado.

Determina el Tribunal que, el crédito tributario es la figura más importante en la esencia del impuesto, en tanto consolida cada uno de los elementos y materializa todos los principios que lo integran; el crédito tributario es el paso substancial en el proceso de liquidación del IVA y consiste, en definitiva, en la deducción que su sujeto pasivo puede realizar del valor a pagar del tributo, el cual se calcula restando el impuesto cobrado por las ventas (debito fiscal), del impuesto pagado en la compra (crédito tributario) en función de determinadas reglas.

Finalmente señala el Tribunal que, todo lo dicho permite concluir y confirmar cualquier limitación en el uso del crédito tributario genera la traslación económica del tributo a quien no tiene la calidad de contribuyente, genera doble imposición y lo transforma en un tributo en cascada, entre muchos otros efectos que puede producir este hecho directamente sobre los principios constitucionales de la tributación.

En el considerando 6.4.1.1, el Tribunal se refiere respecto del hecho generador del IVA; señalando que en el caso en cuestión, el art. 61 de la Ley de Régimen Tributario Interno consagra: ª El hecho generador del IVA se verificará en los siguientes momentos: 1. En las transferencias locales de dominio de bienes, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, lo que suceda primero, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta. 2. En las prestaciones de servicios, en el momento en que se preste efectivamente el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, a elección del contribuyente, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta. 3. En el caso de prestaciones de servicios por avance de obra o etapas, el hecho generador del impuesto se verificará con la

entrega de cada certificado de avance de obra o etapa, hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta. 4. En el caso de uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes que sean objeto de su producción o venta, en la fecha en que se produzca el retiro de dichos bienes. 5. En el caso de introducción de mercaderías al territorio nacional, el impuesto se causa en el momento de su despacho por la aduana. 6. En el caso de transferencia de bienes o prestación de servicios que adopten la forma de tracto sucesivo, el impuesto al valor agregado -IVA- se causará al cumplirse las condiciones para cada período, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante de venta",

Y que el numeral 1 de la letra b) de su art. 63, concibe como sujetos pasivos del tributo, en calidad de agentes de retención, a: "1. Las entidades y organismos del sector público y las empresas públicas; y las sociedades, sucesiones indivisas y personas naturales consideradas como contribuyentes especiales por el Servicio de Rentas Internas; por el IVA que deben pagar por sus adquisiciones a sus proveedores de bienes y servicios cuya transferencia o prestación se encuentra gravada, de conformidad con lo que establezca el reglamento;".

6.3.5. En el considerando 6.5, se pronuncia el Tribunal de instancia respecto a "LA ESENCIA SOBRE LA FORMA", señalando que este principio en nuestro Código Tributario, su art. 17 manda: "Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados", destacándose que su aplicación, en estricto sentido y de acuerdo a lo transcrito, se ciñe a la calificación del hecho generador del tributo, de tal manera que su aplicación, respecto al reconocimiento del gasto, es relativa, en tanto aquello corresponde a la liquidación del impuesto y no directamente a su hecho imponible.

Señala el Tribunal que en el presente caso, se entiende la invocación del art. 17 del mencionado Código, como el establecimiento de una de las denominadas "cláusulas antielusorias generales", pero, precisamente por su carácter general y abstracto, debe verificarse en forma estricta respecto a su aplicación por parte de la Administración.

Que es de considerarse también que las Normas Internacionales de Contabilidad NIC, denomina a este principio como ª Sustancia Económica de Transaccionesº y lo enuncia así: ª Si la información sirve para representar fielmente las transacciones y demás sucesos que se pretende reflejar, es necesario que éstos se contabilicen y presenten de acuerdo con su sustancia y realidad económica, y no meramente según su forma legal. La sustancia de las transacciones y demás sucesos no siempre es consistente con lo que aparenta su forma legal o trama externa¼ º, destacándose así la procedencia de su aplicación también en lo que respecta a la esencia de transacciones que afecten la cuantía de la obligación tributaria.

Establece el Tribunal que en definitiva, toda la discusión respecto del concepto básico de esencia sobre forma, gira en torno a la necesidad de no transmitir una imagen incorrecta sobre la realidad, con el afán de evitar que, mediante el uso de instrumentos jurídicos, se oculte o tergiverse la verdad. Que es menester aclarar que el concepto de esencia sobre forma no se estructura como el deber de reconocer la sustancia y no la forma, sino como la obligación de no atenerse únicamente a la forma dejando de lado la realidad que fue encubierta o distorsionada.

Que en el presente caso, la Administración Tributaria desconoce la existencia de las transacciones detalladas en la tabla No. 6 del acto determinativo en cuestión, en tanto asegura que no se ha demostrado su hecho económico, lo cual afecta al reconocimiento del crédito tributario del que hizo uso la actora en su declaración del tributo.

6.3.6. En el considerando 6.6, el Tribunal hace referencia de la prueba y señala que desde el punto de vista procesal, se aplica la regla general respecto a la carga de la prueba, esto es que, el que afirma debe probar sus asertos conforme lo previsto en el art. 169 del COGEP, en armonía con la disposición del segundo inciso del art. 311 ibídem.

Señala el Tribunal que es de precisar que el motivo que originó las diferencias contenidas en la Liquidación de pago No. 17201806501145721, fue el desconocimiento por parte de la Administración Tributaria de las transacciones detallado en la tabla No. 6, lo cual fue ratificado en la fase del reclamo administrativo, ocasionando una variación en el arrastre del

crédito tributario del IVA del periodo impositivo 2016 y, por ende, generando valores a pagar a cargo de la actora, por este concepto. Que para este efecto, aplica la figura de la ª esencia sobre la formaº, la cual procede, para toda transacción cuya veracidad se encuentre cuestionada, por la razón que fuere, ya sea por vincular personas calificadas como ª inexistentesº o ª fantasmasº, ya por cualquier otro motivo, siendo que incumbe al declarante la prueba de la veracidad de su declaración; no obstante, el acto denota imprecisión cuando sustenta sus conclusiones en la ausencia de documentación soporte, lo cual, de ser así, más bien desdice de la forma que de la esencia.

Establece el Tribunal que vista la confusión de la Administración Tributaria en su acto determinativo, resulta indispensable tomar en consideración las reflexiones realizadas respecto a lo que comporta el tributo determinado en la liquidación de pago en cuestión, su naturaleza, hecho generador y crédito tributario al que da derecho su pago en una etapa distinta al consumo, por lo que no se puede, bajo ningún criterio, asimilar los efectos del desconocimiento de una transacción para lo que refiere al Impuesto a la renta con los que se generan para el impuesto al valor agregado, ya que la inexistencia de una transacción desdice del gasto imputable al ingreso para establecer la base imponible del primer tributo referido, de acuerdo al art. 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno; mas, en el ámbito del IVA, conlleva el desconocimiento mismo del hecho generador del tributo, con sus consecuentes secuelas lógicas y jurídicas en lo que atañe al pago realizado en función de estas, es decir, en el hipotético que no se verifique la operación, no habría un gasto, pero tampoco habría la transacción que genera el IVA. Que en este orden de ideas, si se ha verificado el pago del impuesto al valor agregado por un sujeto tributario que no es el consumidor final, hay, indefectiblemente, derecho al descuento de ese valor con el fin de evitar la traslación del tributo y, en algunos casos que son ajenos al que nos ocupa, hasta a su reintegro.

Que el ª thema probandumº en este proceso ha radicado en demostrar la procedencia del derecho al crédito tributario que ha sido glosado por la Administración Tributaria en la tabla No. 6 de la liquidación en cuestión, por los pagos del impuesto al valor agregado de los meses de enero, febrero y junio de 2016, correspondientes a las facturas nro. 577, 578 y 1807, emitidas el 21 de enero, 4 de febrero y 3 de junio de 2016. Que para el efecto, en atención a lo

dispuesto en el art. 164 del COGEP, observa la prueba documental práctica en el juicio.

6.3.7. En el 6.6.1, se pronuncia respecto a la prueba documental de ªTRANSACCIÓN SUSTENTADA EN EL COMPROBANTE DE VENTA NRO. 577º; señalando que a partir de la foja 46 de los recaudos procesales reposa la documentación relacionada con la transacción contenida en la ªfactura nro. 577º y que fue desconocida por la Administración Tributaria en su acto determinativo.

Que a fojas 60 reposa el contrato de servicios de instalación de fibra y cable UTP, suscrito el 13 de enero de 2016 por la accionante, con el señor Carlos Alberto de la Torre, cuya cláusula segunda estipula lo siguiente: ªOBJETO DEL CONTRATO.- Contratar Servicios de Instalación de Fibra Óptica y Cable UTP para los proyectos del cliente final mismo que se incluyen en el presente contrato.º Y, en la cláusula quinta establece el valor a ser cancelado, USD. $ 65.903,18. Que en la foja 47 está la factura en cuestión, emitida el 21 de enero de 2016 por el contratante a la contratista, por el monto indicado, en la que se observa el importe del 12% por USD. $ 7.908,38; que es el monto aplicado por la actora en su declaración tributaria, como consta en el acto en cuestión, cuyo 30% fue retenido con comprobante de retención No. 001-004-000001424 de 22 de los mismos mes y año, a fojas 49.

Ante lo mencionado señala el Tribunal que esta realidad implica que la actora ha demostrado el pago de USD. $ 2.372,51 a través de la figura de la retención, en concepto de esta factura; pago que, como tal, no ha sido desconocido por la Administración Tributaria, pues obedecería a otra realidad, la cual no consta cuestionada.

Siguiendo con su análisis señala el Tribunal que en lo que respecta al pago del restante 70% del tributo, es de indicar que la prueba aportada a efecto de demostrarlo: ª-Comprobante de egreso nro. 24704 a fojas 50, por USD. $ 5.535,87 pagado con cheque nro. 2710 del Banco del Pacífico de 22 de enero de 2016 a fojas 51; -Comprobante de egreso nro. 24705 a fojas 52, por USD. $ 16.311,04 pagado con cheque nro. 2711 del Banco del Pacífico de 22 de enero de 2016 a fojas 53; -Comprobante de egreso nro. 24719 a fojas 54, por USD. $ 17.000,00 pagado con cheque nro. 2721 del Banco del Pacífico de 26 de enero de 2016 a

fojas 55; -Comprobante de egreso nro. 24721 a fojas 56, por USD. $ 18.000,00 pagado con cheque nro. 2722 del Banco del Pacífico de 28 de enero de 2016 a fojas 57; y, -Comprobante de egreso nro. 24722 a fojas 58, por USD. $ 13.933,11 pagado con cheque nro. 2723 del Banco del Pacífico de 28 de enero de 2016 a fojas 59º, demuestran efectivamente el pago del total del valor facturado, considerando el 30% de retención del mismo impuesto y el 1% de retención del impuesto a la renta.

Señala el Tribunal que observando el contrato de adquisición de bienes No. 107-DJ-ESPOCH-15, correspondiente al proyecto 000-001-002-003, suscrito el 6 de noviembre de 2015 entre la Escuela Superior Politécnica de Chimborazo y la compañía actora, a fojas 63, que demuestra que la accionante no tiene la calidad de consumidor final del servicio y bienes adquiridos con dicho comprobante de venta, el 100% del tributo cancelado, esto es USD. 7.908,38, debe ser reconocido en la tabla No. 7 del acto determinativo y en la liquidación consecuente.

6.3.8. En el considerando 6.7.1.2, se pronuncia el Tribunal respecto a la ªTRANSACCIÓN SUSTENTADA EN EL COMPROBANTE DE VENTA NRO. 578º; señalando que a partir de la foja 75, reposa la documentación relacionada con la transacción contenida en la factura No. 578 y que fue desconocida por la Administración Tributaria en su acto determinativo.

Que a fojas 82 reposa el contrato de servicios de instalación de fibra y cable UTP, suscrito el 1 de febrero de 2016 por la accionante con el señor Carlos Alberto de la Torre, cuya cláusula segunda estipula lo siguiente: ªOBJETO DEL CONTRATO.- Contratar Servicios de Instalación de Fibra Óptica y Cable UTP para los proyectos del cliente final mismo que se incluyen en el presente contrato.º Y, su cláusula quinta establece como valor a ser cancelado, USD. $ 20.425,59.

Que en la foja 75 está la factura en cuestión, emitida el 4 de febrero de 2016 por el contratante a la contratista, por el monto indicado, en la que se observa el importe del 12% por USD. $ 2.451,07 que es el monto aplicado por la actora en su declaración tributaria, como consta en el acto en cuestión, cuyo 30% fue retenido con comprobante de retención No. 001-

004-000001469 de 10 de los mismos mes y año, a fojas 77.

Establece el Tribunal que esta realidad implica que la actora ha demostrado el pago de USD. $ 735,32 a través de la figura de la retención, en concepto de esta factura; pago que, como tal, no ha sido desconocido por la Administración Tributaria, pues obedecería a otra realidad, la cual no consta cuestionada.

Que en lo que respecta al pago del restante 70% del tributo, es de indicar que la prueba aportada a efecto de demostrarlo: ª -comprobante de egreso nro. 24762 a fojas 78, por USD. $ 1.715,75 pagado con cheque nro. 2744 del Banco del Pacífico de 3 de febrero de 2016 a fojas 79; y, -Comprobante de egreso nro. 24763 a fojas 80, por USD. $ 20.221,33 pagado con cheque nro. 2745 del Banco del Pacífico de 3 de febrero de 2016 a fojas 81º, demuestran efectivamente el pago del total del valor facturado, considerando el 30% de retención del mismo impuesto y el 1% de retención del impuesto a la renta.

Que observando el contrato No. 0088 SIEEPMTPQ-067-2015, de adquisición de equipos de red, suscrito el 30 de diciembre de 2015 por la compañía actora y la Empresa Pública Metropolitana de Transporte de Pasajeros de Quito -EPMTPQ, a fojas 85, que demuestra que la accionante no tiene la calidad de consumidor final del servicio y bienes adquiridos con dicho comprobante de venta, el 100% del tributo cancelado, esto es USD. $ 2.451,07, debe ser reconocido en la tabla No. 7 del acto determinativo y en la liquidación consecuente.

6.3.9. En el considerando 6.7.1.3, el Tribunal analiza la ª TRANSACCIÓN SUSTENTADA EN EL COMPROBANTE DE VENTA NRO. 1807º; estableciendo que a partir de la foja 92 de los recaudos procesales reposa la documentación relacionada con la transacción contenida en la factura No. 1807 y que fue desconocida por la Administración Tributaria en su acto determinativo.

Que a fojas 101 reposa el contrato de servicios de instalación de fibra y cable UTP, suscrito el 31 de mayo de 2016 por la accionante con el señor Carlos Alberto de la Torre, cuya cláusula segunda estipula lo siguiente: ª OBJETO DEL CONTRATO.- Contratar Servicios de

Instalación de Fibra Óptica y Cable UTP para los proyectos del cliente final mismo que se incluyen en el presente contrato.º Y, su cláusula quinta establece como valor a ser cancelado, USD. $ 28.244,23. Que en la foja 92 está la factura en cuestión, emitida el 3 de junio de 2016 por el contratante a la contratista, por el monto indicado, en la que se observa el importe del 14% por USD. $ 3.954,19 que es el monto aplicado por la actora en su declaración tributaria, como consta en el acto en cuestión, cuyo 30% fue retenido con comprobante de retención nro. 001-004-000002051 de 6 de los mismos mes y año, a fojas 94.

Que esta realidad implica que la actora ha demostrado el pago de USD. $ 1.186,26 a través de la figura de la retención, en concepto de esta factura; pago que, como tal, no ha sido desconocido por la Administración Tributaria, pues obedecería a otra realidad, la cual no consta cuestionada.

Que en lo que respecta al pago del restante 70% del tributo, es de indicar que la prueba aportada a efecto de demostrarlo: ª -comprobante de egreso nro. 25148 a fojas 95, por USD. $ 2.767,93 pagado con cheque nro. 2942 del Banco del Pacífico de 6 de junio de 2016 a fojas 96 y 97; y, -Comprobante de egreso nro. 25149 a fojas 98, por USD. $ 27.961,79 pagado con cheque nro. 2943 del Banco del Pacífico de 6 de junio de 2016 a fojas 99º, demuestran efectivamente el pago del total del valor facturado, considerando el 30% de retención del mismo impuesto y el 1% de retención del impuesto a la renta.

Que observando el contrato No. 14C SIE-BCE-071-2015 de provisión, instalación y configuración de sistemas de servidores de plataforma X86 con software de virtualización y aprovisionamiento, así como soporte, mantenimiento correctivo y preventivo de hardware y software, suscrito el 13 de abril de 2016 por la actora y el Banco Central del Ecuador, a fojas 104, que demuestra que la accionante no tiene la calidad de consumidor final del servicio y bienes adquiridos con dicho comprobante de venta, el 100% del tributo cancelado, esto es USD. $ 3.954,19, debe ser reconocido en la tabla nro. 7 del acto determinativo y en la liquidación consecuente.

6.3.10. En virtud de lo expuesto, el Tribunal A quo establece que, de lo manifestado

evidencia la ilegitimidad de la Liquidación de pago No. 17201806501145721 por diferencias en la declaración del Impuesto al Valor Agregado del periodo 2016 y del acto que, con este vicio, la confirmó, pues el dejar de aplicar el crédito tributario generado por los pagos del IVA realizados por la actora, afirmando la inexistencia de la transacción, equivale a desconocer su hecho generador, y a afectar los principios legales y constitucionales que lo rigen.

En tal virtud el Tribunal resuelve aceptar y declarar la ilegitimidad de la Resolución impugnada y su antecedente.

6.3.11. En virtud del análisis que antecede, esta Sala Especializada, no evidencia que la sentencia de instancia adolezca de falta de la garantía constitucional de motivación en la decisión de la causa en análisis, ya que el Tribunal A quo, se pronuncia respecto de la falta de motivación de la Resolución impugnada y su antecedente, determinando que se evidencia las razones por las cuales la Administración Tributaria desconoció las transacciones detalladas en la tabla No. 6, de su acto determinativo, que principalmente obedece a la falta de documentación que permita corroborarlas, y que se determina las razones con claridad suficiente por las cuales la Administración Tributaria decidió negar el reclamo presentado por la actora y ratificar su acto determinativo; por lo que rechaza dicho argumento.

Siguiendo con su análisis, determina el Tribunal la facultad determinadora del SRI; establece que el impuesto determinado en la Liquidación de Pago No. 17201806501145721, es el IVA; para ello analiza el hecho generador de dicho impuesto, se pronuncia respecto a la esencia sobre la forma; y analiza que para demostrarse la procedencia del derecho al crédito tributario que ha sido glosado por la Administración Tributaria, por los pagos del IVA de los meses de enero, febrero y junio de 2016, correspondientes a las facturas Nos. 577, 578 y 1807, emitidas el 21 de enero, 4 de febrero y 3 de junio de 2016, analiza dichas pruebas que son documentales, concluyendo que se demuestra que la accionante no tiene la calidad de consumidor final del servicio y bienes adquiridos con dicho comprobante de venta, el 100% del tributo cancelado, debe ser reconocido en el acto determinativo y en la resolución impugnada.

En torno al repudio que hace la Administración Tributaria bajo el caso activado, por estimar que la sentencia del Tribunal A quo carece de motivación, es necesario ubicar que, dichas reflexiones alegadas forman parte del numeral 6.6 de la sentencia del Tribunal A quo, que trata sobre la PRUEBA, en la cual a más de los criterios doctrinales y la referencia normativa entre otras, a los artículos 169 y 164 del COGEP, y 16 de la LRTI, para luego entrar al análisis de la prueba en los considerandos: 6.6.1, 6.6.2 y 6.6.3. De lo cual se advierte que, efectivamente existe referencia normativa, sin que esto implique sea la correcta, y que merezca ser analizada al amparo del vicio alegado, pretendiendo que esta Sala especializada la corrija, conforme lo ha señalado por la Corte Constitucional en la sentencia No. 1158-17-EP/21 y su aclaratoria No. 1852-21-EP/25: ª(¼) 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 mejorargumentación 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 la garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judicialesº

Tanto más que, tampoco implica que, el acuerdo o desacuerdo con el análisis efectuado por el Tribunal de instancia, por lo que, a efectos de motivación, corresponde que, los sujetos procesales estén a una lectura integral de dicho fallo para la comprensión de su real alcance, y de ser el caso, proponer asertivamente el vicio, pues de atender la pretensión de la recurrente se estaría vaciando de contenido, a los demás casos de casación previstos en el artículo 268 del COGEP.

Por lo tanto, no se configura la falta de motivación del fallo; consecuentemente no se han violentado los arts. 76.7.l) de la Constitución de la República, 89 y 90.5 del COGEP; y 130.4 del COJF.

6.4. Ahora bien, respecto al caso 5 del art. 268 del COGEP, se argumenta que se incurre en el vicio de falta de aplicación del art. 153 del RLRTI.

6.4.1. El invocar el caso 5 del art. 268 del COGEP, conlleva a que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia verifique si la sentencia emitida por la Sala de instancia riñe con el derecho (error in iudicando), lo que implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal A quo, no son controvertidos y son aceptados por las partes procesales, de tal manera que no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas; de ahí que, la función de la Sala de Casación se limita a verificar que sobre tales hechos probados y reales, el Tribunal juzgador haya aplicado correctamente las normas legales que corresponde; por esto es que, de verificarse que ha existido una violación directa de la norma sustantiva, sea por falta de aplicación, errónea interpretación o aplicación indebida de normas de derecho, la Sala Especializada tendrá la obligación de casar dicha sentencia.

6.4.2. Constan como hechos probados los siguientes:

6.4.2.1. Que a partir de la foja 46 de los recaudos procesales reposa la documentación relacionada con la transacción contenida en la FACTURA No. 577; a fojas 60 reposa el contrato de servicios de instalación de fibra y cable UTP, suscrito el 13 de enero de 2016 por la accionante con el señor Carlos Alberto de la Torre, cuya cláusula segunda estipula lo siguiente: ª OBJETO DEL CONTRATO.- Contratar Servicios de Instalación de Fibra Óptica y Cable UTP para los proyectos del cliente final mismo que se incluyen en el presente contratoº; que se establece como valor a ser cancelado, $ 65.903,18; que a foja 47 está la factura en cuestión, emitida el 21 de enero de 2016 por el contratante a la contratista, por el monto indicado, en la que se observa el importe del 12% por USD. $ 7.908,38, que es el monto aplicado por la actora en su declaración tributaria, como consta en el acto en cuestión, cuyo 30% fue retenido con comprobante de retención No. 001-004-000001424 de 22 de los mismos mes y año, a fojas 49; que esto implica que la actora ha demostrado el pago de $ 2.372,51 a través de la figura de la retención, en concepto de esta factura pago que, como tal, no ha sido desconocido por la Administración Tributaria, pues obedecería a otra realidad, la cual no consta cuestionada; que en lo que respecta al pago del restante 70% del tributo, es de indicar que la prueba aportada se ha demostrado el pago del total del valor facturado, considerando el 30% de retención del mismo impuesto y el 1% de retención del impuesto a la renta; que observando el contrato de adquisición de bienes No. 107-DJ-ESPOCH-15,

correspondiente al proyecto 000-001-002-003, suscrito el 6 de noviembre de 2015 entre la Escuela Superior Politécnica de Chimborazo y la compañía actora, a fojas 63, que demuestra que la accionante no tiene la calidad de consumidor final del servicio y bienes adquiridos con dicho comprobante de venta.

6.4.2.2. Que a foja 75 reposa la documentación relacionada con la transacción contenida en la FACTURA No. 578 y que fue desconocida por la Administración Tributaria en su acto determinativo; que a fojas 82 reposa el contrato de servicios de instalación de fibra y cable UTP, suscrito el 1 de febrero de 2016 por la accionante con el señor Carlos Alberto de la Torre, cuya cláusula segunda estipula lo siguiente: ª OBJETO DEL CONTRATO.- Contratar Servicios de Instalación de Fibra Óptica y Cable UTP para los proyectos del cliente final mismo que se incluyen en el presente contrato.º; que establece como valor a ser cancelado, USD. $ 20.425,59; que a foja 75 está la factura en cuestión, emitida el 4 de febrero de 2016 por el contratante a la contratista, por el monto indicado, en la que se observa el importe del 12% por USD. $ 2.451,07, que es el monto aplicado por la actora en su declaración tributaria; cuyo 30% fue retenido con comprobante de retención No. 001-004-000001469 de 10 de los mismos mes y año, a fojas 77; que la actora ha demostrado el pago de USD. $ 735,32 a través de la figura de la retención, en concepto de esta factura; pago que, como tal, no ha sido desconocido por la Administración Tributaria, pues obedecería a otra realidad, la cual no consta cuestionada; que respecta al pago del restante 70% del tributo, se ha demostrado efectivamente el pago del total del valor facturado, considerando el 30% de retención del mismo impuesto y el 1% de retención del impuesto a la renta; que observando el contrato No. 0088 SIEEPMTPQ-067-2015, de adquisición de equipos de red, suscrito el 30 de diciembre de 2015 por la compañía actora y la Empresa Pública Metropolitana de Transporte de Pasajeros de Quito -EPMTPQ, a fojas 85, que demuestra que la accionante no tiene la calidad de consumidor final del servicio y bienes adquiridos con dicho comprobante de venta, el 100% del tributo cancelado, esto es USD. $ 2.451,07, debe ser reconocido;

6.4.2.3. Que a foja 92 consta la documentación relacionada con la transacción contenida en la FACTURA No. 1807 y que fue desconocida por la Administración Tributaria en su acto determinativo; que a fojas 101 reposa el contrato de servicios de instalación de fibra y cable

UTP, suscrito el 31 de mayo de 2016 por la accionante con el señor Carlos Alberto de la Torre, cuya cláusula segunda estipula lo siguiente: ªOBJETO DEL CONTRATO.- Contratar Servicios de Instalación de Fibra Óptica y Cable UTP para los proyectos del cliente final mismo que se incluyen en el presente contrato.º; se establece como valor a ser cancelado, $ 28.244,23; que a foja 92 está la factura en cuestión, emitida el 3 de junio de 2016 por el contratante a la contratista, por el monto indicado, en la que se observa el importe del 14% por USD. $ 3.954,19, que es el monto aplicado por la actora en su declaración tributaria, cuyo 30% fue retenido con comprobante de retención No. 001-004-000002051, de 6 de los mismos mes y año a fojas 94; que la actora ha demostrado el pago de $ 1.186,26 a través de la figura de la retención, en concepto de esta factura; pago que, como tal, no ha sido desconocido por la Administración Tributaria, pues obedecería a otra realidad, la cual no consta cuestionada; que en lo que respecta al pago del restante 70% del tributo, es de indicar que la prueba aportada demuestran efectivamente el pago del total del valor facturado, considerando el 30% de retención del mismo impuesto y el 1% de retención del impuesto a la renta; que se observa el contrato No. 14C SIE-BCE-071-2015 de provisión, instalación y configuración de sistemas de servidores de plataforma X86 con software de virtualización y aprovisionamiento, así como soporte, mantenimiento correctivo y preventivo de hardware y software, suscrito el 13 de abril de 2016 por la actora y el Banco Central del Ecuador, a fojas 104, que demuestra que la accionante no tiene la calidad de consumidor final del servicio y bienes adquiridos con dicho comprobante de venta, el 100% del tributo cancelado, esto es USD. $ 3.954,19, debe ser reconocido.

6.4.3. En este punto, esta Sala de casación, estima oportuno señalar lo que establece el Tribunal de instancia en el considerando 6.6, en su parte pertinente (fojas 319 vuelta), que: ªEs entonces de precisar que el motivo que originó las diferencias contenidas en la liquidación de pago nro. 17201806501145721, fue el desconocimiento por parte de la Administración Tributaria de las transacciones detalladas en la tabla nro. 6, lo cual fue ratificado en la fase del reclamo administrativo, ocasionando una variación en el arrastre del crédito tributario del impuesto al valor agregado del periodo impositivo 2016 y, por ende, generando valores a pagar a cargo de la actora, por este concepto. Para este efecto, aplica la figura de la ªesencia sobre la formaº, la cual procede, conforme lo ampliamente explicado anteriormente, para toda transacción cuya veracidad se encuentre cuestionada, por la razón

que fuere, ya sea por vincular personas calificadas como ª inexistentesº o ª fantasmasº, ya por cualquier otro motivo, siendo que incumbe al declarante la prueba de la veracidad de su declaración; no obstante, el acto denota imprecisión cuando sustenta sus conclusiones en la ausencia de documentación soporte, lo cual, de ser así, más bien desdice de la forma que de la esencia. En este escenario, vista la confusión de la Administración Tributaria en su acto determinativo, resulta indispensable tomar en consideración las reflexiones realizadas anteriormente respecto a lo que comporta el tributo determinado en la liquidación de pago en cuestión, su naturaleza, hecho generador y crédito tributario al que da derecho su pago en una etapa distinta al consumo, por lo que no se puede, bajo ningún criterio, asimilar los efectos del desconocimiento de una transacción para lo que refiere al impuesto a la renta con los que se generan para el impuesto al valor agregado, ya que la inexistencia de una transacción desdice del gasto imputable al ingreso para establecer la base imponible del primer tributo referido, de acuerdo al artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno; mas, en el ámbito del IVA, conlleva el desconocimiento mismo del hecho generador del tributo, con sus consecuentes secuelas lógicas y jurídicas en lo que atañe al pago realizado en función de estas: es decir, en el hipotético que no se verifique la operación, no habría un gasto, pero tampoco habría la transacción que genera el IVA. En este orden de ideas y bajo las consideraciones ampliamente realizadas en los considerandos que preceden, si se ha verificado el pago del impuesto al valor agregado por un sujeto tributario que no es el consumidor final, hay, indefectiblemente, derecho al descuento de ese valor con el fin de evitar la traslación del tributo y, en algunos casos que son ajenos al que nos ocupa, hasta a su reintegro. Simplemente, vista la motivación de la glosa, es necesario aclarar nuevamente que cuestiones relativas al cumplimiento de obligaciones tributarias por sujetos tributarios distintos al determinado, debe ser materia de un proceso de determinación o el corresponda, independiente, objetivo y aislado del que se lleva a cabo, pues el confundir escenarios tributarios, cuestiona de inicio el ejercicio de la facultad determinadora. Es así como el ª thema probandumº en este proceso ha radicado en demostrarse la procedencia del derecho al crédito tributario que ha sido glosado por la Administración Tributaria en la tabla nro. 6 de la liquidación en cuestión, por los pagos del impuesto al valor agregado de los meses de enero, febrero y junio de 2016, correspondientes a las facturas nro. 577, 578 y 1807, emitidas el 21 de enero, 4 de febrero y 3 de junio de 2016. Al efecto, en atención a lo dispuesto en el artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos, el tribunal observa la siguiente prueba

documental pratica en el juicioº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4.4. Cabe puntualizar que la administración tributaria en su recurso de casación argumenta que: ªConforme lo prevé el art. 153 del RLRTI, toda compra empleada a un proceso productivo o la prestación de un servicio generan en favor de los sujetos pasivos agentes de retención IVA, un valor de crédito tributario por dicho impuesto sobre el monto del IVA declarado por sus ventas menos el IVA pagado en las mismas, lo cual implica que las adquisiciones que carecen de secuencia material-formal no pueden sustentar los valores de crédito tributario declarados en virtud de tales adquisiciones. Entender lo contrario resultaría contradictorio al ordenamiento jurídico, pues toda declaración debe sustentarse en transacciones realesº.

6.4.5. En la especie tenemos que, el Tribunal de instancia establece que en el acto administrativo impugnado se ªdenota imprecisión cuando sustenta sus conclusiones en la ausencia de documentación soporte, lo cual, de ser así, más bien desdice de la forma que de la esenciaº; consecuentemente no consta como hecho probado que las adquisiciones realizadas por la compañía actora carezcan de secuencia material - formal; además cabe resaltar que en el recurso de casación no se ha argumentado disposición legal alguna, referente a dicho aspecto.

En tal virtud al ser el argumento para sustentar la falta de aplicación del art. 153 del RLRTI, que las adquisiciones carecen de secuencia material - formal, no pueden sustentar los valores de crédito tributario; al no constar como hecho lo mencionado, no tiene sustento el vicio alegado; y consta como hecho probado el pago del IVA de los meses de enero, febrero y junio de 2016, correspondientes a las facturas nros. 577, 578 y 1807, emitidas el 21 de enero, 4 de febrero y 3 de junio de 2016, respectivamente.

6.4.6. Por lo expuesto y de los hechos probados que no pueden ser alterados por esta Sala a la luz de la técnica casacional tenemos que, la compañía actora ha demostrado documentadamente, el crédito tributario generado por los pagos del IVA, de los meses de enero, febrero y junio de 2016.

6.4.7. En virtud del análisis que antecede se concluye que no se configura el vicio de falta de aplicación del art. 153 del RLRTI, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

7. Decisión

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

7.2. No Casar la sentencia de 15 de abril de 2021, a las 14h14, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2019-00299.

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

7.4. Actúa la doctora Patricia Velasco Mesías como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en reemplazo temporal de la doctora Ligia Marisol Mediavalle, conforme a la acción de personal Nro. 801-UATH-2025-JV, de fecha 9 de julio del 2025.

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

JARAMILLO LUZURIAGA TANIA CATALINA
CONJUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

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/AM

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

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

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