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:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

J13802-2020-00167, J17510-2021-00142
J09501-2020-00189, J17510-2021-00543

Año II - Nº 310 - 63 páginas
Quito, lunes 28 de septiembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

247906338-DFE

RESOLUCION 657-2024

Juicio No. 13802-2020-00167

JUEZ PONENTE: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 28 de noviembre del 2024, las 14h41. **Lectura de fácil comprensión**

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio sustentado en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que si bien en sentencia no se ha hecho referencia a las normas de derecho sustantivo invocadas como infringidas por la parte recurrente esto es art.143.1 CT, la misma fue implícitamente aplicada y; la alegación de falta de aplicación de los artículos 82, 83 del CT no trascienden en la parte dispositiva de la sentencia pues tan solo importan conceptos de firmeza y ejecutividad de los actos, por lo tanto, ha resuelto no casar el fallo de instancia.

VISTOS: El abogado Ramón Vélez Vélez, Procurador Fiscal debidamente designado por la Directora Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas, ha interpuesto recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 10 de agosto de 2023, a las 09h22, por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, dentro del juicio de impugnación No. 13802-2020-00167. De ello, frente a la verdad procesal se tiene lo siguiente:

1.- COMPETENCIA.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador *(léase también solo Constitución o CRE)*; artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial *(léase también COFJ),* artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos *(léase también COGEP)*. **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021[1], conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 23 de septiembre de 2024, a las 12h00 (fj. 20 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal

1 Resolución No. 02-2021 dictada el 05 de febrero de 2021 por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia.

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

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

integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ), el Tribunal en su actual integración es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional Titular; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- VALIDEZ PROCESAL.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los sujetos procesales a través de sus defensas técnicas, en la audiencia de casación llevada a cabo el día 25 de noviembre de 2024, a las 14h45, y su reinstalación el día 27 de noviembre de 2024, a las 11h00.

3.- ANTECEDENTES PROCESALES.- 3.1.- El Tribunal de instancia, en audiencia única conjuntamente con las partes procesales, fijaron el punto de controversia y objeto del debate, mismo que consta dentro de la sentencia (fj. 536 exp. de instancia), en los siguientes términos: *ª Que el Tribunal en sentencia determine si procede o no dejar sin efecto legal la Resolución No. 917012020RREV000038 emitida en fecha 06 de febrero del 2020, misma que decide ratificar la liquidación de pago No. 13201906500192266 por diferencias en la declaración del impuesto al valor agregado del ejercicio fiscal 2013, dictada el 12 de febrero del 2019 y notificada el mismo día; y, la liquidación de pago No. 13201906500251938 por diferencias en la declaración del impuesto al valor agregadoº* . **3.2.-** El Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, en sentencia de 11 de julio de 2018, a las 13h59, por voto de mayoría resolvió: *ª (...)* ***1. Declarar con lugar*** *la demanda propuesta por* ***HECTOR HUGO VARGAS CEDEÑO*** *y deja sin efecto la Resolución No. 917012020RREV000038 emitida en fecha 06 de febrero del 2020, por ende la liquidación de pago No. 13201906500192266 por diferencias en la declaración del impuesto al valor agregado del ejercicio fiscal 2013, dictada el 12 de febrero del 2019 y notificada el mismo día; y, la liquidación de pago No. 13201906500251938 por diferencias en la declaración del impuesto al valor agregado dictada el 26 de febrero del 2019; por haberse configurado la caducidad de la facultad determinadora del Servicio de Rentas Internas.* ***2.*** *En virtud, que la demanda ha sido aceptada; y, en base a lo previsto en el Art. 324 del Código Orgánico General de Procesos, una vez*

ejecutoriado este fallo SE DISPONE LA DEVOLUCIÓN a la parte Actora de la suma rendida por concepto de caución para suspender los efectos del acto impugnado y cuyo comprobante de transacción consta a fojas 64 del expediente, el mismo que deberá ser entregado a cualesquiera de los abogados de la parte Actora, dejando copia certificada en el expediente. (...)ª . **3.3.-** El Procurador Fiscal del Servicio de Rentas Internas *(en adelante SRI, autoridad o administración tributaria, o, entidad o institución demandada)*, interpuso recurso de casación (fjs. 551 a 558), el cual fue calificado de oportuno por los jueces de instancia en auto de 30 de noviembre de 2023, a las 16h31 (fj. 578), quienes dispusieron que se remita el proceso a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para su tramitación correspondiente.

4.- SOBRE EL RECURSO DE CASACIÓN.- 4.1.- Calificación y admisión del recurso.- 4.1.1.- Mediante auto de 22 de marzo de 2024, a las 10h50 (fj. 4 exp. casacional), el Dr. Mauricio Bayardo Espinosa Brito, en su calidad de Conjuez Nacional, realizó el examen de admisibilidad del recurso y dispuso que sea aclarado en los siguientes términos: *ª(...)* ***7.*** *En la* ***fundamentación del cargo, prevista en el numeral 4 del art. 267 del COGEP****, se refiere a la falta de aplicación de los artículos 82, 83 y 143 del Código Tributario, explicando las razones por las cuales estima la existencia de este vicio; más expone también que el Tribunal* ***dejó de observar jurisprudencia especializada,*** *mencionando ciertos fallos de los cuales no llega a establecer que constituyan precedente jurisprudencial obligatorio; el recurrente no toma en cuenta que para que una Resolución dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario constituya precedente que se asimile a norma sustantiva, esta debe ser declarada como tal por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, conforme lo establece el artículo 185 de la Constitución de la República del Ecuador, lo que no se advierte en su escrito, ni tampoco evidencia que se le haya dado ese valor en la sentencia que se impugna.* ***8.*** *Por lo expuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 270 del COGEP,* ***SE DISPONE QUE LA PARTE CASACIONISTA, DENTRO DEL TÉRMINO DE CINCO DÍAS****,* ***ACLARE,*** *si las sentencias que apunta ha faltado aplicarse fueron aprobadas por el Pleno de la Corte Nacional de justicia en los términos fijados en el numeral 7 de este auto, de manera que constituya precedente jurisprudencial obligatorio. (...)º* [sic]. **4.1.2.-** Por lo que, a través de escrito presentado el 28 de marzo de 2024, a las 16h23 (fjs. 6 a 8 exp. casacional), la autoridad tributaria presentó su escrito de aclaración, en el que expresa que debido a un lapsus en el escrito, no se señaló que el criterio reiterado contenido dentro de la sentencia dictada en el proceso No. 09501-2020-00318 no constituye un precedente jurisprudencial obligatorio, y por tanto, manifiesta que deja sin efecto su acusación sobre la falta de aplicación del fallo dictado dentro del recurso de casación No. 261-2006; más sin embargo, se ratifica en su postura de que el fallo dictado dentro del recurso de casación No. 107-2000, sí

constituiría un precedente jurisprudencial obligatorio, no considerado y no aplicado dentro de la sentencia, lo cual estima que evidenciaría la procedencia de su recurso de casación, pues explica que los jueces de instancia al no considerar la jurisprudencia señalada, habrían pasado por alto el acto administrativo y en su lugar analizado el contenido de los actos previos de determinación, mismos que se encontrarían firmes no por haber sido recurridos en vía administrativa. **4.1.3.-** Consecuentemente, en auto de 17 de abril de 2024, a las 16h41 (fjs. 10 a 16), el Dr. Diego Gordillo Cevallos, actuando en su anterior calidad de Conjuez Nacional de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, examinó la aclaración solicitada, analizando su contenido y admitiendo parcialmente el recurso de casación interpuesto por la causal quinta del artículo 268 del COGEP, por falta de aplicación de normas de derecho sustantivo, pese a que dentro del auto de admisión consta un *lapsus calami* en el cual se refiere a la causal invocada como ©errónea interpretación© cuando lo correcto es la ©falta de aplicación© hecho que fue enmendado a través del auto de fecha 19 de noviembre de 2024, a las 16h32, que obra a foja 29 del expediente casacional; de modo que, habiéndose admitido parcialmente el recurso, se dispuso correr traslado a la contraparte para que emita su respectivo pronunciamiento y que se remita el proceso a los jueces de esta Sala, para continuar con su sustanciación respectiva.

4.2.- Fundamentación del recurso.- 4.2.1.- Mediante escrito de fecha 19 de septiembre de 2023, a las 08h13, el Abg. Ramón Fabricio Vélez Vélez, en su calidad de Procurador Fiscal del SRI, conferida por la Econ. Monserrate Auxiliadora Holguín, Directora Zonal 4 del SRI de ese entonces, conforme lo tiene acreditado en la documentación constante de foja 500 a 503 del expediente de instancia, interpuso recurso de casación en contra del fallo de 10 de agosto de 2023 de 2023, a las 09h22, emitida por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, fundamentando su recurso en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por cuanto estima que se incurrió en la falta de aplicación de normas de derecho sustantivo, específicamente los artículos 82, 83 y 143 numeral 1 del Código Tributario. **4.2.2.-** Comienza por citar ciertos parámetros establecidos previamente por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario referentes a la procedencia del caso quinto, así como también, transcribe textualmente las normas de derecho que estima infringidas y alega que los juzgadores no subsumieron los hechos controvertidos a una norma sustantiva pertinente, pues sostiene que en su sentencia, el Tribunal de instancia debió verificar la existencia de la causal de recurso de revisión invocada por la parte actora, ya que solo de esa manera se podía revisar el acto firme o la resolución ejecutoriada. **4.2.3.-** Posteriormente, transcribe el acápite décimo de la sentencia, en el que acusa que se habría producido el vicio casacional y procede a definir que un acto administrativo es ejecutivo una vez que adquiere firmeza o ejecutoriedad, mencionando que cuando se adquiere esta calidad, los actos firmes y las resoluciones ejecutoriadas no son impugnables conforme lo determinaría el principio de seguridad jurídica; sin embargo, indica que en los casos previstos en el

artículo 143 del Código Tributario cabe la insinuación de un recurso de revisión contra tales actos firmes o ejecutoriados de naturaleza tributaria, de lo cual al tramitarse dicho recurso, se expide una resolución que goza igualmente de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, más la misma puede ser objeto de la acción contenciosa tributaria a través de una demanda de impugnación. **4.2.4.-** Manifiesta que en sede administrativa, el señor Héctor Hugo Vargas Cedeño dedujo un recurso de revisión en contra de dos actos de determinación firmes, la Liquidación de Pago No. 13201906500192266 por diferencias en las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado *(en adelante solo IVA)* del ejercicio fiscal 2013 y la Liquidación de Pago No. 13201906500251938 por diferencias en las declaraciones del IVA del ejercicio fiscal 2014, lo cual resultó en la emisión de la Resolución No. 917012020RREV000038, la cual negó el recurso de revisión y fue impugnada en sede judicial, por cuanto se alegó que habría operado la caducidad de la la facultad determinadora del SRI en la emisión de las liquidaciones, y que el acto administrativo impugnado adolecía de motivación. No obstante, expone que sobre los actos determinativos firmes, el contribuyente habría renunciado de forma tácita a su derecho de accionar la vía administrativa para reclamarlos, así como a la vía contencioso tributaria para impugnarlos, por lo que considera que dichos actos son inmutables, mas sin embargo, el actor habría presentado un recurso de revisión con la única finalidad de obtener un acto administrativo que pueda ser impugnado en vía judicial, sin tan siquiera fundamentar debidamente la causal de recurso de revisión insinuado, pues su único sustento eran alegaciones sobre la caducidad y la falta de motivación, impidiendo así que el recurso prospere. **4.2.5.-** De ello, indica a su entender, que a los juzgadores de instancia les correspondía pronunciarse exclusivamente respecto de la validez jurídica de la Resolución No. 917012020RREV000038 conforme a lo determinado en el numeral 1 del artículo 143 del Código Tributario, debiendo tener en cuenta la imposibilidad de dar de baja los actos firmes que constaban como antecedentes de dicha resolución, de modo que enfatiza las siguientes aclaraciones: **i)** El contribuyente no habría ejercido su derecho de impugnar los actos administrativos mediante el reclamo correspondiente, por lo que las liquidaciones de pago habrían adquirido firmeza; **ii)** Luego de que quedaron en firme, al contribuyente le asistía la posibilidad de presentar un recurso de revisión sobre tales actos, mas no el poder impugnarlos en sede judicial; y **iii)** Una vez que se emitió la respectiva resolución del recurso de revisión, la misma podía ser impugnada en sede judicial para verificar su validez jurídica, pero aquello no incluía la posibilidad de dejar sin efecto los actos determinativos firmes que fueron sus antecedentes, pues se estaría pasando por alto la existencia misma del acto impugnado. **4.2.6.-** En ese escenario, indica que en la sentencia de mayoría los jueces de instancia, inobservando las proposiciones jurídicas que estima infringidas, habrían aplicado indebidamente los artículos 89 y 94 numeral 1 del Código Tributario, lo que los llevó a dejar sin efecto las liquidaciones de pago por considerar que operó la caducidad de la facultad

determinadora del SRI, pese a que dichas liquidaciones se habrían configurado como inimpugnables, irrevocables e inmutables; de manera que, expresa que dichos actos determinativos firmes eran inimpugnables en sede administrativa o judicial, con excepción de la insinuación de un recurso de revisión en su contra, precisando que únicamente la resolución que atienda dicho recurso de revisión podría ser objeto de impugnación por vía judicial, sin que ello implique efecto alguno sobre los actos administrativos previos, pues considera a éstos irrevocables, estables, inamovibles, inmutables y con efecto de cosa juzgada. **4.2.7.-** Por tal motivo, señala que la trascendencia del vicio radica en que, si los jueces hubieran aplicado los artículos 82, 83 y 143 numeral 1 del Código Tributario, hubieran establecido que las liquidaciones de pago eran actos firmes, inmutables e invariables por el ministerio de la ley, limitándose a declarar la nulidad de la resolución administrativa que atendió el recurso de revisión. **4.2.8.-** Concluye su escrito con la siguiente petición: *ª(...) Por lo anteriormente expuesto, respetuosamente solicitamos para ante los Señores Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, se case la sentencia dictada por voto de mayoría del Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, el 10 de agosto del 2023, a las 09h22, notificada el 10 de agosto de 2023, dentro del Juicio de Impugnación No. 13802-2020-00167 propuesto por el señor HECTOR HUGO VARGAS CEDEÑO, y expida la resolución clara, precisa y congruente que en su lugar corresponda. (...)º* [sic].

4.3.- Contestación al recurso.- 4.3.1.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 21 de mayo de 2024, a las 14h49 (fjs. 17 a 19 exp. casacional), comparece el Abg. Vicente Amador Flor Cedeño, en su calidad de Procurador Judicial del señor Héctor Hugo Vargas Cedeño, actor de la causa, conforme consta de la documentación que obra en autos de foja 511 a 515, para dar contestación al recurso interpuesto de la siguiente manera: **4.3.2.-** Para contrarrestar los argumentos de la autoridad tributaria, inicia por referir que el recurso de casación es técnico y formal, que debe cumplir con estándares mínimos de admisibilidad, los cuales considera que no fueron cumplidos conforme se habría dispuesto en el auto de aclaración del 22 de marzo, y que pese a ello fue admitido su recurso, argumentando que en el escrito de aclaración no consta una exposición clara ni técnica acerca de la supuesta falta de aplicación de precedentes jurisprudenciales obligatorios, indicando además que el recurso interpuesto denotaría una expresa disconformidad con la decisión adoptada, pero no con las razones que soportaron dicha decisión. **4.3.3.-** Transcribe parte del escrito de aclaración de la entidad demandada y menciona que no se precisa en ninguna parte la jurisprudencia obligatoria que se habría dejado de aplicar, sin tampoco se delimite su incidencia en la parte dispositiva de la sentencia; por otra parte, expresa que el SRI sustentó su recurso de casación en la causal quinta del artículo 268 del COGEP, por falta de aplicación, pero que nada dice respecto de la insuficiencia motivacional del acto impugnado, que habría sido analizada por el Tribunal de instancia

dentro del considerando 10.23 de su sentencia, del cual realiza igualmente una transcripción textual, manifestando que al haber sido un cargo atendido favorablemente por los jueces, no cambiaría el sentido ineludible del fallo recurrido, ya que se habrían abordado dos argumentos de fondo, de los cuales la administración tributaria omitió pronunciarse sobre uno de ellos en su recurso de casación. **4.3.4.-** Concluye su escrito con la siguiente pretensión: *ª (...) 2.1. Por los argumentos expuestos, SOLICITO SE PROCEDA A RECHAZAR EL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO POR EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS EN FECHA 19 DE SEPTIEMBRE DEL 2023 Y ESCRITO DE ACLARACIÓN DE RECURSO DE CASACIÓN DE FECHA 28 DE MARZO DEL 2024 mismo que tiene por objeto que se case la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en Portoviejo, dentro del juicio No. 13802-2020-00167. (...)º* [sic].

5.- DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO.- Frente a los argumentos esgrimidos por la institución casacionista, corresponde determinar si la sentencia recurrida ha incurrido en la causal quinta del artículo 268 del COGEP, por falta de aplicación de los artículos 82, 83 y 143 del Código Tributario.

6.- ANÁLISIS.- Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, para resolver el problema jurídico planteado, derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido parcialmente por el Conjuez Nacional, quien actualmente actúa en calidad de Juez Nacional Encargado Ponente, reflexiona lo siguiente:

6.1.- Determinación de causales.- El recurso de casación se fundamenta en la causal 5 del artículo 268 del COGEP que dispone: *ª Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto. (...)º* . Se tiene entonces que, el numeral quinto contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva. En este caso, de configurarse el yerro jurídico en la sentencia, ésta debe ser corregida, teniendo en cuenta que existe la restricción de revisión probatoria[2] y que por lo tanto, su planteamiento debe ser analizado a partir de los hechos dados por probados en la sentencia.

2 Art. 270 inc. 4to del COGEP, que establece: *" Art. 270.- Admisibilidad del recurso. (Sustituido por el Art. 43 de la Ley s/n, R.O. 517-S, 26-VI-2019).- (...) No procede el recurso de casación cuando de manera evidente lo que se pretende es la revisión de la prueba. (...)"*

6.2.- Conceptualización doctrinaria.- Muchos autores y estudiosos del tema se han pronunciado sobre el vicio alegado, por ejemplo, lo manifestado por el jurista Luis Tolosa, quien menciona que: *ª (...) Ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentenciaº* .[3]

6.3.- Normas aplicables al caso.- Las normas de derecho que la entidad recurrente estima infringidas en la presente causa son las siguientes: **6.3.1.-** Código Tributario: **6.3.1.1.-** *ª Art. 82.- Presunción del acto administrativo.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados. Sin embargo, ningún acto administrativo emanado de las dependencias de las direcciones y órganos que administren tributos, tendrán validez si no han sido autorizados o aprobados por el respectivo director general o funcionario debidamente delegado.º* ; **6.3.1.2.-** *ª Art. 83.- Actos firmes.- Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala.º* ; **6.3.1.3.-** *ª Art. 143.- Causas para la revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos: 1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite. (...)º* .

6.4.- Estudio del caso en cuestión.- En relación al recurso de casación planteado por la administración tributaria por la causal señalada, se considera lo siguiente: **6.4.1.-** Resulta relevante tener presente el objeto de controversia señalado en la sentencia y fijado por las partes de común acuerdo con el juzgador en la audiencia preliminar, el mismo que se encuentra transcrito textualmente en el numeral 3.1.- de la presente sentencia. **6.4.2.-** Para iniciar el análisis es importante mencionar que en el caso de estudio se ha propuesto la causal quinta que contiene los errores *in iudicando*, para lo cual se debe partir de los hechos probados sin que sea pertinente valoración de la prueba, conforme

3 Tolosa Villabona, Luis (2008). Teoría y Técnica de la Casación: Civil - Penal, Laboral - Penal Militar - Acciones de grupo - Derecho Comparado. Bogotá, Colombia: Ediciones Doctrina y Ley, pág. 359.

se estableció previamente en el considerando 6.1.- de esta sentencia; no obstante, previo a delimitar los hechos dados por probados, este Tribunal Nacional considera pertinente develar que de la lectura integral a la sentencia recurrida, en la misma se recogen y atienden los argumentos y pretensiones propuestos por la parte actora en su demanda, esto es: a) Las alegaciones respecto de la caducidad de las liquidaciones de pago, como antecedentes de la resolución administrativa impugnada, que desvirtuarían directamente la legalidad y legitimidad de la misma, y; b).- La acusación de la falta de motivación del acto administrativo materia de la litis, conforme se corrobora de la pretensión del accionante ubicada en la sentencia dentro del último inciso del considerando 6.1. de la misma. Así pues, pasamos a precisar los siguientes hechos probados: **i)** El señor Héctor Hugo Vargas Cedeño, durante el transcurso del año 2013, en las fechas 20 de febrero, 20 de marzo, 20 de mayo y 20 de noviembre, presentó las declaraciones y adhesivos concernientes a la declaración del IVA por el período fiscal 2013; **ii)** En el año 2014, en las fechas 10 de enero, 18 de marzo, 13 de mayo, 22 de abril y 11 de junio, el contribuyente presentó las declaraciones y adhesivos concernientes a la declaración del IVA por el período fiscal 2014; **iii)** El 09 de noviembre de 2018, la Dirección Zonal 4 del SRI notificó la Comunicación de Diferencias No. CMA-CGTOCDC18-00000019-M, sin que conste respuesta por parte del contribuyente; **iv)** El 12 de febrero de 2019 se emitió y notificó la Liquidación de Pago No. 13201906500192266 por diferencias en la declaración del IVA del ejercicio fiscal 2013, suscrita por la Directora Zonal 4 del SRI de la fecha; **v)** El 26 de febrero de 2019 se emitió y notificó la Liquidación de Pago No. 13201906500251938 por diferencias en la declaración del IVA, suscrita por la Directora Zonal 4 del SRI de la fecha; **vi)** El 31 de mayo de 2019, el señor Héctor Hugo Vargas Cedeño presentó una insinuación de recurso de revisión en contra de las liquidaciones de pago No. 13201906500192266 y 13201906500251938 ante la máxima autoridad del SRI; **vii)** El 06 de febrero de 2020, la Directora General del SRI emitió la Resolución No. 917012020RREV000038 que negó el recurso de revisión, la cual fue notificada al administrado el 11 de febrero de 2020; **viii)** El contribuyente impugnó la Resolución No. 917012020RREV000038, por lo que en juicio se tuvo como probado que tanto en la resolución impugnada, como en las liquidaciones de pago, el análisis de las transacciones por parte del SRI no reflejó irregularidades por parte de los proveedores o incapacidad alguna para realizar dichas transacciones, así como tampoco se identificó la omisión de declarar impuestos, sino netamente incorrecciones numéricas en dichas declaraciones; **ix)** Al no evidenciarse ningún ocultamiento de rubros o algún tipo de renta, sino que se verificaron diferencias meramente numéricas, los jueces concluyeron que no era aplicable el período de seis años de caducidad para la facultad determinadora del SRI, conforme lo determinado en el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, siendo en su lugar aplicable el período de tres años contemplado en el numeral 1 del artículo 94 ibídem; **x)** Desde la fecha de presentación de las

declaraciones hasta la comunicación de diferencias, y la posterior notificación de las liquidaciones de pago, cuando se inició la gestión tributaria, transcurrieron más de los tres años previstos en el numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario; **xi)** A más de ello (caducidad), se resolvió que el acto impugnado no cumplió los estándares de motivación establecidos por la Corte Constitucional, y por tanto, se concluyó que no se encontraba debidamente motivado. En este orden de ideas, cabe proseguir con el estudio del caso invocado, al tenor de las siguientes reflexiones:

6.4.3.- Conforme las argumentaciones de la institución casacionista, delimitadas en el considerando 4.2.- de esta sentencia, cabe en primer lugar tener en cuenta el carácter dispositivo, riguroso y extraordinario del recurso de casación, por lo que resulta primordial considerar el alcance del caso quinto del artículo 268 del COGEP, según lo delimitado en el considerando 6.1.- de este fallo, así como su consecuencia jurídica descrita en el numeral 3 del artículo 273 ibídem, que establece: *ª(...) Art. 273.- Sentencia. Una vez finalizado el debate, la o el juzgador de casación pronunciará su resolución en los términos previstos en este Código, la que contendrá: (...) 3. (Reformado por el Art. 44 de la Ley s/n, R.O. 517-S, 26-VI-2019).- Si la casación se fundamenta en las demás causales, el Tribunal de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia casará la sentencia en mérito de los autos y expedirá la resolución que en su lugar corresponda, remplazando los fundamentos jurídicos erróneos por los que estime correctos. (...)º* [4], en tal consideración, es menester advertir que las normas de derecho sustantivo que la entidad recurrente estima como no aplicadas, corresponden a enunciados jurídicos conceptuales y sustantivos que debieron haber sido considerados por los jueces de instancia, acorde al objeto de la controversia delimitado en la misma sentencia, y fijado conforme obra en el numeral 3.1.- de este fallo.

6.4.4.- Frente a ello, se observa que el punto de la litis versaba sobre la legalidad de la Resolución No. 917012020RREV000038 de 06 de febrero de 2020, toda vez que la acción fue propuesta en contra del acto que atiende el recurso de revisión el cual analiza y atiende la causal prevista en el artículo 143.1 del Código Tributario (errores de hecho y derecho) en cuanto a la caducidad de la facultad determinadora para auditar los ejercicios fiscales de los años 2013 y 2014 así como su motivación, lo cual refleja que el enfoque de los juzgadores para resolver el litigio de la causa fue encaminado a tratar tales asuntos, tanto más que en el inciso segundo de su considerando 10.9. expresaron lo siguiente: *ª(...) En este contexto,* ***al entrar a analizar la normativa que corresponde al caso concreto,*** *para establecer si hubiera operado la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria con relación a las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado en el ejercicio fiscal 2013 y 2014* ***y si el acto administrativo impugnado adolece de falta***

4 Art. 273 num. 3 del Código Orgánico General de Procesos.

***de motivación**; así como las consecuencias jurídicas que deriven de tales situaciones, (...)º* [sic] (fj. 538), de modo que, se verifica que la sentencia afronta alegaciones destinadas a determinar si las liquidaciones de pago habrían sido emitidas luego de que operó la caducidad de la facultad determinadora del SRI, y si estas se encontraban motivadas, aspectos que claramente se subsumen en el numeral 1 del art. 143 del Código Tributario (errores de hecho y de derecho) y si bien es desafortunada la sentencia en cuanto a que no citan expresamente dicha norma, el análisis que realiza aplica dicha norma de manera implícita, pues atienden el fondo del asunto alegado en el recurso de revisión, que parte del art. 143 del Código Tributario.

6.4.5.- Ahora bien, a más de establecer y fundamentar el yerro jurídico, por técnica casacional, es deber del recurrente sustentar la trascendencia del vicio que se acusa, puesto que ello implica la directa incidencia en la parte dispositiva del fallo, para lo cual cabe mencionar que, la exégesis en la sentencia dictada por los jueces de instancia, atiende a las pretensiones y argumentos planteados en la demanda, específicamente las acusaciones de caducidad de los actos firmes de determinación que como se indicó, fueron afrontados y ratificados en la Resolución No. 917012020RREV000038, así como la falta de motivación objetada sobre la misma, por lo cual a entendimiento de estos juzgadores, implícitamente se analizó la legalidad y los errores de hecho o de derecho contenidos del acto administrativo impugnado; de manera que, en aras de reforzar este análisis, resulta crucial remontarnos a los siguientes criterios doctrinarios respecto de lo que contempla el recurso de revisión: El jurista Vicente Escuin señala que: *ª El recurso de revisión es considerado como un recurso que procede por motivos tasados, previstos para remediar situaciones de injusticia notoria producida por actos firmes, esto es, que han trascurrido el plazo de interposición del recurso ordinario, o que agotan la vía administrativa.º* [5]; por lo que, se reflexiona que el recurso extraordinario de revisión constituye una institución jurídica de impugnación extraordinaria en sede administrativa que busca hacer efectiva la juridicidad y la justicia como parte de la autotutela por sobre la calidad de actos firmes o que han causado estado.

En definitiva, si los juzgadores de instancia sin citar de manera expresa la norma que contiene las causas de la revisión, aplican la misma en su análisis, no puede intentar alegarse que por ello hay un error de derecho, menos aún cuando se entiende que con la cita expresa de dicha norma o con su aplicación implícita, el Tribunal A quo hubiere llegado a la misma decisión; esto es, no existe trascendencia en el cargo alegado, pues los juzgadores llegan a su decisión por considerar que existieron errores de hecho y de derecho que se verifican en el análisis de la caducidad de la facultad determinadora y en la falta de motivación del acto de determinación, y los corrigen.

5 Escuin Palop, Vicente (2016). Elementos de Derecho Público, Madrid: Tecnos, pág. 146.

6.4.6.- Por otra parte, acerca de la caducidad de la facultad determinadora cabe precisar lo esclarecido por el Dr. José Vicente Troya, quien manifiesta que: *ª(¼) Para el orden tributario consiste en el enervamiento de la facultad determinadora de obligaciones tributarias que ostenta la administración activa. Ocurre por el transcurso del tiempo. Dicho de otro modo, dentro de lo que en el derecho administrativo se considera la oportunidad, los actos administrativos de determinación de obligación tributaria deben emitirse tempestivamente. Caduca la facultad de la administración para determinar las obligaciones tributarias; (...) La caducidad es institución de derecho público. Opera de oficio y debe ser reconocida y declarada a petición de parte o sin ella, por autoridades administrativas y jueces (...)º*[6], De tal apreciación se infiere entonces que, la caducidad es una figura de orden público que debe ser declarada ya bien por insinuación o de oficio, puesto que toda actuación administrativa en contravención al tiempo de caducidad resulta a todas luces arbitraria y ajena al derecho.

6.4.7.- Bajo esa égida y considerando las ideas puntualizadas con antelación, es menester plantear el cuestionamiento sobre si al atender un recurso extraordinario de revisión *¿pesa más analizar la firmeza y ejecutoriedad de un acto administrativo o la legalidad con la que fue emitido dicho acto*? De modo que para atender la interrogante, es ineludiblemente y necesario exponer que los legisladores han provisto al administrado la posibilidad de acudir ante la máxima autoridad tributaria que emite un acto administrativo que causa una afectación a sus intereses, para insinuar un recurso extraordinario sobre la base de las causales previstas en el artículo 143 del Código Tributario, a fin de que en esencia, se cumpla la finalidad misma del recurso de revisión esto es, garantizar como se dijo, que impere la ley y la justicia por sobre resoluciones o actos administrativos que han adquirido la condición de actos firmes o resoluciones ejecutoriadas. En ese orden de ideas, manteniendo concordancia con lo destacado con anterioridad, este Tribunal Nacional, a más de encontrarse limitado de realizar valoración probatoria, no puede desconocer los hechos dados por probados en el proceso, en virtud de la causal sustentada por la propia institución recurrente, entendiéndose por tanto que se encuentra de acuerdo con los mismos (*según lo descrito desde el literal viii) hasta el x) del considerando 6.4.2.- de esta sentencia*), esto es que el SRI ejerció su facultad determinadora fuera de los tres años que disponía para emitir las liquidaciones de pago por diferencias en los ejercicios fiscales de los años 2013 y 2014, y por tanto, al haber excedido dicho plazo, caducó su facultad determinadora para emitir dichos actos pese a encontrarse firmes, destacándose nuevamente que al tratarse la caducidad, una cuestión de orden público que fue afrontado y resuelto en el acto que fue delimitado en instancia como materia del controvertido, la misma fue declarada así por los juzgadores

6 Troya Jaramillo, José Vicente (2014). Manual de Derecho Tributario, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, págs. 258 y 259.

de instancia, de todo lo cual se corrobora que los juzgadores han atendido implícitamente los presupuestos del artículo 143.1 del Código Tributario, tanto más que en sentencia se reconoce que la pretensión sobre la cual debían pronunciarse entre otras es: *ª (...) El accionante **pretende** que se deje sin efecto legal la resolución No. 917012020RREV000038 emitida en fecha 06 de febrero del 2020, misma que decide ratificar la liquidación de Pago No. 13201906500192266 por diferencias en la declaración del Impuesto al Valor Agregado del Ejercicio Fiscal 2013, dictada el 12 de febrero del 2019 y notificada el mismo día; y, la liquidación de Pago No. 13201906500251938 por diferencias en la declaración del Impuesto al Valor Agregado del Ejercicio Fiscal 2014, dictada el 26 de febrero del 2019 por la Econ. Marisol Andrade Hernandez, en su calidad de Directora General del Servicio de Rentas Internas y notificada el mismo día. (...)º* [sic] (fj. 535 y 536 vlta.), es decir el pronunciamiento judicial recurrido involucra ineludiblemente el asunto que fuera materia de la insinuación de revisión, así como el acto impugnado que es el que atiende el recurso de revisión tanto más que por ello los jueces de instancia, también se pronuncian y resuelven sobre la motivación del mismo y de todo ello no se aprecia el yerro del vicio alegado.

6.4.8.- Continuando con el análisis, en cuanto a los cargos propuestos a los artículos 82 y 83 del Código Tributario, delimitados en los numerales 6.3.1.1.- y 6.3.1.2.- del presente fallo, es menester reiterar que dichos artículos corresponden a conceptualizaciones acerca de la ejecutividad y firmeza de los actos administrativos tributarios, no obstante, dado que nunca estuvo en discusión la ejecutividad o firmeza de las liquidaciones de pago No. 13201906500192266 y No. 13201906500251938, puesto que es justamente sobre este tipo de actos que prospera la insinuación del recurso de revisión en sede administrativa (art. 139 Código Tributario) lo cual permite cerciorarse de la improcedencia del vicio alegado en la sentencia, pues tal aseveración no se configuraba como un hecho controvertido y por lo mismo, se desechan los cargos alegados.

6.4.9.- Finalmente es de advertir que, acorde a lo descrito en el literal xi) del considerando 6.4.2.- de este fallo, este Tribunal destaca que, teniendo en cuenta que en sentencia los jueces a más de la caducidad, también resolvieron (nral. 10.23) que el acto administrativo impugnado (Resolución No. 917012020RREV000038) carece de motivación toda vez que también fue parte del objeto controvertido, así pues, es de anotar que al respecto no se ha presentado cargo casacional ni argumento o repudio alguno tendiente a cuestionar tal decisión respecto del acto que atendió el recurso de revisión por lo que, aún en el caso hipotético de prosperar el cargo sustentado por parte de la administración tributaria, en nada alteraría el sentido de la decisión adoptada por los jueces del Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, plasmada en su sentencia escrita y examinada en el presente recurso extraordinario de casación.

6.4.10.- En base a las reflexiones que anteceden, este Tribunal Casacional determina que el cargo de falta de aplicación de los artículos 82, 83 y 143 numeral 1 del Código Tributario, sustentado en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, no encuentra asidero legal, por cuanto en la forma en la que fue propuesto no se ha demostrado su trascendencia, siendo manifiestamente improcedente.

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

7.1.- NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, el 10 de agosto de 2023, a las 09h22, en el proceso judicial No. 13802-2020-00167.

7.2.- Continúe actuando como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la Dra. Ligia Marisol Mediavilla, en virtud de la acción de personal vigente.

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

7.4.- Sin costas.

7.5.- Notifíquese, publíquese y devuélvase el expediente a la Sala especializada de origen.

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

247997664-DFE

Juicio No. 17510-2021-00142 RESOLUCION 658-2024

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 29 de noviembre del 2024, las 11h58. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Titular y los doctores Diego Patricio Gordillo Cevallos y Gustavo Adolfo Durango Vela, ponente, Jueces Encargados, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No.17510-2021-00142.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El señor Lenin Patricio Casco Guerra, procurador común y representante legal del CONSORCIO SERRANO PROAÑO CASCO**,** interpone acción de impugnación en contra de la Resolución No. 117012020RREC449359 que atiende el reclamo de impugnación a la Liquidación de pago Nro. 17202006500586065 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció en el punto 4.2 el objeto de la controversia en los siguientes términos: *ª Analizar la Resolución No. 117012020RREC449359 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, así como su antecedente la Liquidación de Pago No. 17202006500586065 por diferencias en el impuesto a la renta del año 2013, a fin de establecer si, se ha incurrido en falta de motivación y en la trasgresión a normas legales, en la emisión del acto de determinación tributaria levantado en contra de la sociedad actora; y, subsidiariamente, establecer si las transacciones observadas por la administración tributaria, tienen esencia económica y si se ha probado la materialidad de las mismas.º*

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=AMBATO CI 0501385058

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

1.3. Mediante sentencia dictada el 28 de abril del 2022, las 10h29, por el referido Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, se resuelve aceptar la demanda planteada por el representante legal del Consorcio Serrano Proaño Casco, y en consecuencia declara la nulidad de la resolución No. 117012020RREC449359, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, así como su antecedente, la liquidación de pago No. 17202006500586065 por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013, por contrarias a la garantía constitucional de la motivación, lesionar el debido proceso y el derecho a la defensa de la actora; dejando por tanto, sin efecto la obligación tributaria establecida en los actos impugnados.

1.4. La abogada Jhosselyn Micaela Paredes Viteri, procuradora fiscal de la autoridad tributario demandada, interpone recurso de casación (fs. 439 a 445), con fundamento en el caso **quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior), el cual es calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 16 de junio del 2022, a las 15h40 y remite el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto interlocutorio de 17 de agosto del 2023, las 09h24 dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, se admite a trámite el recurso de casación por el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, por la **falta de aplicación** del art. 3 de la Resolución NAC-DGERCGC20-00000023 y la **aplicación indebida** de los arts. 76.7 literales a, b, c y h de la Constitución de la República del Ecuador y 139.2 del Código Tributario.

2.- Competencia

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

COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 19 de octubre del 2023, a las 17h13, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

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

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los

procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día jueves 28 de noviembre de 2024, a las 11h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. La autoridad tributaria demandada**,** en su escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo sostiene que, en la sentencia se ha incurrido en caso 5 del art. 268 COGEP por el vicio de falta de aplicación del art. 3 de la Resolución NAC-DGERCGC20-00000023, con el que el SRI habilitó el uso de canales electrónicos en sus trámites internos; la norma cuya inobservancia se denuncia, da la viabilidad para que el contribuyente pueda presentar cualquier tipo de documentación durante el tiempo de suspensión de plazos, por tanto, mal podría concebirse que se lo haya podido dejar en la indefensión puesto que la administración tributaria, en aplicación del principio de simplicidad administrativa previsto en el art. 300 de la CRE habilitó un canal que prestaba las facilidades para cumplir con el requerimiento efectuado por el SRI, cuya aplicación conforme su disposición final, es de público y notorio conocimiento general, por lo que su aplicación no se encuentra en tela de duda.

4.1.1. Señala que el Tribunal de instancia no tomó en consideración esta Resolución, pues si la hubiese aplicado no habría llegado a la errónea conclusión que se dejado en indefensión al contribuyente, pues no tiene sentido sostener que no existía la posibilidad de que el contribuyente no pudiera ejercer su derecho a la defensa, ya que existía los medios tecnológicos que pudieran viabilizar la presentación de la información requerida por el SRI dentro del proceso de control tributario. Así las cosas, el recurrente expone que la disponibilidad de los medios tecnológicos, estuvieron abiertos desde el 30 de marzo de 2020, lo que comprende el término concedido para que el contribuyente presente los descargos de los que se considere asistido o presente una declaración sustitutiva; de igual manera señala que pudo haberse solicitado una prórroga para el cumplimiento del requerimiento del ente de control tributario. Por lo antes expuesto, señala que es determinante en la parte dispositiva de la sentencia por cuanto, el Tribunal concluye de forma equivocada que los actos impugnados son nulos o existe causal para declarar la nulidad de estos.

4.1.2. Cumpliendo la proposición jurídica denuncia que existe aplicación indebida de los arts. 139 numeral 2 del Código Tributario y 76 numeral 7 literales a), b), c) h) de la Constitución de la República del Ecuador, puesto que en su opinión para que un acto administrativo sea declarado nulo en primer momento deberá haber sido dictado con prescindencia de las normas de procedimiento, y en el caso el procedimiento de liquidación de pago fue cumplido a cabalidad por el SRI, aplicándose las normas de la LRTI para su emisión y los plazos determinados para el efecto; por lo que en prima facie mal podríamos concluir que se haya cumplido la primera condición del numeral 2 del art. 139 del Código Tributario.

4.1.3. Señala queen el hipotético no consentido que se considere que el SRI haya actuado prescindiendo del procedimiento o las formalidades que la ley prescribe, es indiscutible que al existir medios adecuados para la presentación de la información requerida, el contribuyente no ha quedado en la indefensión, pues el no haber presentado la declaración sustitutiva o los descargos de que se creía asistido no puede ser atribuido a la administración tributaria sino a una inacción por parte del contribuyente. Es más que evidente que el art. 139 numeral 2 del Código Tributario no es una norma de derecho que haya tenido que ser aplicada en el presente caso por cuanto, no se cumple ninguno de los requisitos establecidos en ese precepto normativo; pues según afirma, deben cumplirse al mismo tiempo las dos condiciones, es decir que se haya inobservado el procedimiento y que se lo haya dejado en indefensión.

4.1.4. En cuanto al art. 76 numeral 7 literales a), b), c) y h) de la CRE, expresa que si los jueces de instancia hubiesen aplicado el art. 3 de la Resolución 000023, se hubiesen percatado que no es cierto que se haya dejado en indefensión al contribuyente y menos aún que se haya inobservado el debido proceso, por lo que las normas de la Carta Magna son inaplicables.

4.1.5. Refiere además que no debió ser aplicada porque por efectos de la pandemia COVID-19, el SRI para la tramitación de las comunicaciones, consultas, peticiones solicitudes y requerimientos que las personas naturales y jurídicas públicas y privadas, emitió la precitada Resolución el 30 de marzo de 2020, por lo que el contribuyente tenía a su disposición para la recepción de documentación un canal, un mecanismo implementado para el estado de excepción en el territorio nacional y esté vigente el régimen de teletrabajo en el SRI y con el cual podía ejercer su derecho a la defensa.

4.1.6. Señala que los vicios denunciados son determinantes en la solución de la causa por cuanto, no es jurídicamente correcto en la medida que las disposiciones constitucionales no son subsumibles a los hechos de la sentencia, ya que como lo ha manifestado de forma reiterada el contribuyente contaba con los medios idóneos para ejercer su derecho a la defensa. Finalmente, solicita se case la sentencia y se deseche la demanda.

4.2. Contestación al recurso de casación por la parte actora.- El Consorcio Serrano Proaño Casco, dentro del término concedido por el Conjuez, da contestación al recurso propuesto, señala que, el procedimiento realizado por el SRI vulneró sus derechos constitucionales invocados, pues si bien, se establecieron directrices para la aplicación de la modalidad de teletrabajo en las instituciones del sector público contenidas en el Acuerdo Ministerial No. MDT-2020-076 del 12 de marzo de 2020, no es menos cierto que la implementación de la modalidad de teletrabajo no implicó la reanudación (tácita) de plazos, los cuales como se ha podido demostrar previamente se encontraban suspendidos por la propia autoridad. El argumento sobre el cual el SRI sustenta su análisis en estricto derecho carece de fundamento lógico, debido a que las razones por las cuales alega que debió ser aplicado el art. 2 de la Resolución -00023 no son incidentes y por tanto son intrascendentes al existir en la misma resolución en su art. 10 una norma que se contrapone a dicho argumento como quedó demostrado previamente. Sobre la aplicación indebida del numeral 2 del art. 139 del Código Tributario, expresa que, el argumento del SRI de que el contribuyente no ha caído en indefensión, hace un equivocado análisis en vista de que, la liquidación de pago y su posterior Resolución confirmatoria, dejaron en indefensión al contribuyente al no garantizar el cumplimiento de la normativa vigente respecto a los términos y plazos, además no le dio el tiempo suficiente para la preparación de su defensa, en vista de que al momento en el que el SRI solicitó los documentos, existían muchas restricciones debido a la emergencia sanitaria por COVID-19, lo que hizo imposible el recopilar la información.

4.2.1. Expone que, el Tribunal en forma clara y concreta fundamenta la aplicación del numeral 2 del art. 139, ya que, al haber notificado al contribuyente con la liquidación de Pago No. 17202006500586065, antes de que feneciera el término que le fue concedido por la misma Administración Tributaria mediante Comunicación de Diferencias, para que pueda ejercer sus derechos; se evidencia la vulneración a su derecho a la defensa y por tal motivo es

correcta la aplicación de dicha norma, acarreando así la nulidad del acto determinativo.

4.2.2. Para concluir, señala sobre la aplicación indebida del art. 76 numeral a), b) c) y h) de la CRE, que los jueces de instancia en base a su técnica jurídica en argumentar y concluir la vulneración del derecho a la defensa del contribuyente y la carencia de motivación en los actos administrativos del SRI; haciendo énfasis en la actuación contraria al principio de buena fe e inobservancia de los mismos actos de la administración, generando vulneración en la garantía de motivación del acto impugnado. Con lo mencionado y tomando en consideración que la base argumentativa del casacionista es netamente fáctica y no se refiere a cuestiones estrictamente jurídicas podrán observarse que el recurso extraordinario planteado por la demandada carece de sustento técnico y mucho menos cumple con los requisitos formales para la interposición de esta herramienta del derecho. Por lo que solicita se rechace el recurso planteado.

5.- Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, interpuesto por ente público tributario, incurre el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, la **falta de aplicación** del art. 3 de la Resolución NAC-DGERCGC20-00000023 y la **aplicación indebida** de los arts. 76.7 literales a, b, c y h de la Constitución de la República del Ecuador y 139.2 del Código Tributario.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación del SRI se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del COGEP que dispone:

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

de la sentencia o auto.º

El **caso 5** contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante revalorar las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.2. Alcance doctrinario del vicio denunciado.- Este caso contempla los errores in iudicando, los cuales deben ser propuestos por un vicio, siendo el invocado en este caso el de **falta de aplicación**, 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 precepto¼º* (Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Pág. 361).

En tanto que sobre la **aplicación indebida** ha manifestado que:

> *ª ...es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contemplaº*

6.3. Normas legales aplicables al caso.- Las normas que el recurrente estima infringidas son las siguientes:

Resolución NAC-DGERCGC20-00000023

*ª **Art. 3. ± Recepción. ±** La documentación dirigida al Servicio de Rentas Internas será recibida por uno de los siguientes canales, y con las consideraciones que para cada uno se establecen: **1. Sistema de Gestión Documental Quipux. ±** La documentación dirigida al Servicio de Rentas Internas e ingresada mediante el Sistema de Gestión Documental Quipux deberá contener la firma electrónica del peticionario. **2. Correo electrónico. ±** El Servicio de Rentas Internas, a través de su página web institucional, definirá y difundirá las direcciones de correo electrónico, según la jurisdicción territorial y tipo de trámite, para que el peticionario ingrese la documentación. Para el efecto, el documento estará en formato PDF, y deberá contar con la firma autógrafa del peticionario, así como la declaración expresa de conocer y aceptar que los documentos físicos originales serán presentados en las oficinas del Servicio de Rentas Internas una vez levantado el estado de excepción, incluso si su petición ha sido atendida, sin perjuicio del control posterior que pueda realizar la Administración Tributaria y de las acciones a las que hubiere lugar en casos de documentación inexacta o distinta a la enviada a través de este canal. En cualquier caso, el peticionario deberá incluir una digitalización de su documento de identificación y, de ser necesario, de los documentos que acrediten su calidad, así como una dirección de correo electrónico válida para recibir notificaciones, y la declaración expresa de aceptar la notificación por dicha vía, así como la aceptación de recepción de notificaciones, para lo cual bastará el registro de envío del Servicio de Rentas Internas, para considerar perfeccionada la notificaciónº .*

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:* ***a)*** *Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.* ***b)*** *Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa.* ***c)*** *Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones. h) Presentar de forma verbal o escrita las*

razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra.º

Código Tributario.

*ª **Art. 139.- Invalidez de los actos administrativos.-** Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos: (¼) 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamoº .*

6.4. ANÁLISIS DEL CASO SUBJUDICE.- El recurrente señala que en la sentencia al dejarse de aplicar el art. 3 de la Resolución NAC-DGERCGC20-00000023, mediante la cual se habilito los canales tecnológicos para la recepción de la documentos requeridos a los contribuyentes, declarando que se ha trasgredido el procedimiento dejando en indefensión al contribuyente, se ha aplicado indebidamente los arts. 139. 2 y 76.7 a), b), c) y h) de la CRE, para cuyo análisis se considera:

6.4.1. Teniendo en cuenta que el caso propuesto, parte de la aceptación de los hechos establecidos por los jueces como probados en la sentencia, tenemos como tales**: i)** El 6 marzo de 2020 se notificó a la actora con la comunicación de diferencias No. DZ9-GPNOFRC20-00000003-M, en la cual se le concedió el término de 20 días hábiles para que sustituya su declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013 o, de ser el caso, justifique las inconsistencias detectadas; **ii)** Conforme el calendario de dicho año, el término empezó a transcurrir desde el 9 marzo de 2020, habiendo pasado tan solo cinco días desde que se suspendieron los términos el 16 de marzo de 2020, a causa de la crisis sanitaria por la COVID-19; **iii)** El 24 de abril de 2020 fue notificado con la liquidación de pago No. 17202006500586065, en la que se le pretende cobrar una obligación tributaria por USD 154,676.99, el 20% de recargos e intereses, bajo el argumento de que no se presentó documentación que justifique las diferencias establecidas y en las que se observó la

materialidad de las transacciones; **iv)** El término que le fue concedido al consorcio, para que pueda ejercer sus derechos consecuentes, con la referida comunicación de diferencias del 6 marzo de 2020 (hecho no controvertido), aún se encontraba decurriendo cuando fue notificada con el acto determinativo, el 24 de abril de 2020, toda vez este término inició el 9 de marzo de 2020, siendo que el 16 de los mismos mes y año se suspendieron los plazos y términos en sede administrativa, y se reanudaron el 29 de junio de 2020.

6.4.2. En la sentencia los jueces establecen que: *ª este procedimiento vulneró, entre otros, el derecho invocado por la accionante, cuál es el de la defensa, pues si bien, de acuerdo con las disposiciones del Acuerdo Ministerial No. MDT-2020-076 de 12 de marzo de 2020, se establecieron las directrices para la aplicación del teletrabajo en las instituciones del sector público, no es menos cierto que tal modalidad de trabajo, no implicó, bajo interpretación alguna, reanudación de plazos, los cuales se encontraban suspendidos por la propia Autoridad, conforme lo sustentado. (¼) En esencia, la seguridad jurídica persigue legitimidad, en su más amplio concepto y dentro de cada una de las formas de actuación del Estado, por ello, los administrados se encontraban compelidos a acatar la suspensión de términos dispuesta por la Administración, sin que quepa su desconocimiento por parte de la misma Autoridad, en tanto vulnera la seguridad del contribuyente que actuó de manera consecuente a sus resoluciones. De esta manera, el tribunal estima que, al haberse notificado a la compañía actora el 24 de abril de 2020 con la liquidación de pago No. 17202006500586065, antes de que venciera el término que le fue concedido con la comunicación de diferencias, para que pueda ejercer sus derechos, se violentó su derecho a la defensa, por lo que, este proceder que desconoce derechos y garantías constitucionales, se enmarca en lo previsto en el numeral 2 del artículo 139 del Código Tributario, acarreando la nulidad del acto determinativo. Ahora bien, el Consorcio, inconforme con la manera en que la liquidación de pago fue emitida, propuso su reclamo administrativo, con una fundamentación similar a la expresada en juicio, es decir, alegando la invalidez del acto por la trasgresión a su derecho a la defensa. Es así que el acto impugnado en esta acción, tampoco hace eco de las consideraciones establecidas anteriormente por el Tribunal, pues en el mismo, la Administración para justificar su actuar señala básicamente lo siguiente: ª ¼ RESPECTO A LOS PLAZOS DE ATENCIÓN DE LOS RECLAMOS ADMINISTRATIVOS: (¼), es decir, pese a que es la misma Administración Tributaria la que ha emitido las*

resoluciones sobre suspensiones de términos, dichas consideraciones no son aplicadas en la resolución del reclamo, contraviniendo así sus actos propios y contrariando la buena fe. Es por estas consideraciones, que en la resolución del reclamo concluye: ª ¼ Argumento del Servicio de Rentas Internas: 7.1 RESPECTO AL DEBIDO PROCESO Y LA INDEFENSIÓN.- (¼)7.1.12 Ahora bien, dentro de sus argumentos el sujeto pasivo CONSORCIO SERRANO PROAÑO CASCO manifestó que la Administración Tributaria al haber emitido la Liquidación de Pago No. 17202006500586065 afectó su derecho al debido proceso y al legítimo derecho a la defensa, ya que no se consideró el estado de excepción declarado por el Gobierno Ecuatoriano sin considerar la suspensión de los plazos y términos declarada por la propia Administración Tributaria, sin considerar inclusive que la jomada laboral en instituciones públicas y privadas se encontraban suspendidas; ante lo cual se manifiesta lo siguiente: (¼)De lo expuesto se puede evidenciar que el proceso de control inició el 06 de marzo de 2020; para ello, la Administración Tributaria con el fin de que el sujeto pasivo ejerza su legítimo derecho a la defensa; brindando de esta manera la respectiva seguridad jurídica a la que todo contribuyente tiene derecho, practicó las siguientes diligencias detalladas a continuación: (¼) De lo expuesto, dentro del proceso de control el Servicio de Rentas Internas notificó el Oficio No. DZ9-GTROGEC20-00000156-M a fin de que el sujeto pasivo CONSORCIO SERRANO PROAÑO CASCO no considere vulnerado su derecho a la defensa, brindando de esta manera la respectiva seguridad jurídica a la que todo contribuyente tiene derecho. Con fecha 24 de abril de 2020 se notificó la Liquidación de Pago No. 17202006500586065, correspondiente a Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2013, el cual es un acto que goza de absoluta legitimidad; tal es así, que en el ítem 5 del numeral 8. ª DISPOSICIONES GENERALES" de dicha liquidación se informó al sujeto pasivo lo siguiente: "Se informa al sujeto pasivo CONSORCIO SERRANO PROAÑO CASCO que, de no encontrarse de acuerdo con la presente Liquidación de Pago, podía presentar su reclamo bien sea por vía administrativa ante la Administración Tributaria, dentro del plazo de (20) días, contados desde el día hábil siguiente de la notificación respectiva, o por vía judicial, dentro de los plazos previstos por la normativa aplicable. Siendo así que el contribuyente CONSORCIO SERRANO PROAÑO CASCO con fecha 25 de mayo de 2020, a través del canal electrónico sistema de gestión documental Quipux, formuló un Reclamo Administrativo de impugnación a la Liquidación de Pago No. 17202006500586065, signando para el efecto el número de Trámite No. 117012020425674, ejerciendo de este

modo su derecho a la defensa, en cumplimiento del debido proceso. En tal virtud, para ejercer el control de las obligaciones de los contribuyentes, el Servicio de Rentas Internas cuenta con la facultad que le permite verificar que los hechos registrados en las respectivas declaraciones se ejecuten de conformidad con la normativa tributaria vigente en el ejercicio fiscal 2013; en este sentido, de conformidad con el artículo 87 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, la determinación de las obligaciones tributarias constituye un acto reglado orientado a establecer el hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo. Por lo tanto, toda vez que la Administración Tributaria comunicó al contribuyente, la posibilidad de ingresar por medio electrónicos la información y demás reparos en contestación a la Comunicación de Diferencias DZ9-GPNOFRC20-00000003-M, la emisión de la Liquidación de Pago No. 17202006500586065 garantiza la aplicación del principio al debido proceso y el derecho a la defensa, es por ello que, el argumento del sujeto pasivo no es aceptado en la presente instancia. (¼) 7.1.13 De lo mencionado en los numerales anteriores se desprende que, el Servicio de Rentas Internas al expedir la Liquidación de Pago No.17202006500586065 por diferencias en la declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2013, se enmarcó estrictamente en lo establecido tanto en la Ley de Régimen Tributario Interno, así como lo señalado en el Reglamento para su aplicación, asegurando en cada una de sus actuaciones el estricto cumplimiento de la normativa citada previamente y por ende respetando el debido proceso que exige la Constitución de la República del Ecuador, con lo que sus argumentos citados anteriormente no han sido aceptados por la Administración Tributaria" .

6.4.3. Siendo esta la realidad procesal sobre la que se resuelve en instancia, los jueces para formar su criterio parten de que si bien el SRI ha sustentado la resolución del reclamo en normas y hechos, estas *" tienden a aparentar, que de cierta forma, el Servicio de Rentas Internas, al resolver el reclamo puesto a su conocimiento, ha respetado el debido proceso y derecho a la defensa"*, puesto que afirma el ente de control tributario que se ha cumplido con el proceso establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno con relación a la emisión de las liquidaciones de pago dentro del tiempo y conforme a la ley; ante lo cual señala *que " dicha motivación, carece por completo de lógica y congruencia, convirtiendo la motivación del acto¼"* , a lo que la Corte Constitucional ha denominada como "aparente", ya que en su criterio se ha deja de lado y de plano, las consideraciones de todas sus resoluciones de

carácter general emitidas con relación a la suspensión de términos, con el argumento de que ª *habría puesto a disposición de la actora los medios tecnológicos para que presente sus reparos y que no lo ha hecho; es decir, se verifica nuevamente que la Administración ha actuado contrariando el principio de la buena fe, inobservando sus actos propios, situación que vulnera la garantía de motivación del acto impugnado*º , razones por las que declara nulo el acto administrativo .

6.4.4. En casos similares (juicio No. 17510-2020-00334), esta Sala de Casación ya se ha pronunciado señalando que, las normas cuya indebida aplicación se acusa (arts. 76.7 letra a), b), c) y h) de la CRE y 139.2 del Código Tributario), al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, en las que se ha establecido la pertinencia de su aplicación en la regulación de los hechos del caso que, sin duda, se subsumen en ellas. En consecuencia, es acertado del criterio del Tribunal de instancia al afirmar que se ha actuado con irrespeto al debido proceso, contraviniendo sus propios actos y contrariando la buena fe procesal, cuando por ejemplo el SRI cuenta los términos de caducidad de su facultad determinadora, ahí sí, aplicando los términos de suspensión (caso 17510-2021-00272); tal actuación genera, como lo señalan los juzgadores, indefensión y violación de los principios del debido proceso constantes justamente en las normas constitucionales reprochadas por el recurrente y cuyo desconocimiento calzan en el art. 139.2 del Código Tributario, con lo que se verifica su correcta aplicación, por lo que no prospera el cargo alegado.

6.4.5. En consonancia a lo antes analizado, no cabe bajo ningún escenario el vicio de falta de aplicación del art. 3 de la Resolución NAC-DGERCGC20-00000023, pues el objeto de discusión era justamente la suspensión de plazos y términos, los cuales no pueden ser irrespetados so pretexto del establecimiento de un mecanismo tecnológico como lo pretende la entidad demandada, con lo cual se desconoce el debido proceso y transgrede el derecho a la defensa.

Por los razonamientos expuestos, se rechazan los vicios alegados por el SRI recurrente al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

7.- Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA,** resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha el 28 de abril del 2022 en el proceso No.17510-2021-00142.

7.3. Sin costas.

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

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

Resumen de fácil comprensión
No se configura el caso alegado al amparo de numeral 5 del art. 268 del COGEP pues los juzgadores aplican las normas que regulan los hechos en circunstancias de pandemia COVID -19, con lo cual se ha transgredido el debido proceso y el derecho a la defensa dentro de un proceso de determinación tributaria por la suspensión de plazos y términos.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

247998928-DFE

Juicio No. 09501-2020-00189 RESOLUCION 659-2024

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 29 de noviembre del 2024, las 12h02.

VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Titular y los doctores Diego Patricio Gordillo Cevallos y Gustavo Adolfo Durango Vela, ponente, Jueces Encargados, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 09501-2020-00189.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El señor Andrés Fernando Jaramillo Delgado, representante legal de la compañía BRENNTAG ECUADOR S.A., interpone acción de impugnación en contra de la Resolución No. 109012020RREC049085 notificada el 4 de febrero de 2020 mediante la cual se niega el reclamo administrativo interpuesto en contra del Acta de Determinación No. 09201924901039214 correspondiente al impuesto al valor agregado de enero a diciembre del ejercicio 2016.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, se estableció en el punto 4.2 el objeto de la controversia en los siguientes términos: *ª Determinar si el sistema contable de la hoy actora le permite de manera inequívoca diferenciar las compras tarifa 12% de IVA, relacionadas con las ventas que tienen 12% de IVA, de las realizadas con tarifa 0% gravadas con la tarifa 0% de IVA, y de tal forma poder acceder al 100% de crédito tributario, en los términos establecidos en el*

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=AMBATO CI 0501385058

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

artículo 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del artículo 153 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.º

1.3. Mediante sentencia dictada el 28 de mayo del 2021, las 10h25, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, se resuelve declarar con lugar la acción de impugnación deducida por la actora en contra de la Resolución No. 109012020RREC049085 por concepto de IVA del ejercicio fiscal 2016, suscrita por la Directora Zonal 8 del SRI, por lo que el acto impugnado antes detallado queda sin efecto jurídico.

1.4. La Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas y el Director Nacional de Grandes Contribuyentes interponen recurso de casación (fs. 256 a 260), con fundamento en el caso **quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior), el cual es calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 28 de julio del 2021, a las 11h01 y remite el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 24 de agosto del 2023, las 14h18 dictado por la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, es admitido a trámite el recurso de casación presentado por la autoridad demandada, por el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, por la **errónea interpretación** del art. 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 19 de octubre del 2023, a las 15h12, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

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

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día jueves 28 de noviembre de 2024, a las 14h45.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. La Administración Tributaria recurrente**,** en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo sostiene que, en la sentencia se ha incurrido en caso 5 del art. 268 COGEP por el vicio de errónea interpretación del art. 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en adelante (LRTI) bajo el siguiente argumento:

4.1.1. Una vez que transcribe los considerandos 7.5.10 y 7.5.11 del fallo, expresa que el Tribunal de instancia resolvió de manera favorable la causa, basada en que el sistema contable utilizado por la actora, mantiene cuentas contables específicas en las que se pudieron registrar las adquisiciones con tarifa 12% del IVA y aquellas con tarifa 0% del mismo tributo. Expresa que, para llegar a esa conclusión, los jueces excluyen el análisis sobre la manera en que se llevó a cabo el sistema de costeo.

4.1.2. Refiere que en esta conclusión se ha realizado una interpretación restrictiva del art. 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), lo cual implica extraer todos los componentes previstos en las normas para su debido entendimiento, limitando así su consecuente alcance, pues los jueces toman exclusivamente el requisito del sistema contable para reconocer el crédito tributario pretendido por BRENNTAG ECUADOR S.A. sin haber considerado el ya referido sistema de costeo, requisito del que también habla la norma, pues manifiesta que: *ª el estudio del sistema de costeo carece de pertinencia ya que, según los Jueces, el modo en que se contabilizan los costos de fabricación no influyen en la determinación del porcentaje del crédito tributarioº* . De lo cual considera que, se interpreta de manera aislada lo que provoca que se pierda de vista el fin de la norma tributaria, que tiene como objeto regular el uso del crédito tributario para evitar que los contribuyentes se atribuyan un derecho que no les corresponde y que termina perjudicando la recaudación del fisco.

4.1.3. Afirma que de conformidad con el art. 13 del Código Tributario y a la 5ta regla del art. 18 del Código Civil, no podía restringirse la interpretación del 94.2 del Código Tributario y que la Sala de instancia debió verificar previamente todos los elementos que componen a la

norma jurídica sujeta a su análisis, a fin de establecer la proposición jurídica completa. Era obligatorio atenerse al contenido íntegro de las reglas previstas en el art. 66 de la LRTI, una de las cuales exige que conste por separado los documentos de importación y comprobantes de retención en los respectivos comprobantes de venta por adquisiciones directas; en ese sentido el órgano jurisdiccional debió haber interpretado la norma sin restringir o limitar su alcance como lo hizo, y haber procedido también a analizar en el caso concreto la forma en que se contabilizan los costos de fabricación directos e indirectos.

4.1.4. Finalmente, señala que es trascendente el cargo denunciado, los jueces incurrieron en el vicio de errónea interpretación del art. 94 del Código Tributario, alterando el verdadero enfoque, espíritu y alcance de la norma. Su equivocada interpretación constituyó el sustento judicial para declarar que la Administración Tributaria no debió haber extendido a seis años el ejercicio de su facultad determinadora. Por lo que solicita se case la sentencia.

4.2. Contestación al recurso de casación admitido por la parte actora .- El procurador judicial de la compañía BRENNTAG ECUADOR S.A. dentro del término concedido por la Conjueza Nacional, da contestación a la admisión del recurso de casación en los siguientes términos:

4.2.1. El art. 66 de la LRTI es la norma llamada a resolver el caso ya que contempla las normas que regulan el aprovechamiento del crédito tributario en lo pertinente a la controversia; así correspondía que el tribunal de instancia interprete el antes citado artículo con sujeción a la prelación de las normas de interpretación previstas en el numeral 1 art. 18 del Código Civil.

4.2.2. Expresa que, el SRI en su recurso de casación afirma que el Tribunal de instancia ha incurrido en una errónea interpretación del art. 66 LRTI al no haber considerado el sistema de costeo del sujeto pasivo como requisito para el reconocimiento del crédito tributario; a pesar de que de la lectura de la norma y del análisis jurídico constante en sentencia, el objeto de la controversia fijado y realmente relevante, recae en si el sistema contable de BRENNTAG diferencia de manera inequívoca las compras tarifa 12% de IVA, relacionadas con las ventas

gravadas con tarifas 0% de IVA, de tal forma que pueda aprovechar el 100% de crédito tributario de IVA.

4.2.3. La acusación que se alega no se advierte, pues la norma fue correctamente interpretada y que la afirmación de que *ª el tribunal debió verificar que consten por separado los documentos de importación y comprobantes de retención en los respectivos comprobantes de venta por adquisiciones directas, en tanto es un requisito contemplado en el art. 66 LRTI,º* no solo carece de sustento jurídico, sino que, es ajena al objeto de la controversia establecido en el proceso judicial.

4.2.4. Así señala también que no se específica el método de interpretación, puesto que ª una interpretación restrictiva de ninguna manera es un método de interpretación per seº, se trata de una calificación que se le puede dar a un error de interpretación en el cual quien realiza la interpretación del texto está limitando su alcance o su sentido, lo cual en el caso, no se observa que el Tribunal A-quo haya limitado lo que establecía la norma, y por el contrario, se examina con escrutinio la norma que aplica de conformidad con su tenor literal y en función de su objetivo. Concluyendo así que el SRI no ha justificado su postura con una explicación basada en la técnica jurídica, aplicada en un método de interpretación; por lo que la interpretación sugerida por el ente de control tributario en su recurso de casación deviene de un ejercicio de interpretación aislado que solamente se adjunta a su pretensión de que se ratifique el acto impugnado. Por lo que solicita se deseche el recurso de casación y no se case la sentencia recurrida.

5.- Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, por la **errónea interpretación** del art. 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del COGEP que dispone:

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

El caso **5** contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante revalorar las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.2. Alcance doctrinario del vicio denunciado.- El autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361 sobre la **errónea interpretación:**

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

6.3. Norma legal aplicable al caso.- La que el recurrente estima infringida es:

Ley de Régimen Tributario Interno

*ª **Art. 66.- Crédito tributario.-** El uso del crédito tributario se sujetará a las siguientes normas: (¼) 2.- Los sujetos pasivos del IVA que se dediquen a la producción, comercialización de bienes o a la prestación de servicios que en parte estén gravados con tarifa cero por ciento (0%) y en parte con tarifa doce por ciento (12%) tendrán derecho a un crédito tributario, cuyo uso se sujetará a las siguientes disposiciones: **a)** Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes que pasen a formar parte del activo fijo; **b)** Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición de bienes, de materias primas, insumos y por la utilización de servicios; **c)** La proporción del IVA pagado en compras de bienes o servicios susceptibles de ser utilizado mensualmente como crédito tributario se establecerá relacionando las ventas gravadas con tarifa 12%, más las Exportaciones, más las ventas de paquetes de turismo receptivo, facturadas dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador, más las ventas directas de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento de IVA a exportadores con el total de las ventas. Si estos sujetos pasivos mantienen sistemas contables que permitan diferenciar, inequívocamente, las adquisiciones de materias primas, insumos y servicios gravados con tarifas doce por ciento (12%) empleados exclusivamente en la producción, comercialización de bienes o en la prestación de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%); de las compras de bienes y de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%) pero empleados en la producción, comercialización o prestación de servicios gravados con tarifa cero por ciento (0%), podrán, para el primer caso, utilizar la totalidad del IVA pagado para la determinación del impuesto a pagar. No tienen derecho a crédito tributario por el IVA pagado, en las adquisiciones locales e importaciones de bienes o utilización de servicios realizados por los sujetos pasivos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero, ni en las adquisiciones o importaciones de activos fijos de los sujetos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero. (¼) En general, para tener derecho al crédito tributario el valor del impuesto deberá constar por separado en los respectivos comprobantes de venta por adquisiciones directas o que se hayan reembolsado, documentos de importación y comprobantes de retención. (¼)º*

6.4. ANÁLISIS DEL CASO SUB JUDICE.- El SRI recurrente señala que en la sentencia se ha incurrido en un yerro de interpretación, pues al solo haberse considerado el requisito del sistema contable que permita diferenciar inequívocamente las adquisiciones de las materias primas, insumos y servicios gravados con tarifa 12% de IVA empleados exclusivamente en la producción, comercialización de bienes o en la prestación de servicios gravados con esa tarifa; de las compras de bienes y de servicios gravados con tarifa 12% de IVA pero empleados en la producción, comercialización o prestación de servicios gravados con tarifa 0%, para poder utilizar la totalidad del crédito tributario del IVA regulado en el art. 66 LRTI, sin verificar el sistema de costeo, ha limitado su sentido. Para mejor resolver esta Sala de Casación considera:

6.4.1. Teniendo en cuenta que el caso invocado parte de la aceptación de los hechos establecidos por los jueces como probados, en la sentencia se tiene como ciertos, los siguientes: **1)** La compañía actora cuenta con un sistema contable cuya trazabilidad permite diferenciar inequívocamente, aquellos productos que se compran con tarifa 12% o 14% de IVA y se destinan a la venta de productos con la misma tarifa, de aquellos productos que se compran con tarifa 12% o 14% de IVA pero que se destinan a la venta de productos con tarifa 0% de IVA. **ii)** La estructura contable evidencia las cuentas específicas donde la compañía registra cada una de las transacciones de compra de inventario (tarifa 12% o 14% de IVA) aplicando como crédito tributario el total del IVA pagado, al estar relacionadas con la venta de productos gravados con tarifa 12% o 14% de IVA; y, por otro lado, las adquisiciones distintas de inventario (tarifa 12% o 14% de IVA) relacionadas con la comercialización de productos gravados con tarifa 0%, 12% o 14% de IVA, sobre las cuales aplica factor de proporcionalidad. **iii)** El IVA pagado en compras (tarifa 12% o 14% de IVA) que se relacionan con ventas gravadas tarifa 0%, se carga directamente al costo del producto o al gasto del periodo.

6.4.2. Sobre la base de estos hechos, el Tribunal de instancia, se refiere al sentido y alcance del contenido del art. 66 de la LRTI y, a partir del considerando 7.5.10 afirma: *ª(...) el sistema contable del contribuyente mantenga cuentas contables específicas donde el contribuyente registre dichas transacciones según sea su categoría; esto quiere decir que*

exista una clara distinción en la contabilidad sobre qué transacciones de compra le darían derecho a utilizar el 100% IVA causado y cuáles no; de tal manera que la administración tributaria en el ejercicio de la facultad determinadora se encamine exclusivamente a verificar en la contabilidad del contribuyente sujeto a control que el producto o servicio que adquiere con tarifa 12% de IVA, se venda con tarifa 12% de IVA, sobre lo cual es procedente aprovechar el 100% del crédito tributario; así como también que el producto que compra con tarifa 0% de IVA, se venda con tarifa 0% de IVA. En definitiva, la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria por parte *del SRI debió estar centrada en establecer si el sistema contable de la compañía actora posee cuentas contables especificas donde se registren las compras y las ventas gravadas con tarifa 12% de IVA, a fin de que con certeza se determine si el contribuyente tiene derecho al 100% del crédito tributario, sobre el IVA pagado en las transacciones de compra, por encontrarse relacionadas con la venta de bienes gravados con la misma tarifa.*" (el subrayado corresponde a esta Sala)

6.4.3. Afirmación que, el Tribunal señala la efectúa con base en la sentencia emitida dentro del recurso de casación No. 0025-2014 de 9 de septiembre de 2015 por la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, en específico el numeral 9.7.3.3. que expresa lo siguiente: *"(¼) al respecto debemos señalar que el concepto de sistema contable hace alusión no a un software sino a todos los elementos de la información contable y financiera, analizada, clasificada y registrada que apoyan la toma de decisiones gerenciales de una empresa, de manera eficiente y oportuna, proceso que es llevado por personas, que tienen la responsabilidad de dar forma a ese sistema contable, por tanto no hay que confundir lo que es un software inequívoco con lo que es un sistema contable inequívoco y lo que debe interesar para este efecto es que el sistema contable efectivamente clasifique los gastos o costos en la correspondiente proporción de la tarifa IVA 12% o cero%, cuya diferenciación no admita duda o equivocación."* (el subrayado corresponde a esta Sala)

6.4.4. En cuanto al sistema de costeo que constituye la razón por la cual el SRI desconoce que el sistema contable es inequívoco y que es objeto de este recurso de casación, señalan en el considerando que *"no es pertinente su análisis a efectos de esclarecer si la actora tiene derecho a aprovechar el 100% del IVA en compras destinadas a las ventas gravadas con la misma tarifa, pues la manera de contabilizar los costos directos o indirectos de fabricación*

no es determinante para establecer el porcentaje de crédito tributario al que tiene derecho un contribuyente. En efecto, es importante dejar sentado que la correcta aplicación del Art.66 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en cuanto al aprovechamiento del 100% de crédito tributario del IVA en compras radica en que el sistema contable del contribuyente debe poseer una trazabilidad tal que permita identificar las compras gravadas con tarifa 12% de IVA asociadas a las ventas con la misma tarifa, de aquellas compras con tarifa de IVA 12% relacionadas con las ventas tarifa 0% de IVA, como efectivamente se ha podido corroborar en el presente caso. En tal sentido, tampoco resulta pertinente realizar un análisis de si la compañía actora además de distribuir productos químicos, también se dedica a la fabricación de productos (manufactura), pues esta situación es ajena a la determinación del crédito tributario en compras al que tiene derecho la compañía actora. (el subrayado corresponde a esta Sala)

6.4.5. Así también, sobre los hallazgos relacionados con transacciones específicas registradas en la contabilidad de la compañía actora de las que presentó información de sustento durante la etapa administrativa, en el considerando 7.5.12. exponen que: ª *este Tribunal encuentra que en el acto impugnado la administración tributaria reconoce que dicha información justifica el por qué la actora registró el crédito tributario de IVA, no habiendo controversia sobre dichos sustentos, sino que la administración los considera insuficientes para desvirtuar las conclusiones expuestas sobre su sistema contable.º*

6.4.6. El vicio denunciado por el SRI de ª errónea interpretaciónº parte de que la norma escogida por la sentencia para su decisión es la correcta, difiere en el alcance o interpretación hecha por el juzgador de instancia; de ahí que, la transcripción de la sentencia que antecede, resulta trascendente pues, los jueces han observado que el ente de control tributario para desconocer que el sistema contable de la compañía no es inequívoco, negando así la posibilidad de utilizar la totalidad del crédito tributario por IVA, parten del hecho cierto y probado que la compañía cuenta con un sistema contable cuya trazabilidad permite diferenciar inequívocamente, aquellos productos que se compran con tarifa 12% o 14% de IVA y se destinan a la venta de productos con la misma tarifa, de aquellos productos que se compran con tarifa 12% o 14% de IVA pero que se destinan a la venta de productos con tarifa 0% de IVA, y en aplicación del art. 66 de LRTI ª *es procedente aprovechar el 100% del*

crédito tributario; así como también que el producto que compra con tarifa 0% de IVA, se venda con tarifa 0% de IVA.º

6.4.7. Con lo cual, esta Sala de Casación advierte se ha plasmado la literalidad de la norma, pues, para el legislador, para acceder al crédito tributario de la totalidad del IVA pagado, es suficiente que el sujeto pasivo mantenga sistemas contables que permitan diferenciar, inequívocamente las adquisiciones a las que se refiere el art. 66 LRTI, que se encuentren gravados con tarifa 0% y 12%, (segundo párrafo del literal c); convencimiento al que llegan luego del análisis de la contabilidad que consta en el informe del perito; si el SRI no está conforme con tal valoración, debía fundar su recurso en otro de los casos contemplados en el art. 268 del COGEP, más aún cuando el objeto de la controversia se concretó en verificar si el sistema contable era inequívoco y sobre este punto, el entendimiento de la norma atiende a su tenor literal.

6.4.8. Finalmente, el recurrente, en su escrito de casación, al exponer la trascendencia del yerro denunciado, se refiere al art. 94.2 del Código Tributario, el cual no guarda relación con el análisis de los juzgadores o con la norma infringida, lo que constituye un error en la construcción del vicio denunciado, lo cual sería suficiente para desechar el planteamiento del SRI.

Por las consideraciones expuestas, se rechaza el vicio propuesto al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

7.- Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA,** resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas el 28 de mayo del 2021 en el proceso No. 09501-2020-00189.

7.3. Sin costas.

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

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

Resumen de fácil comprensión
No se configura el caso alegado por violación de normas de derecho, puesto que, en la sentencia de instancia, se analizó la norma que regula del crédito tributario de IVA atendiendo su tenor literal, en cuanto el controvertido se concretó en verificar si el sistema contable era inequívoco.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

248034854-DFE

Juicio No. 17510-2021-00543 RESOLUCION 660-2024

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 29 de noviembre del 2024, las 15h47. 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.17510-2021-00543

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el señor Juan Fernando Burneo Vela, por sus propios y personales derechos interpone demanda de impugnación en contra de la Resolución No. 117012021RDEV424957 de fecha 20 de septiembre de 2021, suscrita por el Delegado de la Directora Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual se resuelve negar la devolución de pago en exceso por concepto de Impuesto a la Renta del período impositivo 2017.

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 ANALIZAR LA RESOLUCIÓN NO. 117012021RDEV424957 DE 20 DE SEPTIEMBRE DE 2021, EMITIDA POR EL DELEGADO DEL DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, A FIN DE ESTABLECER SI EXISTE O NO UN PAGO INDEBIDO, CONFORME A LAS ALEGACIONES DEL ACTOR; Y DE SER EL CASO, ORDENAR LA DEVOLUCIÓN DEL VALOR DE USD 2,650.64 MÁS INTERESESº ,

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió aceptar la demanda presentada por el señor Juan Fernando Burneo Vela, y dejar sin efecto la Resolución No. 117012021RDEV424957 emitida el 20 de septiembre de 2021, que negó la solicitud de pago en exceso por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio económico 2017, conforme a los fundamentos de la sentencia. Y disponer que la Administración Tributaria proceda a la devolución del valor de USD 2.650,64 que constituyen un pago en exceso a favor del actor, por las retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2017, con intereses de conformidad a lo previsto en el artículo 22 del Código Tributario.

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSA 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=AMBATO CI 0501385058

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación, contra la sentencia de 26 de abril del 2023, a las 11h37, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2021-00543, argumentando el caso 5 del art. 268 del ª COGEPº .

1.4. Mediante auto de 20 de diciembre del 2023, a las 09h50, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, por el caso 5 del art. 268 del COGEP, por el cargo de falta de aplicación del art. 305 del Código Tributario. Se aclara que, por los arts. 26 del Código Tributario y 10.12 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la parte recurrente no formula cargos específicos, sino que más bien forman parte de la argumentación de la única acusación que realiza (falta de aplicación del art. 305 del Código Tributario).

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor 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

17510-2021-00543, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 17 de abril del 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 noviembre de 2024 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en el punto 7.2 el Tribunal establece ª Por lo tanto corresponde dilucidar, quién es el sujeto pasivo del tributo y el beneficiario de lo pagado en exceso, cuando el pago ha sido realizado por el empleador en atención a la modalidad contractual que rige entre las partesº. Que el Tribunal, reconoce que quien, efectivamente, realizó el pago del impuesto a la renta obtenida por el señor Juan Fernando Burneo Vela, por sus ingresos obtenidos en relación de dependencia fue su empleador: la empresa Sánchez García & Asociados S.A., es decir que la empresa pagó el impuesto a la renta causado por el señor Juan Fernando Burneo Vela, en nombre de éste último, por haber sido contratado bajo el sistema de salario neto. Que el impuesto a la renta del trabajador por sus ingresos en relación de dependencia lo asumió/pagó su empleador por tener una relación laboral contractual bajo el sistema de ingreso neto. Que el Tribunal señaló que resulta claro que la obligación tributaria le corresponde al trabajador, constituyéndose éste como Contribuyente; mientras que, señala el Tribunal, que su empleador se constituyó en Responsable; que lo señalado se considera correcto, en atención a lo dispuesto en los arts. 26 y 29 del Código Tributario. Que en este caso específico, y conforme lo ha reconocido expresamente el Tribunal, en la sentencia recurrida; la relación laboral entre el trabajador y el

empleador fue fijada bajo el Sistema de Salario Neto lo cual implica, como lo ha destacado el Tribunal, que el impuesto a la renta del trabajador fue asumido por su empleador de tal suerte que no existe una retención realizada al trabajador pues la carga (impuesto) está siendo asumida o trasladada a su empleador, sin que esto implique, como ha destacado también el Tribunal, que el trabajador pierda la calidad de contribuyente. Que el alcance a la calidad de responsable recaída en el empleador, para los casos de relaciones laborales fijadas en el sistema general en el que el empleador retiene una parte del ingreso del trabajador en relación de dependencia, la responsabilidad del empleador y, en consecuencia, su solidaridad no es sobre el impuesto total causado por el trabajador sino, precisamente, por el valor que, por disposición legal, se encuentra obligado a retener. Que en el sistema de salario neto el empleador no solo que no retiene una porción del pago al trabajador, sino que ª ASUME VOLUNTARIAMENTE EL PAGO TOTAL (no de una porción retenida como en el régimen laboral general)º que, por ley, le correspondía al trabajador, paga una deuda ajena con base a una estipulación contractual. Que en otras palabras, el empleador, pudiendo constituirse en responsable como agente de retención, decide no retener y pagar de su peculio, de su patrimonio, una deuda de su trabajador. Que en el presente caso, la empresa empleadora no actúa como responsable, sino que se subroga voluntariamente en el pago, lo cual no implica que, legalmente, pierda su calidad de responsable al tenor de lo establecido en el Código Tributario. Que es decir, aun cuando el empleador, legalmente, es responsable, en este caso, no actúa como tal pues no realiza una retención, sino que se subroga en el pago de una deuda ajena. Que en materia tributaria, la responsabilidad del empleador está limitada y definida en la Ley, aun cuando existan pactos privados para la subrogación de la obligación del pago del impuesto. Que por esto y porque expresamente el Tribunal ha manifestado que el trabajador no dejó jamás de ser el contribuyente, es preciso destacar la disposición legal contenida en el art. 305 del Código Tributario, norma que no fue aplicada por el Tribunal. Que en la sentencia, sí cita el artículo del Código Tributario referido, sin embargo, como ha sido criterio de la Corte Nacional de Justicia, la mera enunciación de una norma no se considera per se su aplicación; y, de la simple lectura de la resolución recurrida, así como de los argumentos vertidos en el presente libelo, se podrá constatar la falta de aplicación denunciada. Que el art. 305 contiene la procedencia y la habilitación para requerir o accionar el pago indebido o el pago en exceso. Que es necesario destacar que, de haberse aplicado dicha norma se habría, reflexionado acerca de quien tiene el derecho a formular la acción de pago indebido o de pago

en exceso: a. Quien efectuó el pago; o, b. la persona a nombre de quien se lo hizo. Que en el presente caso, como se ha destacado previamente, el empleador asumió el pago del impuesto a la renta del trabajador, es decir, el empleador pagó una deuda ajena, el impuesto de su trabajador en su nombre, pero la legislación establece una condición para esta circunstancia que ª Si el pago se refiere a deuda ajena, sin que haya obligación de hacerlo en virtud de ordenamiento legal, sólo podrá exigirse la devolución a la administración tributaria, cuando se demuestre que se lo hizo por errorº. Que el pago realizado por el empleador no se realizó por error, existe un contrato entre las partes según señala el Tribunal. Que en consecuencia, no se podía exigir a la Administración Tributaria la restitución de tal valor. Que cuando se trate de una deuda ajena, como es, precisamente, el presente caso; y, al no existir una obligación legal de realizar dicho pago sino sólo contractual, únicamente es posible una reclamación de pago en exceso si se demuestra que dicho pago se lo hizo por error, cosa que aquí no ocurrió ya que el trabajador ha sostenido durante toda su argumentación, y así lo ha percibido y admitido el Tribunal, que existió un acuerdo plasmado en un contrato en el que voluntariamente se pactó la traslación de la obligación tributaria del trabajador hacia el empleador. Que la figura de contratación laboral adoptada por las partes: sistema de salario neto, situación para la que el ordenamiento jurídico ecuatoriano tiene ya un tratamiento específico que implica la prerrogativa del empleador de tomar el gasto incurrido como deducible, al tenor del numeral 12 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que la falta de aplicación del art. 305 del Código Tributario implicó la concesión infundada de un beneficio (crédito tributario) al contribuyente aunque no pagó su impuesto a la renta, sino que el mismo fue asumido por un tercero sin obligación legal, valor que, a la vez, correspondía un beneficio (gasto deducible) para su empleador. Que entonces se reconocieron dos beneficios: crédito tributario para el señor Juan Burneo y gasto deducible para la compañía. Que por lo expuesto solicita se case la sentencia recurrida.

4.2. El señor Juan Fernando Burneo Vela, en su contestación al recurso de casación señala: Que el casacionista solicita que se aplique el presupuesto normativo relativo a la reclamación de lo pagado por deudas ajenas, lo que no es coherente con la situación fáctica del juicio, la cual ni siquiera fue controvertida, que cabe recalcar que el demandante solicitó la devolución del crédito tributario registrado en su propia declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2017. Que el casacionista se refiere a que debería tratarse como el pago de una deuda ajena por parte del empleador del demandante, tampoco resulta claro su proposición, pues

termina concluyente que en aplicación de dicha norma, este tampoco tendría derecho a la devolución por no haber sido pagada por error. Que el recurso propuesto no desarrolla, la incidencia del vicio alegado en la decisión de la sentencia, es decir, cómo ésta hubiere sido distinta, de no haber existido dicho vicio de juzgamiento. Que el cargo formulado no se ha configurado en el presente caso, pues la decisión judicial de dejar sin efecto el acto impugnado y reconocer el derecho a la devolución de lo pagado en exceso (crédito tributario) por el actor se basa en la aplicación de los requisitos de procedibilidad de esta acción, la revisión de las relaciones económicas y jurídicas existentes, y el análisis de los elementos que configuraron el impuesto cuya devolución se reclamó. Que se fijó como objeto de la controversia: ª dilucidar, quién es el sujeto pasivo del tributo y el beneficiario de lo pagado en exceso, cuando el pago ha sido realizado por el empleador en atención a la modalidad contractual que rige entre las partesº. Que se detalla la conclusión de la sentencia. Que el Tribunal establece que la interpretación dada por la Administración Tributaria respecto del titular del derecho es incorrecta, de tal forma que se puede verificar que en el caso si se analizó y aplico la norma que se acusa infringida. Por todo lo expuesto solicita no se case la sentencia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el Caso 5, del artículo 268 del COGEP, bajo el cargo de falta de aplicación del artículo 305 del Código Tributario.

6. Análisis del Tribunal de casación

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

6.1.1 El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia, es decir, de los hechos valorados por los juzgadores, que les llevaron a una convicción. Además, para plantear este cargo, se entiende por técnica

casacional, que las partes aceptan esos hechos probados.-

6.1.2. Sobre la falta de aplicación 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).

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

CÓDIGO TRIBUTARIO

> ª Art. 305.- Procedencia y prescripción.- Tendrá derecho a formular el reclamo o la acción de pago indebido o del pago en exceso la persona natural o jurídica que efectuó el pago o la persona a nombre de quien se lo hizo. Si el pago se refiere a deuda ajena, sin que haya obligación de hacerlo en virtud de ordenamiento legal, sólo podrá exigirse la devolución a la administración tributaria que recibió el pago, cuando se demuestre que se lo hizo por error. La acción de pago indebido o del pago en exceso prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago. La prescripción se interrumpirá con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso.
>
> En todo caso, quien efectuó el pago de deuda ajena, no perderá su derecho a demandar su devolución al sujeto legalmente obligado, ante la justicia ordinaria, conforme a lo previsto en el artículo 26.º

6.3. Es función de esta Sala de Casación, bajo el caso 5, verificar que sobre hechos probados, el juzgador haya aplicado las normas legales que corresponda, pero teniendo como límite el vicio y yerro alegados por el recurrente.

6.4 Para el análisis, el Tribunal señala: ª SÉPTIMO.- MOTIVACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS MEDIOS PROBATORIOS QUE HAN SERVIDO PARA EMITIR SENTENCIA.- (¼) 7.2.- Sobre el pago en exceso.- De fojas 10 a 12 obra del proceso, la resolución No. 117012021RDEV424957, que atendió la solicitud de devolución de pago en exceso del impuesto a la renta del 2017 del actor, de la que extraemos lo siguiente. ª¼ h) De los

documentos presentados por el (la) contribuyente y, de la base de datos con la que cuenta el Servicio de Rentas Internas, se ha podido verificar que el (la) señor (a) BURNEO VELA JUAN FERNANDO, obtuvo ingresos durante el ejercicio fiscal 2017, por un valor de USD 57.777,26 y su empleador asumió el Impuesto Causado por un valor de USD 6.635,69; sin embargo, al haber sido contratado bajo el sistema de ingreso o salario neto, no cabe la figura de un pago en exceso o indebido, puesto que dichas retenciones son asumidas por el empleador, y constituyen gasto deducible para él, de conformidad con el numeral 12, del Artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, según el siguiente detalle: (¼) i) Por las razones antes expuestas es pertinente negar solicitud de devolución de pago en exceso presentada por el (la) señor (a) BURNEO VELA JUAN FERNANDO; en aplicación de lo dispuesto en el literal a) del artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente para el ejercicio fiscal 2017º. Debemos tener en cuenta que el Código Tributario sobre el pago en exceso indica: ª Art. 123.- Pago en exceso. ¼ º. ª Art. 305.- Procedencia y prescripción. ¼ º. ª Art. 306.- Reclamo administrativo. ¼ º. De los valores consignados en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio 2017 por el actor (fojas 17 a 24), se conoce que el señor Juan Fernando Burneo Vela, obtuvo un total de ingresos en relación de dependencia de por USD 57,777.26, un total de retenciones en la fuente por USD 6,668.45 y un crédito tributario por USD 155,26, mientras que el impuesto causado fue de USD 4,173.07, por lo que se refleja un saldo a su favor de USD 2,650.04 que se reclama como pago en exceso. Por tanto, corresponde dilucidar, quién es el sujeto pasivo del tributo y el beneficiario de lo pagado en exceso, cuando el pago ha sido realizado por el empleador en atención a la modalidad contractual que rige entre las partes, teniendo en cuenta que el Código Tributario define en su Art. 15 a la obligación tributaria, como el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley. Así el hecho generador, en los términos del Art. 16 del mismo código, constituye el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo. En este caso, conforme lo previsto en los artículos 18 y 19 del mismo cuerpo legal, la obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo, y su exigibilidad será a partir de la fecha que la ley señala para el efecto. Por otro lado el mismo Código en el Art. 20 señala claramente que: ª Las estipulaciones contractuales del sujeto pasivo con terceros, no pueden modificar la obligación

tributaria ni el sujeto de la misma (¼)º. Siendo que el tributo en discusión es el impuesto a la renta, la Ley de Régimen Tributario al establecer la base imponible señala: ª Art. 16.- Base imponible.- En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresosº. Así también, en cuanto a los ingresos del trabajador contempla: ª Art. 17.- Base imponible de los ingresos del trabajo en relación de dependencia.- La base imponible de los ingresos del trabajo en relación de dependencia está constituida por el ingreso ordinario o extraordinario que se encuentre sometido al impuesto, menos el valor de los aportes personales al IESS, excepto cuando éstos sean pagados por el empleador, sin que pueda disminuirse con rebaja o deducción alguna; (¼). Cuando los contribuyentes que trabajan en relación de dependencia sean contratados por el sistema de ingreso neto, a la base imponible prevista en el inciso anterior se sumará, por una sola vez, el impuesto a la renta asumido por el empleador. El resultado de esta suma constituirá la nueva base imponible para calcular el impuesto (¼)º. Con base en las normas citadas, es claro que el hecho generador del impuesto a la renta son los ingresos ordinarios y extraordinarios del contribuyente, presupuesto respecto del cual, nace una obligación tributaria. Dicha obligación se evidencia cuando se establece la base imponible, la misma que está constituida por la totalidad de los ingresos gravados con el impuesto, considerando las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a dichos ingresos. Por tanto, la base imponible, que de acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto a los trabajadores en relación de dependencia, está integrada por el total de los ingresos, menos los aportes personales al IESS, excepto cuando estos sean pagados por el empleador, y cuando los contribuyentes que trabajan en relación de dependencia sean contratados por el sistema de salario neto, a la base imponible prevista en el inciso anterior se le sumará, por una sola vez, el impuesto a la renta asumido por el empleador. El resultado de esta suma constituirá la nueva base imponible para calcular el impuesto.

En el presente caso, siendo que el punto de la discusión corresponde al hecho de que el actor fue contratado por su empleador en la modalidad o sistema de salario neto, que por dicha modalidad de contrato el empleador se comprometió asumir el costo y pago de la retención en la fuente del impuesto a la renta causado, hecho ratificado por la misma autoridad demandada; el actor al presentar su declaración de impuesto a la renta, considerando el total

de sus ingresos, estableció su base imponible, aplicando las deducciones que le franquea la ley, y determinando un impuesto causado, que al aplicar las retenciones de impuesto practicadas en su condición de empleado en relación de dependencia, establece un saldo a su favor, el cual se constituye un crédito tributario el que ha reclamado y es materia de la presente causa. Por lo que, ante lo señalado por la Autoridad Tributaria, que dicho crédito tributario corresponde al empleador que fue quien lo pagó, corresponde hacer el siguiente análisis. En cuanto al sujeto pasivo del tributo, el Código Tributario en el artículo 24 establece: ª (¼)º, y con relación al impuesto a la renta, el artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno, dice: ª ¼ º. En las normas citadas, se identifican a dos sujetos obligados al cumplimiento de la prestación tributaria, ya como contribuyente o como responsable.

Es así que el Código define: ª ...º, y en cuanto al ª Responsable es l¼ º (arts. 25 y 26 CT). De las definiciones citadas se establece, que en el caso en análisis, intervienen dos sujetos: i) el empleador y ii) el trabajador; el empleador que es quien contrató los servicios profesionales de empleado o trabajador a quien debía pagar por sus servicios una remuneración o salario, de cuyo contrato se derivan obligaciones patronales y laborales, y en materia tributaria se derivan obligaciones para el empleador, a más de pagar la remuneración o sueldo, realizar las retenciones de los impuestos que corresponda, en este caso el impuesto a la renta, y del empleado o trabajador, pagar de su remuneración o sueldo el valor que conforme a la ley, le corresponde pagar o según los términos acordados con el empleador.

En el escenario que antecede, se identifica claramente que conforme las definiciones citadas (art. 25 y 26 C.T), el trabajador es el sujeto pasivo y es quien tiene la calidad de contribuyente, porque es a quien la Ley impone la prestación tributaria, porque con su ingreso se verifica el hecho generador, y es quien debe pagar el tributo. Mientras el empleador adquiere la calidad de responsable, pues como bien contempla la ley, sin tener el carácter de contribuyente debe, por mandato expresa de la ley, cumplir las obligaciones tributarias. Nótese que en dichas definiciones, claramente se delimita dos situaciones: 1. Que el contribuyente nunca perderá su condición de contribuyente, pues es quien soporta la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas; y, 2. Que al responsable impone la solidaridad de la obligación tributaria con respecto del contribuyente, de tal suerte que el

responsable deberá pagar la obligación a nombre de éste, quedando facultado para repetir lo pagado. ¼ , si bien existió un contrato del cual las partes han reconocido que el valor del impuesto a la renta lo asume el empleador por acuerdo con el empleado ±hecho no controvertido- aquello no implica ±ni modifica- que por dicho acuerdo, el empleado deja de ser el contribuyente principal, pues conforme se ha indicado, éste ª nunca perderá su condición de contribuyente, pues es quien soporta la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personasº; lo cual es concordante con lo dispuesto en el artículo 20 del Código Tributario que contempla que: ª Las estipulaciones contractuales del sujeto pasivo con terceros, no pueden modificar la obligación tributaria ni el sujeto de la mismaº. Más aún, si la Ley de Régimen Tributario Interno en su Art. 17 precisa que ª ¼ cuando los contribuyentes que trabajan en relación de dependencia sean contratados por el sistema de ingreso neto, a la base imponible prevista en el inciso anterior se sumará, por una sola vez, el impuesto a la renta asumido por el empleador. El resultado de esta suma constituirá la nueva base imponible para calcular el impuestoº.

Todo lo indicado nos permite concluir, que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, en este caso del impuesto a la renta, y en el caso de análisis, es el contribuyente: el señor Juan Fernando Burneo Vela, pues el empleador Sánchez García & Asociados, sólo tiene la calidad de responsable, ya que el contrato celebrado con el contribuyente en calidad de empleado, solo se rige en los términos del contrato, a la relación laboral y no la tributaria; y por ello también concluimos, que no es tan cierta la afirmación hecha por la Administración Tributaria, de que el titular del crédito tributario por las retenciones en la fuente es el empleador, pues aquello equivale a incurrir en el desconocimiento de norma expresa (Art. 17 LRTI), que establece como proceder para el caso de las retenciones en contratos en relación de dependencia bajo la modalidad de salario neto, pues quien recibiría el doble beneficio sería el empleador, no el trabajador como lo señala la autoridad demandada, pues por un lado el empleador deduce del gasto el valor de lo pagado al trabajador (sueldo+ aporte personal del IESS y la retención del impuesto a la renta hecha al trabajador), como lo prevé La Ley de Régimen Tributario Interno, numeral 12 del Art. 10; y por otro lado, si dicha retención o pago en exceso le corresponde al empleador, éste no solo que obtendría un ingreso sin hecho generador, sino que dicha operación iría en desmedro del trabajador, lo cual induciría no sólo a una aplicación incorrecta de la norma, sino que se abre la posibilidad de generar, una

elusión tributaria.

Por lo que, es errónea la interpretación dada a las normas por parte de la Administración Tributaria en el acto impugnado, respecto del titular del derecho del crédito tributario por retenciones en la fuente en el caso de empleados en relación de dependencia bajo la modalidad de salario neto, debiendo tenerse en cuenta que la normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica y que 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, conforme lo previsto en el artículo 5 del Código Tributario. Recalcamos también, que la Administración Tributaria, no tiene en cuenta la disposición del artículo 47 de la misma Ley de Régimen Tributario Interno, respecto del crédito tributario y devolución, que establece: ª¼ en el caso que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta sean mayores al impuesto causado o no exista impuesto causado, conforme la declaración del contribuyente, éste podrá solicitar el pago en exceso, presentar su reclamo de pago indebido o utilizarlo directamente como crédito tributario sin intereses en el impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posterioresº. La norma transcrita, deja en claro que tanto el crédito tributario como su devolución, está determinado en la declaración del contribuyente, no de quien pago el impuesto del contribuyente, y solo él podrá escoger la opción de solicitar el pago en exceso o indebido o utilizarlo directamente como crédito tributario. Por lo que no se encuentra de forma alguna que la ley contemple la posibilidad que el titular del crédito tributario por retenciones al empleado sea el empleador ni mucho menos tenga la calidad de contribuyente para solicitar el pago en exceso o reclamar el pago indebido, peor para compensarlo en ejercicios posteriores.

De todo lo señalado, se concluye que en la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta por los ingresos de un trabajador en relación de dependencia bajo el sistema de salario neto, se incluye el valor de las retenciones asumidas por el empleador, conforme lo previsto en el artículo 17 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Así también, que el crédito tributario a favor del contribuyente por retenciones en la modalidad de salario fijo, no pueden cambiar la obligación tributaria ni al sujeto de la misma, como lo prevé el artículo 20 del

Código Tributario. Por ende las retenciones practicadas a más de constituir un ingreso, constituyen crédito tributario o pagado en exceso, del contribuyente, en el presente caso, al actor señor Juan Fernando Burneo Vela. Todo lo cual evidencia que el acto impugnado ha sido emitido contraviniendo expresas normas legales y por tanto debe ser dejado sin efecto jurídico alguno". (El subrayado es de esta Sala de Casación).

6.5 Del fallo recurrido constan como hechos no controvertidos y hechos probados los siguientes: El Tribunal de instancia en el considerando 7.1 señala: "Hechos no controvertidos.- ¼ : i) que el señor Juan Fernando Burneo Vela, percibió ingresos en relación de dependencia bajo la modalidad de salario neto; ii) que presentó su declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2017 el 12 de marzo de 2018; iii) que percibió dichos ingresos del mismo empleador y que se declararon y pagaron las retenciones en la fuente hechas al compareciente por el ejercicio fiscal 2017; y, iv) que existe una diferencia entre el impuesto causado y pagado y el impuesto retenido y pagado a favor del actor"; y, como hechos probados: 1.Que existió un contrato del cual las partes han reconocido que el valor del impuesto a la renta lo asume el empleador por acuerdo con el empleado ±hecho no controvertido; 2) De los valores consignados en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio 2017 por el actor (fojas 17 a 24), se conoce que el señor Juan Fernando Burneo Vela, obtuvo un total de ingresos en relación de dependencia de por USD 57,777.26, un total de retenciones en la fuente por USD 6,668.45 y un crédito tributario por USD 155,26, mientras que el impuesto causado fue de USD 4,173.07, por lo que se refleja un saldo a su favor de USD 2,650.04 que se reclama como pago en exceso. 3) Que el señor Juan Fernando Burneo Vela es el sujeto pasivo del tributo y por tanto a quien le correspondía solicitar el pago en exceso.

6.6 Es línea jurisprudencial de esta Sala verificar primero la construcción del vicio alegado: i) Determinar cuál es la norma a aplicarse a los hechos materia de la litis y que el juzgador dejó de aplicarla; ii) Argumentar sobre las razones por las cuales se debía aplicar la norma propuesta; iii) Determinar qué norma fue aplicada en lugar de aquella que da solución al problema jurídico materia de la decisión judicial, es decir que norma fue indebidamente aplicada; y, iv) Demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador.

En el presente caso el casacionista no determina que norma fue aplicada en lugar de aquella que da solución al problema jurídico; ni determina la trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador; consecuentemente existe falta de técnica casacional al argumentar la falta de aplicación de una norma; lo cual no puede ser subsanado por esta Sala de Casación.

6.7 Sin embargo, y por tutela judicial, cabe precisar que de los hechos probados singularizados en el numeral 6.5 de este fallo, el Tribunal precisa: ª...si bien existió un contrato del cual las partes han reconocido que el valor del impuesto a la renta lo asume el empleador por acuerdo con el empleado ±hecho no controvertido- aquello no implica ±ni modifica- que por dicho acuerdo, el empleado deja de ser el contribuyente principal, pues conforme se ha indicado, éste ª nunca perderá su condición de contribuyente, pues es quien soporta la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personasº; lo cual es concordante con lo dispuesto en el artículo 20 del Código Tributario que contempla que: ª Las estipulaciones contractuales del sujeto pasivo con terceros, no pueden modificar la obligación tributaria ni el sujeto de la mismaº. Más aún, si la Ley de Régimen Tributario Interno en su Art. 17 precisa que ª ¼ cuando los contribuyentes que trabajan en relación de dependencia sean contratados por el sistema de ingreso neto, a la base imponible prevista en el inciso anterior se sumará, por una sola vez, el impuesto a la renta asumido por el empleador. El resultado de esta suma constituirá la nueva base imponible para calcular el impuestoº (el subrayado es de esta Sala), y concluye que el contribuyente del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2017, es el señor Juan Fernando Burneo Vela; ya que es el sujeto pasivo de dicho impuesto, en virtud de que el hecho generador del mismo son sus ingresos recibidos en relación de dependencia; además que en su declaración de impuesto a la renta del ejercicio 2017 declaró el total de ingresos en relación de dependencia, el total de retenciones en la fuente y un crédito tributario, causando un impuesto inferior a las retenciones declaradas.

6.8 En el análisis de los jueces de instancia, se aplican los arts. 123 y 306 del Código Tributario, el art. 305 ibídem, entre otros, con el objeto de establecer que el derecho de formular el reclamo de pago indebido o en exceso prescribirá en el plazo de tres años desde que se realizó el pago y que la prescripción se interrumpe con la presentación del reclamo o la demanda; por lo tanto, se evidencia que sí se aplicó el artículo 305 acusado de ª falta de aplicaciónº, aunque de la lectura integral del fallo recurrido, se verifica que se aplican varias

normas tributarias para llegar a la conclusión contenida en el fallo del Tribunal A quo, por lo que, en el supuesto de no haberse aplicado el art. 305 ibídem, tampoco se alteraría la decisión en instancia, esto es, que el accionante es el sujeto pasivo del tributo, que los ingresos en relación de dependencia configuraron el hecho generador del tributo en cuestión y que, al ser el sujeto pasivo, a él le correspondía solicitar el pago en exceso, consecuentemente, tampoco se ha verificado que el cargo alegado sea relevante (en el supuesto de haber prosperado).

6.14 Por lo expuesto no se configura el vicio de falta de aplicación del art. 305 del Código Tributario, 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 26 de abril del 2023, a las 11h37, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2021-00543.

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

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

El análisis en casación encuentra que no se configura el vicio de falta de aplicación del art. 305 del COGEP, al amparo del caso 5 del art. 268 ibídem, pues la norma reprochada, sí fue

aplicada y, por otro lado, no era trascendente, considerando el fallo en su integralidad, pues se aplicaron varias normas para llegar a una conclusión, y esas normas no fueron acusadas con cargo alguno.

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



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

MG/FA

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

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

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