EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

SENTENCIAS, RESOLUCIONES, JUICIOS Y AUTOS

R 206, R 207, R 208, R 209

Año II - Nº 380 - 77 páginas
Quito, miércoles 28 de octubre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

229888898-DFE

Juicio No. 17510-2021-00275 RESOLUCION 206-2024

JUEZ PONENTE: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 25 de abril del 2024, las 16h11. VISTOS: El abogado Ismael Vallejo Taco, como abogado patrocinador debidamente autorizado por el señor Xu Zhongjun, Gerente General de la compañía BGP ECUADOR CO S.A. interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 24 de febrero de 2022, las 8h32, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2021-00275.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: ª ESTABLECER SI ES PROCEDENTE LA IMPUGNACIÓN DE LA PARTE ACTORA, EN EL SENTIDO DE QUE DEJE SIN EFECTO LA RESOLUCIÓN NÚMERO 117012021RREC092455, MEDIANTE EL CUAL LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA RESOLVIÓ ACEPTAR PARCIALMENTE EL RECLAMO ADMINISTRATIVO DE IMPUGNACIÓN EN CONTRA DE LA LIQUIDACIÓN DE PAGO NO. 17202006501084168 POR DIFERENCIAS EN LA DECLARACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA DEL EJERCICIO FISCAL 2016 Y, EN CONSECUENCIA, SE DEJEN SIN EFECTO LOS VALORES DETERMINADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, POR CONCEPTO DE DICHO IMPUESTO, TODO ESTO CONFORME LOS ACTOS DE PROPOSICIÓN.º.

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: ª ACEPTAR PARCIALMENTE la demanda presentada por el señor Xu Zhongjun en calidad gerente general y como tal representante legal de la compañía BGP ECUADOR CO S.A., en consecuencia, se MODIFICA PARCIALMENTE la resolución número 117012021RREC092455 de 3 de marzo de 2021 del director zonal 9 del Servicio de

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

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

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

Rentas Internas, respecto exclusivamente al concepto ª9.2.2 DIFERENCIAS NO DEDUCIBLES POR OPERACIONES ENTRE BGP ECUADOR CO S.A. Y BGP INC. CHINA NATIONAL PETROLEUM CORPORATIONº el cual se ha establecido su nulidad tanto en la resolución impugnada como en su antecedente.º.

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 6 de abril de 2022, 16h08, el abogado autorizado por la compañía BGP ECUADOR CO S.A. interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en los casos cuarto y quinto del artículo 268 del COGEP por infracción de los artículos 160, 193, 194, 195, 203, 221, 222, 224, 227 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, artículo 76 numeral 7 literales a), h) y l) de la Constitución de la República del Ecuador, artículo 10 numeral 6-A de la Ley de Régimen Tributario Interno y artículo 30 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 11 de abril de 2022, las 8h46, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Admisión: En auto de miércoles 16 de agosto de 2023, las 09h20, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, de conformidad con lo establecido en el artículo 270 del COGEP, dispuso a la parte recurrente que aclare su recurso, en lo referente a las observaciones especificadas en dicho auto. Mediante auto de jueves 24 de agosto de 2023, las 10h49, el referido Conjuez resolvió admitir a trámite el recurso de casación planteado, exclusivamente por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación de los artículos 10.6-A de la Ley de Régimen Tributario Interno y 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 19 de octubre del 2023, las 17h37, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza

Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. De conformidad con el artículo 183 del Código Orgánico de la Función Judicial y en virtud del sorteo realizado, mediante oficio No. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de 9 de febrero de 2024, suscrito por el doctor José Suing Nagua quien al haber sido designado Presidente (e) de la Corte Nacional de Justicia, llamó a asumir el despacho como Juez de la Sala de lo Contencioso Tributario al Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

2.3. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver los recursos de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial, reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. Validez procesal

No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no

adolece de nulidad alguna, por lo que se declara el proceso válido.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Para fundamentar el recurso respecto del caso quinto del artículo 268 del COGEP, la compañía recurrente sostiene que en relación con la normativa señalada -artículos 10.6-A de la Ley de Régimen Tributario Interno y 30 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno-, se observa que la normativa local ha establecido ciertos requisitos para aplicar la deducibilidad de los gastos indirectos asignados desde el exterior. En este sentido, cabe destacar que la compañía cumplió formalmente con los requisitos y límites establecidos en la normativa para poder considerar como deducibles los gastos indirectos asignados por la compañía BGP INC. CHINA NATIONAL PETROLEUM CORPORATION.

4.2. En este sentido, el Tribunal A quo reconoce como un hecho no controvertido el hecho de que su representada presentó los documentos "formales" relacionados con las transacciones observadas por la Administración y que no habría sustentado adecuadamente las afirmaciones de la demanda, cuando el ejercicio de su derecho a la defensa se vio restringido por el propio Tribunal. En este sentido, se reafirma el hecho de que su representada entregó a la Administración Tributaria la información de sustento de la transacción; sin embargo, el Tribunal, lejos de analizar el fondo del asunto, inaplica la normativa expresa señalada anteriormente, bajo el argumento de que las glosas de la Administración Tributaria se consideran válidas, cuando, justamente, la labor del Tribunal no era presumir las glosas de la Administración Tributaria, sino realizar un examen de legalidad del acto impugnado, incluyendo -pero no limitándose a- el examen de los antecedentes fácticos sobre los que se apoya la Administración.

4.3. Los "gastos indirectos" son normalmente costos fijos que la matriz debe incurrir para que sus operaciones globales puedan llevarse a cabo. Así, éstos suelen dividirse entre todas las filiales, bajo varias fórmulas, siendo la más frecuentemente utilizada, la de los ingresos de cada filial, entre los ingresos globales. Así, los costos de los sistemas ERP, personal que colabora con las filiales, entre otros, son normalmente divididos entre las filiales, y BGP no

es la excepción. Obviamente, sería imposible sustentar dichos gastos con roles de pago y facturas de los proveedores de esos servicios globales, individualizados para cada una de las filiales. De ahí que, en el contexto financiero internacional se conoce a esta práctica como el "allocation of expenses" o el "apportion of indirect costs".

4.4. Que, ante la dificultad, por un lado en el establecimiento del monto que debe ser asumido por cada filial; y, por otro, en la demostración de todo lo que incluye este tipo de gastos, y en la línea de lo que otros países han hecho dentro de la fiscalidad internacional, para evitar la erosión de las bases imponibles (por parte de compañías multinacionales) -los denominados BEPS que los funcionarios del SRI habrán escuchado- el Ecuador optó por restringir la deducibilidad de estos gastos, sin que para ello se requiera otra demostración que: i) la política de distribución; ii) el monto asignado, y el pago del mismo.

4.5. Que, el momento en que BGP Ecuador, por un lado aplica el límite del 5% para la deducción de dichos gastos (tributa el 25% sobre todo lo que exceda dicho límite), y por otro efectúa la retención del 25% del Impuesto a la Renta sobre todo el pago (independientemente de que la totalidad de éste sea deducible o no), claro, siempre en aplicación de la normativa supranacional (Convenio) y local (LRTI), el gasto es deducible (dentro del señalado límite) más allá de cualquier otra asunción de la Administración.

4.6. Que, BGP Ecuador ya ha reconocido parte de dichos gastos indirectos asignados por casa matriz, como un gasto no deducible (en aplicación del límite del 5%) y ha efectuado la retención en la fuente del IR (aplicando el antes mencionado Convenio), por lo que sobre los USD 2.565.591,08, ya se ha tributado en China (en aplicación del Convenio) y en Ecuador, a través de la aplicación de la no deducibilidad. ¿Cabe acaso, obviar estas normas que el Ecuador ha implementado, para hacer frente a los BEPS? La respuesta es un rotundo NO, y el hacerlo, por tanto, contraviniendo normas expresas sería alentar contra normas legales expresas.

4.7. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, en escrito de fecha 29 de septiembre de 2023, 15h45, comparece la abogada Valerie Tamayo Lascano como procuradora fiscal debidamente legitimada por la autoridad tributaria demandada para dar

contestación al recurso interpuesto y manifiesta que el recurso fue admitido exclusivamente por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por falta de aplicación del artículo 10.6 A de la LRTI y 30 de su Reglamento de Aplicación, sin embargo de que a renglón seguido señala que: ª Es preciso señalar que la insinuación de esta causal conduce a que la Sala de Casación deba verificar si es que ha existido la violación de una norma material que contenga principios de valoración de la prueba y que por dicha violentación jurídica se haya aplicado indebidamente, no aplicado o interpretado erróneamente otra disposición; (...). Esta causal en doctrina se la conoce como de violación indirecta de la norma, o como lo señala el tratadista citado error facti in indicando; tal invocación por el recurrente permitirá a la Sala de Casación verificar y analizar si los preceptos de valoración de prueba adoptados por el Tribunal A quo en su edicto fueron o no aplicados conforme a derecho, con el fin de que de configurarse los yerros denunciados se proceda a reconocer los valores probatorios adecuados, a las pruebas que los recurrentes controvirtieron en sus recursos¼ º.

4.8. Y continúa fundamentando su contestación, refiriéndose al caso cuarto del artículo 268 del COGEP, cuando reconoce que el mismo no fue admitido a trámite, para finalmente decir que respecto de la aseveración de que BGP ECUADOR CO S.A., entregó la información de sustento y que el Tribunal lejos de analizar el fondo del asunto recae en falta de aplicación del Artículo 30 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, y se hace hincapié en que el Tribunal arribó a la conclusión de que no hay prueba respecto a la sustancia del servicio prestado, y no habiéndose cumplido la obligación del actor de probar los hechos propuestos afirmativamente en la demanda conforme lo preceptúa el artículo 169 de COGEP.

5. Problema jurídico

En base a los argumentos esgrimidos por la compañía recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el vicio de falta de aplicación de los artículos 10.6-A de la Ley de Régimen Tributario Interno o 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, al amparo del caso quinto del artículo 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de Casación

6.1. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez de la Sala, considera:

6.2. Caso quinto.- ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º. Falta de aplicación ª ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.º.

6.3. Las normas señaladas como infringidas son: a) Artículo 10.6-A de la Ley de Régimen Tributario Interno.- ª Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: (...) 6-A (...).- Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, hasta un máximo del 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente (...).". b) Artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.-ª Deducción por pagos al exterior.- Son deducibles los pagos efectuados al exterior que estén directamente relacionados con lo actividad en el Ecuador y se destinen a la obtención de rentas gravadas. Los pagos efectuados al exterior son deducibles siempre que se haya efectuado la correspondiente retención en la fuente de Impuesto a la Renta. Si el sujeto pasivo omitiere la retención en la fuente, será responsable del pago del impuesto, caso en el cual el valor de la retención deberá ser considerado como gasto no deducible en la conciliación tributaria de su declaración de impuesto a la renta para el ejercicio fiscal correspondiente. Los pagos al exterior que a continuación se detallan serán deducibles cumpliendo además las siguientes reglas: (...) Los

gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país. En el caso de que no se determine base imponible de Impuesto a la Renta no se admitirán dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, este porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente. Para la aplicación de este inciso se entenderá como gastos indirectos a aquellos incurridos directamente por algún otro miembro del grupo internacional y asignados al contribuyente de conformidad con las regulaciones que establezca el Servicio de Rentas Internas. Para efectos del límite de deducción de los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, en el caso de los contribuyentes con contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, se incluirán también a los servicios técnicos y administrativos prestados directamente por sus partes relacionadas del exterior (¼)".

6.4. El numeral 6-A de la Ley de Régimen Tributario Interno no puede disociarse del texto que lo encabeza, esto es, que de la base imponible se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. Dicha condicionante es común a cada uno de los numerales del artículo.

6.5. El art. 30 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno no hace más que recoger aquella condicionante prevista al comienzo del art. 10 de la LRTI, reiterando el límite de deducibilidad, a más de la obligación de efectuar retenciones en la fuente.

6.6. La parte recurrente menciona que el Tribunal reconoce que la compañía actora cumplió formalmente con los requisitos y límites establecidos en la normativa para poder considerar la deducibilidad de los gastos indirectos asignados a la actora por la compañía BGP INC. China National Petroleum Corporation, pero inaplica los arts. 10.6-A de la LRTI y 30 del RLRTI, al considerar válidas las glosas, sin examinar la legalidad del acto administrativo impugnado.

6.7. Expresa que la matriz incurrió en gastos para que sus operaciones globales puedan

llevarse a cabo, que deben dividirse bajo una fórmula, que en general se relaciona con los ingresos de la filial sobre los ingresos totales. Menciona además que se ha respetado el límite para la deducción, tributando el 25% sobre lo que exceda dicho límite.

6.8. De la revisión de la sentencia se aprecia que el asunto es tratado desde el párrafo 15 al 27. Se detallan las alegaciones de la parte actora (en el sentido que los gastos por operaciones globales deben ser distribuidos entre las filiales) y de la parte demandada (en cuanto a que solo se habían cumplido los requisitos formales sin que se demuestre la forma en que los gastos directos de administración o gastos generales indirectos efectivamente fueron realizados por el prestador y su vinculación con los ingresos de la compañía actora y que no se proporcionó la fórmula de cálculo de la distribución a las filiales, que no se prueba la materialidad en la prestación del servicio, ni se demostró la fuente de la obligación, que no se cuenta con informes, entregables, fecha de asignación, cumplimiento y supervisión de las actividades realizadas desde la matriz a la filial en Ecuador).

6.9. El Tribunal continuó refiriendo que: (i) no basta que los gastos indirectos no superen el tope establecido en la ley, sino que dichos gastos deben corresponder a la actividad generadora realizada en el país (párrafo 22); (ii) un grupo de pruebas presentadas por la parte actora no fueron anunciadas (entre ellas una que detallaba el beneficio obtenido por la empresa con los servicios de los que se asignaban gastos desde el exterior), las pruebas que no fueron anunciadas, la que fue retirada por la propia parte actora y la que no fue admitida por no ser en original y no contener anexos; (iii) Las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia exigen que se brinde a las administraciones tributarias evidencia de los servicios prestados; (iv) que no se ha demostrado la utilidad del gasto asignado para la actividad generadora de renta.

6.10. Esta Sala estima que el Tribunal no incurrió en yerro, al concluir que no es aplicable la deducibilidad prevista en las normas que la parte recurrente estima infringidas, pues es necesario acreditar que el costo asignado, aunque sea remotamente, sirvió para generar ingresos gravados. En consecuencia no basta con demostrar que existe un gasto de la matriz, ni que se haya efectuado la asignación de los gastos a la filial en Ecuador, ni que se respete el límite de deducibilidad previsto en la norma, en que la parte recurrente asienta su recurso. En atención a que el Tribunal no considera como demostrada la utilidad para la filial del gasto

atribuido desde la matriz (conforme correspondería, de acuerdo con la causal quinta que ha sido invocada), no cabe que se apliquen los preceptos que incluyen como elemento el requisito de que el gasto se efectúe con el propósito de obtener/mantener/mejorar ingresos (art. 10 de la LRTI, que es común a todos sus numerales, entre ellos el 6-A; art. 30 del RLRTI).

6.11. En función de lo ya manifestado, se rechazan los cargos planteados.

7. Decisión

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE NO CASAR el fallo impugnado.

Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal vigente.

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resumen de fácil comprensión: La Sala especializada de lo Contencioso Tributario, al analizar la falta de aplicación de los artículos 10.6-A de la Ley de Régimen Tributario Interno y 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, al amparo del caso quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que al no haberse acreditado ni siquiera en forma remota el beneficio reportado a la compañía por las actividades de la matriz, no cabe reconocerse el monto asignado.

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

229836957-DFE

Juicio No. 17510-2021-00305 RESOLUCION 207-2024

JUEZ PONENTE: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 25 de abril del 2024, las 11h46. VISTOS: La Ab. Dayana Urdánigo Palma, en calidad de procuradora judicial del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el jueves 29 de septiembre de 2022, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en el juicio de impugnación No. 17510-2021-00305.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: ª Dilucidar sobre la validez y legalidad y la rectificación de Tributos No. JRP2-2020-0298D001 de 08 de abril de 2021, respecto de la cual el Sr. Alexander José Martínez Salazar alega la vulneración de normas legales y constitucionales.º

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en el fallo de mayoría antes referido resolvió: ª En virtud de lo expuesto, sin que sea necesario realizar otro análisis, el Tribunal Primero del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, acepta la demanda deducida por el Sr. Alexander José Martínez Salazar, consecuentemente: 9.1. Se declara la ilegitimidad de la de la rectificación de tributos No. JRP2-2020-0298-D001 de 08 de abril de 2021, emitida por la Dirección Regional 2 de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, la que consecuentemente queda sin efecto jurídico alguno. 9.2. Se dispone la devolución por parte de la autoridad aduanera al actor del valor de USD 1.828, depositado por concepto de afianzamiento, cuyo comprobante de transacción obra de fs. 21, con los intereses legales que correspondan, de conformidad con

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

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

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

lo dispuesto en el art. 324 del COGEP.º

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 15 de noviembre de 2022, la procuradora judicial del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone recurso de casación contra el fallo antes referido, con fundamento en: caso 5, por el vicio de errónea interpretación del artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 17 de noviembre de 2022, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP.

1.5. Admisión: En auto de 18 de agosto de 2023, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación planteado por la causal 5 (errónea interpretación del art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno) del art. 268 del cogep.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el sorteo de 19 de octubre de 2023, las 17h21, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-

2021-HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. De conformidad con el artículo 183 del Código Orgánico de la Función Judicial y en virtud del sorteo realizado, mediante oficio No. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de 9 de febrero de 2024, suscrito por el doctor José Suing Nagua quien al haber sido designado Presidente (e) de la Corte Nacional de Justicia, llamó a asumir el despacho como Juez de la Sala de lo Contencioso Tributario al Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

2.3. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver los recursos de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial, reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. Validez procesal

3.1. No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no adolece de nulidad alguna, por lo que se declara el proceso válido.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Para fundamentar el recurso respecto del caso 5 del artículo 268 del cogep, determina como vicio imputable a la sentencia de instancia, la errónea interpretación del artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno; que dicho vicio se da cuando el juzgador , respecto de una norma que aplica para dictar su resolución, le da un sentido y alcance que no tiene, que incurre en violación directa de norma de derecho sustantivo, y el tribunal de casación debe analizar el verdadero sentido de la norma; que la norma sustancial de derecho tiene estructuralmente dos partes: 1) un supuesto de hecho y 2) un efecto jurídico, esto es, que se parte de un supuesto para otorgar un efecto; que el art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone Art. 82.- Están gravados con el impuesto a los consumos especiales los siguientes bienes y servicios: (¼) GRUPO II TARIFA AD VALOREM 1. Vehículos

motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, conforme el siguiente detalle: (¼)º; que en la sentencia recurrida de conformidad con los actos de proposición, no es asunto controvertido la clasificación arancelaria de la mercancía importada, sino que el asunto controvertido radica en la aplicación del código suplementario en cuanto para el SENAE sobre la mercancía importada SI le corresponde el pago del ICE porque el vehículo no supera las 3.5 toneladas que determina la normativa para estar exento del pago ; mientras la parte actora indica que la mercancía importada no grava IVA pues la CAPACIDAD DE CARGA TOTAL del vehículo supera las 3.5 toneladas de carga, considerando el peso de la parte inanimada y la carga útil de pasajeros, considerando la ficha técnica del vehículo; que el tribunal en los numerales 8.4 y 8.5 indica ª 8.4. La LRTI no establece ninguna distinción relativa a la aplicación del ICE en vehículos destinados al transporte de pasajeros, sino que se refiere de manera general a la capacidad de carga de los vehículos importados. De lo dicho queda claro que de la información proporcionada por el fabricante del ómnibus este tiene una capacidad de carga útil total [carga pasajeros (1,885kg) + carga inanimada (4,810 kg.)] de 6,700 kg, que es igual a 6.7 toneladas. 8.5. En este contexto se observa que, ni la LRTI y ni su reglamento de aplicación, establecen limitaciones al concepto de capacidad de carga vehicular para efectos de la aplicación del ICE, donde únicamente se establece un peso límite, mismo que una vez superado exime al vehículo importado del pago de este tributo. No se trata de una exención legal sino que se excluye del hecho generador del ICE a aquellos vehículos que tiene una capacidad de carga superior a 3.5 toneladas.º; que en razón de los hechos probados el Tribunal concluye que el vehículo tiene una capacidad de carga de 6.700 kg, es decir más de 3.500 kg, y es en tal razón que surge el yerro de errónea interpretación; que es indiscutible que para resolver el objeto de la controversia el Tribunal debía determinar si para efectos del cobro del Impuesto a los Consumos Especiales se debía tener en cuenta la capacidad de carga útil de los pasajeros o la capacidad de carga total del vehículo, toda vez que el art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno determina que se grava con IVA los vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, y sin que exista definición expresa en la ley al tenor del principio de reserva de ley que gobierna el derecho tributario, conforme lo determinado en el art. 13 del Código Tributario, las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, que el termino carga se define en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua define (¼) conforme lo cual, el art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno se

gravan con ICE, los vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5. toneladas de carga, entendiéndose por tal lo que carga, transporta o soporta la estructura; que también es importante remitirse a las normas técnicas y de tránsito para conocer lo que establecen respecto del término carga y capacidad de carga, por tal razón SENAE en el informe técnico se remite al artículo 392 del Reglamento General para la Aplicación de la Ley de Transporte Terrestre Tránsito y Seguridad Vial, que define el término carga , y en consideración las definición del Servicio de Nacional de Normalización, como se realizó en el acto impugnado; que de manera referencial también se tiene que el SRI como sujeto activo del ICE según el art. 79 de la Ley de Régimen Tributario Interno y conforme la facultad prevista en el art. 135 del Código Tributario, ha absuelto consultas respecto de la palabra carga en el contexto del art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, estableciendo ª (¼) la palabra ªcargaº (peso que soporta una estructura) contenida en el artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Grupo LL, que lista a los vehículos motorizados de transporte terrestre gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) comprende a todo tipo de objetos inanimados y seres vivientes, incluido a las personas, distintos al bien objeto de la consulta (vehículos) (¼)º, que el sujeto activo del ICE determina que el término carga comprende todo tipo de objetos inanimados y seres vivientes, incluido personas distintos al bien objeto de la consulta, sin consideración y características específicas de los vehículos o del servicio que prestan; que del análisis técnico de las normas antes descritas se desprende que para determinar si un vehículo de transporte terrestre se encuentra sometido al pago del ICE, debe tenerse en cuenta la carga que este puede soportar y transportar en condiciones de normalidad, sin que deba tenerse en cuenta el peso total del vehículo como tal, pues si el legislador hubiera querido condicionar el pago del ICE al peso bruto del vehículo, lo hubiera especificado en la norma , que el artículo es claro y se refiere a la carga de 3.5. toneladas, esto es a lo que puede ser transportado de un lugar a otro, pero distintos al vehículo, que la interpretación que realiza el tribunal concluye erróneamente que la Administración Aduanera para considerar si el vehículo debe ser gravado con ICE, debía referirse a la totalidad de su capacidad de carga de pasajeros más la carga inanimada (peso neto del vehículo, lo que se aleja del sentido y espíritu de la norma, configurándose así el yerro alegado, lo que resultó trascendental para la decisión de la causa, pues el tribunal consideró que no grava ICE , porque el vehículo supera el 3.5 toneladas de carga, al interpretar erradamente el término carga del art. 82 de la Ley de Régimen Tributario

Interno.

4.3 Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, con relación a la errónea interpretación del artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno por el caso 5, que en el recurso interpuesto la Aduana no debe pretender que los jueces apliquen una normativa propia de la Ley de tránsito, que la esta ley así lo determina que será aplicada para efectos de tránsito, que jamás dice que se aplicará como norma supletoria para el Código Tributario, para la Ley de Régimen Tributario Interno o que tendrá el carácter de concordante para tributos o impuestos como el ICE, que el Reglamento de la Ley de Tránsito y el glosario de términos no es una normativa obligatoria de aplicación en cuanto a determinar el ICE; que el artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno que habla de ICE que se aplica en vehículos de hasta 3.5 toneladas de carga, ni siquiera habla de capacidad de carga, sino de carga total, conforme consta de la certificación de la ficha técnica, que la sentencia está debidamente motivada.

5. Problema jurídico

En base a los argumentos esgrimidos por la compañía recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por la errónea interpretación del artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6. Análisis del Tribunal de Casación

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

6.2. El caso quinto: ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º, el yerro de errónea interpretación se imputa sobre el art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es preciso señalar que la causal quinta implica la aceptación

de las conclusiones fácticas del Tribunal, debiéndose limitar el cargo a cuestionar yerros de subsunción normativa.

6.2.1. En vicio de errónea interpretación incurre el juzgador cuando realiza la exégesis equivocada de la norma en su contenido, de modo que si bien norma jurídica es la que gobierna el asunto, el sentido en que se ha aplicado es diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances, acusaciones que deben realizarse con independencia de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia.

6.2.2. La norma señalada como infringida por errónea interpretación es el Art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente a la época) que determina ª Están gravados con el impuesto a los consumos especiales los siguientes bienes y servicios: (¼) GRUPO II TARIFA AD VALOREM 1. Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, conforme el siguiente detalle: (¼)º (resaltado fuera de texto)

6.3. El recurrente en su argumento reconoce que no es asunto controvertido la clasificación arancelaria de la mercancía importada, sino que radica su argumento en que, el error interpretativo surge de la aplicación del código suplementario en cuanto para el SENAE le corresponde el pago de ICE, pues el vehículo no supera las 3.5 toneladas de carga que determina la normativa, bajo argumentos de que ni la Ley de Régimen Tributario Interno ni su Reglamento establecen limitaciones al concepto de capacidad de carga vehicular, estableciendo la norma un peso límite, superado el cual exime al vehículo del pago de ese tributo; que tribunal incurre en yerro hermenéutico al considerar que la norma en cuestión se refiere a la carga total del vehículo, considerando la ficha técnica que suma tanto la carga útil (capacidad de carga) y la capacidad de carga total, que incluye el peso del vehículo, sin considerar que el SRI ha determinado que carga comprende todo tipo de objetos, incluidos personas, distintos del bien objeto de la consulta (vehículo, sin consideración del tipo y características específicas de los vehículos o del servicio de transporte que presten); que el vicio interpretativo del artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno se observa cuando los jueces tuercen su contenido en cuanto interpretan que para la aplicación de la norma se debe considerar no solo lo que el vehículo puede transportar sino el peso total de aquel, distorsionando el vocablo ª cargaº que delimita su

ndimiento a aquello que puede transportar un vehículo.

En la sentencia impugnada se establece:

ª En lo concerniente al análisis del código libertario se considera lo dispuesto art. 82 de la LRTI donde se detallan los bienes y servicios gravados con el ICE. En la especie, se considera que la mercadería controvertida es un vehículo con capacidad de carga inferior a 3.5 toneladas. Para llegar a esta conclusión se consideró el concepto de capacidad de carga que figura dentro del glosario de términos del art. 392 del Reglamento a la Ley de Transporte Terrestre Transito y Seguridad Vial, que en su parte pertinente dice: ª CAPACIDAD DE CARGA.- Carga útil máxima permitida para la cual fue diseñado el vehículoº. La misma definición consta en el numeral 3.1.3 de la norma técnica NTE INEN 2656:2012 del Servicio Nacional de Normalización, también referida en el acto impugnado.

7.1.5. A continuación se explica el cálculo de la capacidad de carga del vehículo importado, para lo cual se mencionan las definiciones que constan en la Ley de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial y en la NTE-INEN-2656:2012, de las cuales, a criterio del SENAE, surgen las siguientes ecuaciones matemáticas: Peso Bruto Vehicular (PBV) = peso neto (tara o peso en vacío) + capacidad de carga (carga útil) Capacidad de carga (carga útil)= Peso Bruto Vehicular (PBV) - peso en vacío (tara o peso en vacío) Se concluye que al aplicar una de las ecuaciones mencionadas en el numeral anterior con las cantidades que constan en la información técnica presentada se obtiene el siguiente resultado:

Capacidad de carga (carga útil) = 6.065 kg - 4.180 kg Capacidad de carga (carga útil) =

1.885 kg.

7.1.6. Del análisis descrito la autoridad demandada concluye que la capacidad de carga del vehículo ª OMNIBUSº, modelo: County escolar AC 3.9 2P 4X2 TM diésel marca: HYUNDAI, corresponde a 1.885 kg, valor que resulta inferior a lo establecido en el art. 82 de la LRTI, por lo que sostiene que se trata de un bien gravado con el ICE.

Finalmente se establecen los siguientes valores a pagar por parte del importador Alexander Martínez Salazar: a) Por concepto de los tributos al comercio exterior

reliquidados: USD15.228,46

b) Recargo por obligación determinada: USD 3.045,69.

Lo que da como resultado un valor total a pagar: USD 18.274,15.

7.2. De lo citado se destacan tres hechos fundamentales:

(i) La información técnica sobre la cual se realizó la rectificación de tributos no es materia de la controversia, pues se trata de la misma que fue proporcionada por el actor y NEOHYUNDAI S.A. en la etapa administrativa.

(ii) El problema a dilucidarse en la especie radica en la interpretación de los hechos que dan las partes, ya que para el importador se debe considerar como capacidad de carga útil la que consta en la ficha técnica proporcionada por el fabricante, mientras que para la autoridad demanda la capacidad de carga útil surge de la aplicación fórmulas matemáticas, que afirma se encuentran sustentadas en las definiciones de la Ley de Transporte Terrestre Transito y Seguridad Vial y la normativa INEN que le conducen a concluir que la capacidad de carga de es 1,885kg (Peso Bruto Vehicular (PBV) - peso en vacío), valor que coincide con el importe de carga útil de pasajeros registrado en la ficha técnica del automotor, referida en el numeral 7.1.2.

(iii) Frente a estos hechos corresponde al tribunal esclarecer la correcta aplicación de las normas jurídicas que regulan el ICE, respecto de la importación del vehículo tipo ómnibus, modelo County, marca Hyundai.

OCTAVO: CONCLUSIONES DEL TRIBUNAL

8.1. Para el presente análisis es preciso considerar, en primer lugar lo dispuesto en el art. 82 de la LRTI, que en su parte pertinente dice:

ª Están gravados con el impuesto a los consumos especiales los siguientes bienes y servicios:

[¼]

GRUPO II: 1. Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, conforme el siguiente detalle [¼]º. (La negrilla es añadida).

Lo dispuesto en esta norma implica que los vehículos con una carga superior a 3.5 toneladas, se encuentran excluidos de este impuesto.

8.2. En segundo lugar, se aprecia que la definición de capacidad de carga contenida dentro del glosario de términos del art. 392 del Reglamento a la Ley de

Transporte Terrestre Transito y Seguridad Vial, como la ª carga útil máxima permitida para la cual fue diseñado el vehículoº, no se opone a lo manifestado en la norma tributaria.

8.3. Ahora bien, de acuerdo con la ficha técnica del vehículo tipo ómnibus ª County escolar AC 3.9 2P 4X2 TM diéselº, el fabricante establece los siguientes valores de capacidad de carga útil para el cual fue diseñado:

Carga útil de pasajeros: 1,885kg o 27 pasajeros

Carga útil de peso inanimado: 4,810 kg.

Capacidad de carga útil total (carga pasajeros + carga inanimada): 6,700 kg.

8.4. La LRTI no establece ninguna distinción relativa a la aplicación del ICE en vehículos destinados al transporte de pasajeros, sino que se refiere de manera general a la capacidad de carga de los vehículos importados. De lo dicho queda claro que de la información proporcionada por el fabricante del ómnibus este tiene una capacidad de carga útil total [carga pasajeros (1,885kg) + carga inanimada (4,810 kg.)] de 6,700 kg, que es igual a 6.7 toneladas.

8.5. En este contexto se observa que, ni la LRTI y ni su reglamento de aplicación, establecen limitaciones al concepto de capacidad de carga vehicular para efectos de la aplicación del ICE, donde únicamente se establece un peso límite, mismo que una vez superado exime al vehículo importado del pago de este tributo. No se trata de una exención legal sino que se excluye del hecho generador del ICE a aquellos vehículos que tiene una capacidad de carga superior a 3.5 toneladas.

8.6. En este contexto, es importante tener presente que el ejercicio de la facultad determinadora, que es por antonomasia reglada, conforme lo establece de manera concluyente el art. 68 del Código Tributario[1], lo cual implica que esta prerrogativa administrativa debe sustentarse en base a situaciones debidamente reguladas, y es así que establecimiento del hecho generador de un tributo deben estar debidamente delimitado en normas de rango legal, conforme lo manda el art. 301 de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE), que en su parte pertinente dice: ª Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestosº (la negrilla es añadida).

El art. 4 del Código Tributario al referirse a este principio expresamente

manifiesta que ª las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones º (la negrilla es añadida).

De lo expuesto se concluye que la existencia de un gravamen tributario, debe encontrarse expresamente regulado con lineamientos normativos claros y precisos, que otorguen a los administrados seguridad jurídica sobre sus actuaciones, lo que implica que en materia impositiva no se puede extender el hecho generador del tributo a situaciones que no se encuentren expresamente reguladas en el ordenamiento jurídico mediante ley.

8.7. En este sentido, la doctrina especializada coincide en señalar que, los elementos esenciales del tributo, necesariamente deben encontrarse regulados por ley, es decir para los aspectos estructurales rige el principio de reserva de ley, lo cual impide la regulación reglamentaria de los componentes fundamentales del impuesto mientras no hayan sido establecidos mediante ley previa. El profesor Héctor Villegas manifiesta lo siguiente:

ª No se puede dudar de que la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurantes del tributo, a saber: 1ë) configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria; 2ë) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3ë) la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena (responsable); 4ë) los elementos necesarios para la fijación del quantum, es decir, base imponible y alícuota; 5ë) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible.

[...]

2) Los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos, ni alterar sus aspectos estructurantes, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la ley, y violar el principio de legalidad expresamente establecido [¼]

3) Ni el Poder Ejecutivo mediante decretos, ni la D.G.I. mediante sus resoluciones generales e interpretativas, pueden quedar a cargo de delinear aspectos estructurantes del tributo, aun cuando haya delegación legal. Ello, porque la Constitución nacional establece expresamente el principio de legalidad, y no contempla excepciones a él por vía de delegación. Si la Constitución no lo

autoriza, la atribución legislativa es indelegable.º (La negrilla es añadida. Héctor Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, séptima edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires: 2001, pp. 193-194).[2]

8.8. De lo dicho queda claro que el cálculo de la carga útil del vehículo marca Hyundai modelo County, año 2015, efectuado por el SENAE, vulnera el principio de reserva legal (art. 301 de la CRE y art. 4 del Código Tributario) y el derecho fundamental a la seguridad jurídica reconocido en el art. 82 de la CRE, que a la letra dice: ªEl derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentesº (la negrilla es añadida), toda vez que la LRTI grava con el ICE a los vehículos con capacidad de carga inferior a 3.5 toneladas, sin establecer fórmulas ni procedimientos aplicables para el cálculo de la capacidad de los automotores.

En consecuencia para la aplicación de este tributo, se debe considerar la información técnica proporcionada por el fabricante, donde se aprecia palmariamente que en el automotor tipo ªómnibusº, modelo: County escolar fue diseñado con una capacidad de carga útil total de 6,700 kg. (carga pasajeros + carga inanimada), por lo tanto no está gravado con el ICE en los términos previstos en la LRTI.º

6.5. En esta causa, los hechos tenidos por ciertos por el tribunal de instancia, y no discutidos provienen de lo que es admitido por partes, esto es la clasificación arancelaria, y de la ficha técnica del vehículo motivo del tributo, de la cual se establecen la capacidad de carga útil de pasajeros, carga útil de peso inanimado, capacidad de carga útil total, hechos sobre los cuales el Tribunal impugnado aplica el art. 82 del Ley de Régimen Tributario Interno, determinando que el vehículo excede el límite de carga establecido en la norma, por la cual no corresponde el pago de ICE al superar las 3.5 toneladas de carga.

6.6. Para abordar el problema jurídico sobre la existencia de errónea interpretación, hay que especificar que los hechos sobre los cuales se aplica la norma (correcta en cuanto a la relación fáctica sometida a decisión judicial y a los cuales el tribunal de instancia da certeza) no son susceptibles de cuestionamiento; por tanto la incorrección hermenéutica

debe justificarse con relación a ellos; dicho de otra manera, las acusaciones de haberse distorsionado el sentido de la norma no puede argumentarse con relación a hechos no determinados por el Tribunal.

6.7. La entidad recurrente especifica el yerro interpretativo alrededor de la palabra ªcargaº, orientada a aquello que puede transportar un vehículo, lo que transporta o lo que soporta la estructura de tal vehículo, que comprende a todo tipo de objetos inanimados y seres vivientes, incluidos las personas, distintos al bien que los transporta; señalando específicamente ª(¼) del análisis técnico y de las normas antes descritas se desprende que para determinar si un vehículo de transporte terrestre se encuentra sometido al pago del ICE, debe tenerse en cuenta la carga que este puede soportar y transportar en condiciones de normalidad , sin que para nada deba de tenerse en cuenta el peso total del vehículo como tal, pues, resulta obvio que si el legislador hubiese querido condicionar el pago del ICE al peso bruto del vehículo, así lo hubiese especificado en la norma. Sin embargo, el artículo es claro y se refiere a la CARGA de 3.5 toneladas, entiéndase que la CARGA es todo ser viviente y/u objeto inanimado que puede ser transportado de un lugar a otro, pero distintos al bien (vehículo), lo que implica que la carga es todo cuanto el vehículo puede cargar fuera del peso neto del vehículo. Sin embargo con la interpretación que realiza el tribunal concluye erróneamente que la Administración Aduanera para considerar si al vehículo importado debía gravársele ICE o no, debía referirse a la totalidad de su capacidad de carga, esto es la carga de pasajeros (carga útil) más la carga inanimada (peso neto del vehículo), lo que se aleja del sentido y espíritu de la norma, configurándose el yerro alegado.º (Sic) (resaltado fuera de texto)

6.8. La sentencia se pronuncia sobre varios aspectos: respecto del art. 392 del Reglamento a la Ley de Transporte Terrestre Transito y Seguridad Vial, estableciendo que lo previsto en el glosario como la ªcarga útil máxima permitida para la cual fue diseñado el vehículoº, no se opone a lo manifestado en la norma tributaria; que la norma no hace distinción para la aplicación del ICE sobre vehículos dedicados al transporte de pasajeros, sino que se refiere de manera general a la capacidad de carga de los vehículos importados; que ni la Ley de Régimen Tributario Interno ni su Reglamento se refieren a limitar el concepto de capacidad de carga para la aplicación del ICE, que la norma establece un peso límite, superado el cual se

exime de su pago; sobre temas de seguridad jurídica, reserva legal en la creación de tributos, que en materia impositiva no se puede extender el hecho generador del tributo a situaciones que no se encuentren expresamente reguladas en el ordenamiento jurídico mediante ley; que los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos, ni alterar sus aspectos estructurantes, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la ley, y violar el principio de legalidad expresamente establecido; que la LRTI grava con el ICE a los vehículos con capacidad de carga inferior a 3.5 toneladas, sin establecer fórmulas ni procedimientos aplicables para el cálculo de la capacidad de los automotores por lo que se debe atender a la información técnica proporcionada por el fabricante, concluyendo que el automotor tipo ª ómnibusº, modelo: County escolar fue diseñado con una capacidad de carga útil total de 6,700 kg. (carga pasajeros + carga inanimada), por lo tanto no está gravado con el ICE en los términos previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.9. La sentencia no determina -como asevera el recurrente- que la carga total incluye el peso del vehículo, pues, por el contrario, los jueces se limitan a computar la CARGA ÚTIL, TANTO DE PASAJEROS COMO DE CARGA INANIMADA, es decir, limitan su examen a lo que puede transportar el vehículo, conforme la ficha técnica; es más, resulta concordante con lo que expresa el SENAE en su recurso, esto es, que ª (¼) debe tenerse en cuenta la carga que este puede soportar y transportar en condiciones de normalidad , (¼) el artículo es claro y se refiere a la CARGA de 3.5 toneladas, entiéndase que la CARGA es todo ser viviente y/u objeto inanimado que puede ser transportado de un lugar a otro, pero distintos al bien (vehículo), lo que implica que la carga es todo cuanto el vehículo puede cargar fuera del peso neto del vehículoº.

6.10. Dada la naturaleza de la causal, este Tribunal no puede pronunciarse acerca de la valoración de la prueba o si la capacidad de la carga del vehículo es meramente potencial más no la que va a tener el vehículo en función de la adaptación para su uso real. Las alegaciones de la parte recurrente parten del supuesto de que se está considerando dentro de la capacidad de carga el peso del vehículo; situación que no consta reflejada en la sentencia, por lo que se rechaza el cargo planteado.

7. Decisión

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE NO CASAR el fallo recurrido.

Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal vigente.

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resumen de fácil comprensión:

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario, al analizar el vicio sustentado en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por errónea interpretación del art. 82 de la LRTI (que se genera ICE respecto de la importación de vehículos de capacidad de carga de hasta 3,5 toneladas), considera que la parte recurrente sustenta su acusación en el supuesto de que el Tribunal incluye, para el cómputo de la capacidad de carga del vehículo, el peso mismo del automotor, cuando en realidad el Tribunal solo ha considerado la capacidad de carga, por lo que se desecha el cargo.

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

229833706-DFE

Juicio No. 17510-2021-00291 RESOLUCION 208-2024

JUEZ PONENTE: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 25 de abril del 2024, las 11h31. VISTOS: La abogada Daniela Freire Carrera como procuradora fiscal debidamente legitimada por las autoridades tributarias demandadas, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 22 de septiembre de 2022, las 14h19, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2021-00291.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: ª Discernir respecto de la legitimidad de las glosas 3.6.1.1.1. ª impuesto a la renta y aporte patronal asumido por Construcciones y prestaciones petroleras S.A. CPP no justificadoº; 3.6.1.2.1. ª pago en el exterior a Techint Compañía Técnica Internacional S.A.C.I., de lo que no demuestra el servicio recibidoº y 3.6.1.2.2 ª pagos en el exterior a Wisdery S.A., de los que no demuestra la prestación del servicioº, contenidas en el acta de determinación nro. 17202024901121795 por concepto de impuesto a la renta correspondiente al ejercicio fiscal 2016, y que fueron modificadas la primera y tercera y ratificada la segunda, en la resolución nro. 117012021RREC123654 s/f, emitida por el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.-º.

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: ª aceptamos la demanda presentada por la compañía CONSTRUCCIONES Y PRESTACIONES PETROLERAS S.A. CPP; y, en consecuencia declaramos la ilegitimidad de la resolución nro. 117012021RREC123654 s/f, emitida por el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, con la cual modificó los resultados del acta de determinación nro. 17202024901121795 por concepto de impuesto a la renta

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

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

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

correspondiente al ejercicio fiscal 2016, en aquello que ha sido materia de este fallo. Conforme lo previsto en el artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos, ejecutoriado que se encuentre este fallo y sin que exista recurso por resolver, devuélvase a la actora la garantía bancaria nro. GYEG023827, emitida el 12 de julio de 2021 por el Banco Guayaquil S.A.º.

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 21 de noviembre de 2022, 9h34, la procuradora judicial de la institución recurrente interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por infracción del artículo 10 numeral 12 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del artículo 17 del Código Tributario, respecto del numeral 6.5.1.1.1.1. glosa `Impuesto a la Renta y Aporte Patronal asumido por Construcciones y Prestaciones Petroleras S.A. CPP no justificado' (3.6.1.1.1.); y, por infracción del artículo 96 numeral 3 del Código Tributario respecto de la glosa referida en el numeral 6.5.1.1.1.2. `Pagos en el exterior a Techint Compañía Técnica Internacional S.A.C.I., de los que no demuestra el servicio recibido' (3.6.1.2.1.). Así también, fundamenta su recurso en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, por el vicio de falta de motivación, respecto de la glosa referida en el numeral 6.5.1.1.1.3. glosa `Pagos en el exterior a Wisdery S.A., de los que no demuestra el servicio referido' (3.6.1.2.2.), refiriendo la infracción de los artículos 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador, artículos 89, 90 y 311 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, y artículos 19 y 130 del Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 23 de noviembre de 2022, las 11h16, en los términos del artículo 269 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Admisión: En auto de 18 de agosto de 2023, 8h41, el doctor Fernando Cohn Zurita, en su calidad de Conjuez de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: ª La parte recurrente cumple los requisitos previstos en los tres primeros numerales del art. 267 del COGEP, puesto que detalla los datos de la sentencia, las normas

infringidas (arts. 10.12 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 17 y 96.3 del Código Tributario, 76.7.l de la Constitución, 89, 90 y 311 del COGEP y 19 y 130 del COFJ) y las causales (5 y 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos). 7. Cumple la fundamentación prevista en el numeral 4 del art. 267 del COGEP, pues sustenta: (i) respecto de la glosa ª impuesto a la renta y aporte patronalº, bajo la causal quinta, los cargos errónea interpretación de los arts. 17 y 10.12 del Código Tributario, explicando la discrepancia en el alcance de las normas y su incidencia en lo resuelto; (ii) en cuanto a la glosa ª pagos en el exterior a Techintº, bajo la causal quinta, la falta de aplicación del art. 96.3 del Código Tributario, en cuanto a los documentos requeridos para que se considere como deducible un gasto; (iii) por la glosa ª pagos en el exterior a Wisderyº, bajo la causal segunda, la ausencia de explicación de la pertinencia de la aplicación del derecho a los antecedentes de hecho (párrafo final de la página 15 del escrito de interposición del recurso) y que los jueces al decidir se limitan a remitirse a otro fallo, sin realizar un pronunciamiento independiente sobre el tema (párrafo final de la página 13). 8. DECISIÓN: Por lo expuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 270 del COGEP, SE ADMITE EL RECURSO DE CASACIÓN PLANTEADO.º.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 19 de octubre del 2023, las 17h17, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte

Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. En virtud del acta de sorteo de 9 de febrero de 2024, mediante oficio No. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de 9 de febrero de 2024, suscrito por el doctor José Suing Nagua quien al haber sido designado Presidente (e) de la Corte Nacional de Justicia, llamó a asumir el despacho como Juez de la Sala de lo Contencioso Tributario al Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

2.3. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver los recursos de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial, reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. Validez procesal

No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no adolece de nulidad alguna, por lo que se declara el proceso válido.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Para fundamentar el recurso respecto del caso quinto del artículo 268 del COGEP, en el numeral 6.5.1.1.1.1. de la sentencia recurrida, cuya parte del texto cita y transcribe, y que corresponde a la glosa `Impuesto a la Renta y Aporte Patronal asumido por Construcciones y Prestaciones Petroleras S.A. CPP no justificado' (3.6.1.1.1.), la institución recurrente señala que se observa que el Tribunal Contencioso Tributario, interpretó erróneamente el artículo 17 del Código Tributario, porque al momento de resolver reconoció la deducibilidad del gasto con documentos distintos a un contrato, manifestando que en esencia se ha demostrado la contratación por sistema de salario neto cuando este artículo solo se puede utilizar para

desconocer la naturaleza del negocio jurídico o la naturaleza de un contrato cuando ésta difiera de la esencia económica de la transacción, más no para demostrar la existencia de obligaciones jurídicas cuya única fuente es un contrato, como lo es el contrato por sistema de salario neto.

4.2. Que, esta interpretación errónea del artículo 17 del Código Tributario, a su vez provoco la errónea interpretación del artículo 10 numeral 12 de la Ley de Régimen Tributario, porque a pesar de que el Tribunal considera que la controversia se origina en la necesidad de la presentación de adendas que contengan la especificación del pago de remuneración al personal expatriado bajo el sistema de salario neto, a efectos de que se reconozca la deducibilidad del gasto, observando lo dispuesto en el artículo 10 numeral 12 de la Ley de Régimen Tributario Interno; al momento de resolver no considera que la compañía actora no presentó documento alguno o adenda a los contratos establecidos con el personal expatriado que evidencien la relación contractual por el sistema de ingreso salario neto con sus trabajadores, lo cual hace imposible establecer la deducibilidad del gasto de este rubro, cuando la norma es clara al indicar que se aplicará la deducción cuando su contratación se haya efectuado por el sistema de ingreso o salario neto, y si se hubiera interpretado correctamente la norma, el Tribunal hubiera observado la falta de documentación que evidencie la relación contractual de la compañía con personal expatriado y la glosa se hubiera confirmado.

4.3. Que, sobre la falta de documentación es necesario indicar que el contrato es fuente de la obligación de acuerdo al artículo 1453 del Código Civil y para el caso que nos ocupa la adenda era fuente para que la compañía se obligue a asumir el pago de salario neto a los empleados expatriados, por lo que, al no existir la adenda no existía esta obligación, en consecuencia aplicando correctamente el numeral 12 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la conclusión a la que debió haber llegado el Tribunal es que dicho gasto es no deducible puesto que la contratación no se efectuó por salario neto. Con esto último se demuestra la gravedad de la infracción puesto que el Tribunal concluyó que el gasto si era deducible lo cual es incorrecto conforme se demostró anteriormente.

4.4. Refiriéndose al numeral 6.5.1.1.1.2. de la sentencia recurrida, respecto de la glosa ª Pagos en el exterior a Techint Compañía Técnica Internacional S.A.C.I., de los que no demuestra el

servicio recibido' (3.6.1.2.1) y sobre la falta de aplicación del artículo 96 numeral 3 del Código Tributario, la casacionista señala que de la sentencia revisada se verifica que los jueces del Tribunal A quo no consideraron que la compañía Construcciones y Prestaciones Petroleras CPP, no demostró con documentos los servicios que recibió de TECHINT COMPAÑIA TECNICA INTERNACIONAL SACI, puesto que no relacionó los tiempos y valores que constan en la planilla con los entregables acordados en el contrato, para que el mismo se considere un gasto efectuado y para que pueda vincularse con la generación de la renta gravada del ejercicio fiscal 2016, por lo que no reúne las condiciones para su deducibilidad, recayendo en la falta de aplicación de una norma básica como es un deber formal, que la compañía cumpla con exhibir las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de las obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que le fueren solicitadas en su momento por la Administración Tributaria.

4.5. Que, de haberse aplicado la normativa singularizada, la decisión del Tribunal Distrital hubiera sido el reconocimiento de que la compañía no cumplió con su obligación de presentar los documentos relacionados con la deducibilidad del gasto, y ésta última afirmación le hubiera llevado a concluir que para que un gasto sea considerado como deducible, éste no solamente debe reunir la parte esencial, sino que también deben haber existido los requisitos de la parte formal, por lo que se hubiera ratificado la glosa y no se la hubiera desvanecido como equivocadamente lo hizo el Tribunal A quo.

4.6. Para fundamentar el caso segundo del artículo 268 del COGEP, y refiriéndose al numeral 6.5.1.1.1.3. de la sentencia impugnada respecto de la glosa `Pagos en el exterior a Wisdery S.A., de los que no demuestra el servicio referido' (3.6.1.2.2.), la casacionista se refiere a las normas acusadas con amparo en este caso, y señala que todo acto administrativo, resoluciones y fallos deberán encontrarse debidamente motivados, caso contrario, los mismos se considerarán nulos. Que, en el mismo sentido constitucional, toda sentencia debe encontrarse motivada, para lo cual se deberán expresar los razonamientos jurídicos que conducen a la interpretación y aplicación de derecho. Es decir, las decisiones deben encontrarse fundamentadas en normas de derecho, caso contrario es lógico que la decisión devendría en arbitraria.

4.7. Por otra parte, cita y transcribe la sentencia la Corte Constitucional 1158-17-EP/21 de 20

de octubre de 2021, y dice que la Corte ha establecido un criterio rector para analizar un cargo de vulneración de la garantía de motivación y que de lo establecido por la Corte Constitucional para que una sentencia se encuentre motivada, ésta debe tener una fundamentación normativa suficiente y una fundamentación fáctica suficiente, por lo que, de carecer de cualquiera de ellas, acarrea la falta de motivación. Es decir, los jueces que motivan por remisión, haciendo suya una argumentación jurídica contenida en otra resolución judicial, obligatoriamente deben realizar un pronunciamiento independiente sobre el tema a decidir y tener una postura crítica sobre la suficiencia y la fundamentación de dicha sentencia, sino es así, la remisión sería deficiente y por consiguiente no tendría una fundamentación jurídica normativa suficiente, acarreando una falta evidente de motivación.

4.8. Adicionalmente, la Corte Constitucional en el mismo precedente (sentencia 1158-17-EP/21), establece que cuando se incumple dicho criterio rector, la argumentación jurídica adolece de deficiencia motivacional y que existen tres tipos de vicios básicos de deficiencia motivacional: 1) la inexistencia, 2) la insuficiencia y 3) la apariencia. La Corte Constitucional, considera que el vicio de la "inexistencia" es: "67. Una argumentación jurídica es inexistente cuando la respectiva decisión carece totalmente de fundamentación normativa y de fundamentación fáctica.º. En cuanto al vicio de "insuficiencia" la Corte Constitucional, determina: "69. Una argumentación jurídica es insuficiente cuando la respectiva decisión cuenta con alguna fundamentación normativa y alguna fundamentación fáctica, pero alguna de ellas es insuficiente porque no cumple el correspondiente estándar de suficiencia.º.

4.9. Que, la Corte Constitucional, considera importante aclarar que cuando una parte procesal acusa la vulneración de la garantía de la motivación en una determinada decisión judicial, no es indispensable que identifique uno de los tipos de deficiencia motivacional o de vicio motivacional descritos en la sentencia 1158-17-EP/21. Lo que sí se requiere es que la parte procesal formule con aceptable claridad y precisión las razones por las que se habría vulnerado la garantía de la motivación.

4.10. A continuación se refiere a la sentencia recurrida, y cita y transcribe una parte del considerando 6.5.1.1.1.3. de la misma, para decir que si bien el Tribunal A quo enuncia las normas jurídicas aplicables y establece las premisas fácticas, no da una justificación

suficiente de la aplicación de dichas normas a los hechos por ellos establecidos en sentencia, con lo que se incumple con el requisito de motivación prescrito en el literal l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, en concordancia con el artículo 89 del COGEP y el numeral 4 del artículo 130 del COFJ que establecen que para que una sentencia se encuentre motivada, se deben enunciar las normas o principios jurídicos en que se funda y explicarse la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Entonces al no explicarse la pertinencia de la aplicación del derecho a los antecedentes de hecho, se incumple con el estándar mínimo de motivación y por ende se demuestra la falta de motivación en la que incurre la sentencia en esta glosa.

4.11. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escritos iguales presentados el 29 de septiembre de 2023, a las 10h52 y después a las 13h48, comparece el señor Julio César Suarez Acero, Gerente General de la compañía Construcciones y Representaciones Petroleras S.A. CPP, en compañía de su abogado patrocinador, David Andrés Mayorga Naranjo, para dar contestación al recurso interpuesto y para referirse a la glosa `Impuesto a la renta y aporte patronal asumido por CPP', señala que es evidente que el Tribunal realizó la valoración de la prueba aportada y con base en la misma llegó a una conclusión. Dicha valoración no puede dejarse sin efecto en este recurso. Y menos aún se puede pretender desconocer la actividad probatoria realizada por CPP y el ejercicio de valoración efectuado por el Tribunal, con la intención de que se dé más valor a un elemento de forma (como sería la adenda que repentinamente invoca el SRI) que, al fondo y materialidad de la operación, la cual fue suficientemente demostrada en juicio.

4.12. Que, el Tribunal de instancia en aplicación del artículo 10 numeral 12 de la LRTI, en concordancia con los principios de legalidad, reserva de ley y sustancia sobre la forma, llega a la conclusión que la exigencia del SRI de formas estipuladas en lineamientos privados que carecen de base legal no puede menoscabar derechos, más aún cuando la existencia de este gasto fue confirmada por la prueba aportada y valorada en juicio.

4.13. Para referirse a la glosa `pagos en el exterior a Techint Compañía Técnica Internacional SACI, de los que no demuestra el servicio recibido', dice que el SRI pretende sustentar que no se habría demostrado la esencia de la operación. No obstante, si ese fuera el caso, no es

relevante una norma que hace relación a los deberes formales del contribuyente, pues esta norma tiene otro tipo de efectos. Además, si hubiera existido documentos o información que debían haber sido presentados -en fase administrativa, que es el alcance de la norma-, el SRI debería haberlos detallado con precisión en el presente recurso y particularmente debía explicar porque una norma que tiene un alcance en el ámbito de la administración pública (exhibición de información) debía haber sido aplicada en este caso, y porque su aplicación habría modificado el sentido del fallo. Además debe recordarse que el Tribunal ha realizado una valoración de la prueba y con base en ese análisis llegó a una conclusión, situación que no puede modificarse y menos con la invocación de unas normas que carece de pertinencia como el numeral 3 del artículo 93 del Código Tributario.

4.14. Finalmente, para referirse a la glosa `Pagos en el exterior a Wisdery S.A.', señala que la sentencia está debidamente motivada y sustentada. Se podrá o no coincidir con el criterio del Tribunal, pero el hecho de tener un criterio distinto desde ningún punto de vista puede llevar a pensar en que se habría incurrido en falta de motivación. La sentencia da las suficientes explicaciones con respecto al análisis sobre las deficiencias recurridas por la Administración en la fase administrativa, explica suficientemente el alcance del poder tributario y como es que en el caso sometido a análisis el SRI usó dicho poder de forma arbitraria, dejando en indefensión al administrado con hechos tan cuestionables como evitar el análisis completo de la prueba aportada en la fase administrativa, explica suficientemente la deficiente motivación de los actos administrativos y cómo es que impiden conocer con precisión los resultados de la glosa y finalmente valora la prueba aportada, principalmente el informe pericial, todo lo cual lleva a invalidar la glosa. En resumen, el SRI no ha explicado de qué forma habría sucedido la supuesta deficiencia motivacional, y esto es porque dicho vicio no se ha verificado en la sentencia recurrida.

5. Problema jurídico

En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por errónea interpretación del artículo 10 numeral 12 de la LRTI o del artículo 17 del Código Tributario, respecto de la glosa `Impuesto a la Renta y Aporte Patronal asumido por Construcciones y Prestaciones Petroleras S.A. CPP no justificado', o por falta de aplicación

del artículo 96 numeral 3 del Código Tributario respecto de la glosa `Pagos en el exterior a Techint Compañía Técnica Internacional S.A.C.I., de los que no demuestra el servicio recibido'; o, en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de motivación, respecto de la glosa `Pagos en el exterior a Wisdery S.A., de los que no demuestra el servicio referido'.

6. Análisis del Tribunal de Casación

6.1. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en los casos segundo y quinto del artículo 268 del COGEP, admitidos por el Conjuez de la Sala, considera:

6.2. Caso segundo.- ªCuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación.º. Falta de motivación.- La motivación consiste en una ª(¼) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.º. Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como ª(¼) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisiónº.

6.2.1. Las normas señaladas como infringidas son: a) Artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador.- ªEn todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.º. b) Artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos.- ªMotivación. Toda sentencia y auto serán

motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.º. c) Artículo 90 del Código Orgánico General de Procesos.-.- ª Contenido general de sentencias y autos. Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener: 1. La mención de la o del juzgador que la pronuncie. 2. La fecha y lugar de su emisión. 3. La identificación de las partes. 4. La enunciación resumida de los antecedentes de hecho. 5. La motivación de su decisión. 6. La decisión adoptada con precisión de lo que se ordena. 7. La firma de la o del juzgador que la ha pronunciado. En ningún caso será necesario relatar la causa.º. d) Artículo 311 del Código Orgánico General de Procesos.- ª Validez y eficacia de las actuaciones de la administración pública. Son válidos y eficaces los actos del sector público expedidos por autoridad pública competente, salvo que se declare lo contrario. Con respecto a los actos tributarios impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.º. e) Artículo 19 del Código Orgánico de la Función Judicial.- ª Principios dispositivo, de inmediación y concentración.- Todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada. Las juezas y jueces resolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la ley. Sin embargo, en los procesos que versen sobre garantías jurisdiccionales, en caso de constatarse la vulneración de derechos que no fuera expresamente invocada por los afectados, las juezas y jueces podrán pronunciarse sobre tal cuestión en la resolución que expidieren, sin que pueda acusarse al fallo de incongruencia por este motivo. Los procesos se sustanciarán con la intervención directa de las juezas y jueces que conozcan de la causa. Se propenderá a reunir la actividad procesal en la menor cantidad posible de actos, para lograr la concentración que contribuya a la celeridad del proceso.º. f) Artículo 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial.- ª Facultades jurisdiccionales de las juezas y jueces.- Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo

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

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

6.3.1. Las normas señaladas como infringidas son: a) Artículo 17 del Código Tributario.- ªCalificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se
establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.º. b) Artículo 10 numeral 12 de la Ley de Régimen Tributario Interno.- ªDeducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: (...). 12. El impuesto a la renta y los aportes personales al seguro social obligatorio o privado que asuma el empleador por cuenta de sujetos pasivos que laboren para él, bajo relación de dependencia, cuando su contratación se haya efectuado por el sistema de ingreso o salario netoº.

6.4. Falta de aplicación ªocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un

precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia".

6.4.1. La norma señalada como infringida es: a) Artículo 96 numeral 3 del Código Tributario.- "Deberes formales.- Son deberes formales de los contribuyentes o responsables: 3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas".

6.5. En cuanto al cargo errónea interpretación de los arts. 10.12 de la LRTI y 17 del Código Tributario, en el análisis de la glosa "impuesto a la renta y aporte patronal", en que la administración determinó como no deducibles los pagos de impuesto a la renta y aportes al IESS personales de trabajadores bajo el sistema de salario neto, la parte recurrente centra sus reproches en dos alegaciones: (i) que el Tribunal interpreta el art. 17 del Código Tributario, reconociendo la deducibilidad del gasto con documentos distintos a un contrato, manifestando que la esencia de la contratación se ha cumplido. Cuestiona dicho alcance que le dan los jueces, puesto que dicho precepto se puede utilizar para desconocer la naturaleza del negocio jurídico o la naturaleza de un contrato cuando difiera de la esencia económica de la transacción; (ii) que el Tribunal no aplica en su recto sentido el art. 10.12 de las LRTI que exige la existencia de un contrato que prevea dicha modalidad de relación laboral.

6.6. El hecho tenido por ciertos por el Tribunal es el de que en efecto la forma de pago de la compañía se da en la modalidad de salario neto (en el último párrafo de la foja 869 del expediente de instancia el Tribunal expresa que el mismo acto administrativo reconoce que el empleador asumió el pago del impuesto a la renta y del aporte personal al IESS, pero que no se presentó la documentación que evidencie que están amparados bajo esa normativa; lo que se reafirma en el párrafo antepenúltimo de la foja 869 vuelta, referente a la constatación pericial de dicha circunstancia).

6.7. El art. 17 del Código Tributario no es mencionado expresamente en el análisis de la glosa, sin embargo se hace referencia a su contenido en el segundo y cuarto párrafos de la foja 869 vuelta).

6.8. Cabe indicar que el Tribunal, además, acota que en el acto administrativo impugnado la administración reconoce que el contrato de trabajo puede ser verbal, la política de la compañía establece que máximo en un mes se debe firmar una adenda que establezca la modalidad de pago neto, lo que no ha ocurrido (segundo párrafo de la foja 869 vuelta), concluyendo el Tribunal que en materia laboral se admite la contratación verbal; cuestión que no ha sido negada por la parte demanda (segundo párrafo de la foja 870).

6.9. Como podemos apreciar, el Tribunal ha estimado que el acuerdo para pagar las remuneraciones bajo la modalidad de salario neto puede ser verbal, además de que esta forma de pago consta en los roles de pago (quinto párrafo de la foja 870 vuelta), por lo que no cabe desconocer este acuerdo entre las partes ni una desnaturalización del art. 10.12 de la LRTI en la sentencia, pues de acuerdo al fallo, lo que el Tribunal pretendía es que la contratación sea escrita y en adenda, en función de una política interna de la compañía; situación que no está contemplada en la Ley.

6.10. Con ello, resulta intrascendente el alcance que el Tribunal le haya dado al art. 17 del Código Tributario (sin mencionarlo los jueces, quienes aludieron al principio de la esencia versus la forma), pues se ha cumplido el requisito previsto en el art. 10.12 de la LRTI sin necesidad de salvar una forma (adenda escrita) no exigida por la Ley.

6.11. Por tanto, se rechazan los cargos.

6.12. En cuanto al cargo de falta de aplicación del art. 96.3 de la LRTI, bajo la causal quinta, en el tratamiento de la glosa ª pagos en el exterior a Techintº, la parte recurrente sostiene: (i) que el art. 96.3 de la LRTI establece como deber formal de los contribuyentes, exhibir a los funcionarios respectivos las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de la obligación tributaria; (ii) que los jueces de instancia no consideraron que la compañía actora no presentó con documentos los servicios que recibió de Techint, puesto que no relacionó los tiempos y valores que constan en las planillas de los entregables acordados en el contrato, para que el mismo se considere un gasto efectuado que pueda vincularse con la generación de ingresos exentos; (iii) concluye que, de haberse

aplicado la norma, el Tribunal hubiera concluido que para que un gasto sea considerado como deducible, este no solamente debe reunir la parte esencial, sino que también debe haber existido los requisitos de la parte formal, por lo que se hubiera ratificado la glosa.

6.13. En la sentencia se recogen las objeciones de la parte demandada a la petición del actor de eliminar la glosa, sosteniendo la falta de especificidad, en la documentación recibida por el SRI, de los servicios brindados por Techint (último párrafo de la foja 871 vuelta y dos primeros párrafos de la foja 872).

6.14. En el fallo también se detallan las observaciones del SRI, en el acto administrativo impugnado, a la información que le fue proporcionada por el actor.

6.15. A continuación los jueces de instancia especifican las pruebas practicadas en el juicio, entre las que se encuentran los entregables, minutas de reunión e informe pericial que concluye que se ha cumplido la forma y esencia de las transacciones, lo que permite constatar suficientemente la prestación del servicio, desconociéndose la documentación que pueda satisfacer los parámetros que busca la administración tributaria. Concluye que se ha confirmado la vinculación del gasto con la generación del ingreso gravado, habiéndose verificado íntegramente el ciclo contable.

6.16. La parte recurrente, al sostener que la compañía actora no aportó documentación de las que pueda inferirse que el gasto efectuado está vinculado con la generación de ingresos exentos, desconoce las conclusiones fácticas del Tribunal, que más bien apuntan a un sentido contrario, esto es, que sí se puede vincular el gasto con la generación del ingreso.

6.17. El cuestionamiento de las conclusiones fácticas del Tribunal está proscrito bajo la causal quinta, por lo que se rechazan los cargos planteados bajo su amparo.

6.18. En cuanto al cargo de falta de motivación, bajo la causal segunda, en relación con la glosa ª pagos en el exterior a Wisderyº, la parte recurrente acusa la falta de aplicación del derecho a los antecedentes de hecho y que los jueces al decidir se limitan a remitirse a otro fallo, sin realizar un pronunciamiento independiente sobre el tema.

6.19. De la revisión de la sentencia se aprecia que el Tribunal censura que, ante la presentación por parte del contribuyente de variada información en fase administrativa, la administración se limitó a analizar solo una de ellas, lo que, a criterio de los jueces de instancia, constituye un control y limitación al derecho a la contradicción y a la defensa, y un ejercicio de la facultad determinadora de una forma que no ha sido integral. Los jueces citaron doctrina y jurisprudencia constitucional y de la Corte Suprema en cuanto a la valoración de la prueba.

6.20. De ello se aprecia que es improcedente la acusación de la parte recurrente en el sentido que los jueces se han limitado a remitirse a fallos judiciales sin dar su opinión independiente, pues, como ya quedó indicado, el Tribunal cuestionó la falta de análisis integral de la prueba, y para soporte de dicha apreciación, citó doctrina y jurisprudencia constitucional y de la Corte Suprema en cuanto a la valoración de la prueba.

6.21. En cuanto a la ausencia de explicación de las normas a los antecedentes de hecho, debe destacarse que en la sentencia se considera que la falta de análisis integral de la prueba en fase administrativa limita a la defensa, por lo que los jueces aplicaron el art. 139.2 del Código Tributario (que trata sobre los casos en que se obsta el derecho a la defensa), por lo que resulta improcedente la acusación formulada.

6.22. Es necesario señalar que la decisión que se ha adoptado no significa que esta Sala esté necesariamente de acuerdo con lo resuelto en el auto recurrido, sino que responde al análisis casacional técnico y formal, en función del contenido del recurso de casación versus el fallo recurrido.

7. Decisión

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE NO CASAR el fallo impugnado.

Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal vigente.

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los vicios sustentados en los casos segundo y quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que: (i) no existe errónea interpretación de los arts. 17 del Código Tributario y 10.12 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al haber los jueces dado de baja las glosas que negaban la deducibilidad de pagos de IR y aportes personales al IESS asumidos por la empresa, dado que el acuerdo de voluntades entre empresa y trabajadores estaba plenamente evidenciado; (ii) se rechaza el cargo de falta de aplicación del art. 96.3 del Código Tributario en cuanto al servicio que proporcionó Techint a la compañía actora, pues la acusación parte de un cuestionamiento a la valoración probatoria, que es impropia de la causal quinta; (iii) se rechaza el cargo de falta de motivación respecto al análisis de la glosa pagos al exterior a Wisdery, ya que la resolución de dicho punto cuenta con la justificación fáctica y jurídica.

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

229836391-DFE

Juicio No. 09501-2021-00282 RESOLUCION 209-2024

JUEZ PONENTE: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 25 de abril del 2024, las 11h44. VISTOS: El abogado Joe Enrique Mayorga Bayas, procurador fiscal debidamente legitimado en representación de la autoridad tributaria demandada, Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 3 de junio de 2022, las 14h56, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00282.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: ªI) ESTABLECER si la Resolución impugnada No. 109012021RREC083545 vulnera el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación, en los términos alegados por la parte actora, y sus consecuencias jurídicas. II) DETERMINAR si la administración tributaria realizó una interpretación extensiva de la norma al interpretar la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario, así como el Art. 2 de la Resolución NAC-DGERCGC20-00000043, al establecer un requisito distinto, violando el principio de reserva de ley y vulnerando el derecho a la seguridad jurídica. III) ESTABLECER si el actor ADELFO HERNANDO HINOJOSA GALARZA justifica su derecho a que la administración tributaria reactive de oficio las facilidades de pago con remisión correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2009, conforme a sus alegaciones.º.

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: ªDECLARAR PARCIALMENTE CON LUGAR LA DEMANDA presentada por el abogado José Arias Uzcátegui, en su calidad de Procurador Judicial del señor Adelfo Hernando Hinojosa Galarza en contra de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, EN CONSECUENCIA, se deja sin efecto la resolución impugnada y por lo

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

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

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

tanto al haberse pagado la totalidad del capital de la obligación del impuesto a la renta del año 2009, el SRI deberá considerar dicha obligación como pagada y cumplida.º.

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 15 de julio de 2022, 16h50, el procurador fiscal de la autoridad tributaria demandada, interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación de los artículos 1 y 2 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones y Generación de Empleo, Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para Combatir la Crisis Sanitaria derivada del COVID-19; y, de los artículos 1, 2 y 3 de la Resolución No. NAC-CGERCGC20-00000043 publicada en el Registro Oficial No. 241 de 8 de julio de 2020.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 22 de julio de 2022, las 11h44, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 del COGEP y dispuso remitir el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia para los fines de ley.

1.5. Admisión: En auto de 18 de julio de 2023, 9h11, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, de conformidad con el artículo 270 del COGEP dispuso que la parte recurrente aclare su recurso respecto de las observaciones detalladas en dicho auto. En escrito de 25 de julio de 2023, 16h29, presentado por la institución recurrente, se atiende lo dispuesto en el auto de 18 de julio de 2023. Mediante auto de admisibilidad de 26 de julio de 2023, 8h33, el referido Conjuez de la Sala resolvió admitir el recurso de casación planteado, considerando la aclaración que fue presentada, en la que el recurrente señala que: ª se prescinde de las normas que se acusa como infringidas, esto es, el ARt. 1 y 2 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones y Generación de Empleo y los Artículos 1, 2 y 3 de la Resolución No. NAC-CGERCGC20-00000043 publicada en el Registro Oficial No. 241 de 8 de julio de 2020 en virtud que las mismas guardan estrecha relación en cuanto a sus disposiciones con la Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para Combatir la Crisis Sanitaria derivada del COVID-19, siendo esta última norma la que se individualiza y se procede a fundamentar a continuaciónº, por lo que la admisión ha sido realizada en los siguiente términos: ª 3) En el escrito de

aclaración, la parte recurrente explica los cargos al estimar como errada la interpretación del Tribunal en el sentido que el incumplimiento del pago de cuotas desde enero de 2020 hasta la fecha de publicación de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19, que habilita a reactivar las facilidades de pago para aquellos contribuyentes que las solicitaron anteriormente al amparo de la la Ley de Fomento Productivo, Atracciones de Inversiones y Generación de Empleo, no se da por el hecho de no haber realizado los pagos de cuotas vencidas hasta la fecha de publicación de la ley primeramente mencionada (Ley Orgánica de Apoyo Humanitario), sino por no haber pagado las cuotas hasta el momento del vencimiento del plazo de cada una de ellas, aunque con posterioridad a dicho vencimiento y antes de la fecha de publicación de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario se las haya cancelado. Señala el recurrente que más bien se debía considerar si a la fecha de publicación de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario las cuotas estaban o no pagadas. Con ello, cumple la parte recurrente el requisito previsto en el numeral 4 del art. 267 del COGEP. 4) DECISIÓN: Por lo expuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 270 del COGEP, SE ADMITE EL RECURSO DE CASACIÓN PLANTEADO, CONSIDERANDO LA ACLARACIÓN PRESENTADA.º.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 19 de octubre del 2023, las 17h01, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte

Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. De conformidad con el artículo 183 del Código Orgánico de la Función Judicial y en virtud del sorteo realizado, mediante oficio No. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de 9 de febrero de 2024, suscrito por el doctor José Suing Nagua quien al haber sido designado Presidente (e) de la Corte Nacional de Justicia, llamó a asumir el despacho como Juez de la Sala de lo Contencioso Tributario al Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

2.3. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver los recursos de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial, reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. Validez procesal

No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no adolece de nulidad alguna, por lo que se declara el proceso válido.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Para fundamentar el recurso interpuesto respecto de la errónea interpretación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para Combatir la Crisis Sanitaria derivada del COVID-19, la institución casacionista, en su recurso, así como en la aclaración al mismo, señala que el Tribunal A quo empieza estableciendo en el numeral 5.3 de la sentencia el objeto de la controversia en el siguiente punto: ª5.3) Se acordó, conjuntamente con las partes, para guiar el debate en la presente causa, el primer punto de controversia siguiente: `I) ESTABLECER si la Resolución impugnada No.

109012021RREC083545 vulnera el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación, en los términos alegados por la parte actora, y sus consecuencias jurídicas. II) DETERMINAR si la administración tributaria realizó una interpretación extensiva de la norma al interpretar la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario, así como el Art. 2 de la Resolución NAC-DGERCGC20-00000043, al establecer un requisito distinto, violando el principio de reserva de ley y vulnerando el derecho a la seguridad jurídica. III) ESTABLECER si el actor ADELFO HERNANDO HINOJOSA GALARZA justifica su derecho a que la administración tributaria reactive de oficio las facilidades de pago con remisión correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2009, conforme a sus alegaciones.º, para a continuación decir que el Tribunal A quo a fin de analizar los objetos de controversia específicamente el segundo y tercero procede a aplicar la disposición transitoria segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario, así como el artículo 2 de la Resolución No. NAC-DCERCGC20-00000043, determinando en el número 7.8.2 que estas dos normas guardan estrecha concordancia al establecer que determinan que se activarán de oficio, las facilidades de pago sobre las cuales se hubiese incumplido con dos o más cuotas a partir del mes de enero de 2020, motivo por el cual, el Tribunal A quo procede a realizar la interpretación de la Ley de Apoyo Humanitario incorrectamente conforme se indica a continuación:

4.2. Respecto al segundo objeto de la controversia, el Tribunal a fin de establecer que el actor tenía más de dos cuotas incumplidas para ajustar su interpretación a lo que dispone en la disposición transitoria segunda de la Ley Orgánica de Apoyo, detalla que la administración tributaria negó al actor la reactivación de las facilidades de pago en virtud de que mantenía únicamente una cuota vencida, sin embargo, la interpretación del Tribunal estableció que se debía considerar si todas las cuotas se pagaron en la fecha máxima determinado por la Resolución de facilidades de pago, para ello, el Tribunal remitiéndose a la doctrina señaló que la obligación debe cumplirse en conformidad a su tenor, en consecuencia en el momento que corresponda. Si el deudor no lo hace así, aun cuando posteriormente pague sin necesidad que el acreedor demande, ha existido incumplimiento.

4.3. Que, de esta manera la Administración Tributaria debió observar si las cuotas de las facilidades de pago aceptadas mediante resolución fueron pagadas oportunamente, esto es,

hasta la fecha máxima de pago determinado por el SRI, caso contrario se entendería que las mismas se encontraban incumplidas, por ende se había incumplido la disposición transitoria segunda, así como el artículo 2 de la Resolución No. NAC-DCERCGC20-00000043, conforme lo establece en el numeral 7.8.4 de la sentencia que se recurre, cuyo texto transcribe de forma literal.

4.4. Que, como se observa la interpretación es errónea por cuanto establece que el actor al haber cancelado las cuotas 14, 15 y 16 fuera plazo máximo concedido, incumplió dos o más cuotas por lo que, supuestamente, si cumplía el requisito para que la Administración Tributaria realice la reactivación de las facilidades de pago, y por ende, supuestamente existiría por parte de la Administración Tributaria una interpretación extensiva de la disposición transitoria.

4.5. Respecto al tercer objeto de la controversia, el Tribunal A quo interpretando la disposición transitoria, señala que las cuotas 14, 15 y 16 fueron pagadas fuera de la fecha máxima de pago, por lo que se considera que dichas cuotas se encontraban incumplidas y respecto de las cuotas 17, 18 y 19 fueron pagadas el 28 de septiembre de 2020, motivo por el cual el total del saldo del capital fue pagado en el mes de septiembre de 2020, motivo por el cual el contribuyente se encontraba dentro de lo establecido en la disposición transitoria segunda de la Ley de Apoyo Humanitario. En virtud de aquello determinó que era procedente la reactivación de oficio de la facilidades de pago aceptadas mediante resolución No. 109012018RCBR439352, al tener más de dos cuotas incumplidas a la fecha de publicación de la ley y haber realizado el pago del capital hasta el mes de septiembre del año 2020, conforme se desprende en el numeral 7.9) de la sentencia, que cita y transcribe textualmente.

4.6. Que, como se puede observar esta interpretación a la disposición transitoria segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19 es errónea, por cuanto, en ninguna parte de la norma se establece que las cuotas por el hecho de haber sido pagadas de manera atrasada, entre enero de 2020 hasta el 22 de junio de 2020 se consideran incumplidas, sino más bien, las que se hubiesen encontradas impagas. Que, respecto de la correcta interpretación de la norma que se acusa infringida, cabe indicar que el Tribunal A quo para realizar el análisis del segundo y tercer objeto de la

controversia debió considerar el sentido natural y obvio de la norma, así como los términos y condiciones expresamente establecidas en la disposición transitoria segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19.

4.7. Motivo por el cual el Tribunal A quo debió determinar que a la fecha de publicación de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario, esto es el 22 de junio de 2020, el actor únicamente se encontraba con una cuota pendiente, esto es, la cuota 17 la cual debía ser cancelada en junio de 2020, más no las cuotas 14 y 15 en virtud de que esas cuotas a la fecha de vigencia de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario se encontraban ya canceladas, por lo tanto, no existía más de dos cuotas incumplidas para que se proceda por parte de la Administración Tributaria a reactivar las facilidades de pago del actor y por ende los pagos 17, 18 y 19 efectuados el 29 de septiembre de 2020, debiendo ser canceladas en los meses de julio, agosto y septiembre de 2020, y de estas tres cuotas conforme se puede observar dos cuotas no fueron canceladas en el plazo establecido en las facilidades de pago y además no podían ser consideradas en la disposición transitoria segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humantario, toda vez que unicamente se aplicaban para las cuotas incumplidas de enero 2020 hasta el 22 de junio de 2020.

4.8. Finalmente, señala que de haber interpretado correctamente la norma acusada, el órgano judicial habría verificado que dicha norma no indica que el retraso de los pagos comprendidos entre enero de 2020 hasta el 22 de junio de 2022 se consideraban como incumplidas sino más bien de las que no se encontraban canceladas, por lo expuesto el Tribunal A quo al interpretar correctamente la norma hubiese determinado que existía únicamente una cuota pendiente más no dos o más por ende no correspondencia la reactivación de facilidades de pago, y como consecuencia jurídica se hubiese declarado sin lugar la demanda al haberse determinado que la parte actora incumple la facilidad de pago con remisión por no haber cubierto el total del capital adeudado hasta el mes de septiembre de 2022.

4.9. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 21 de septiembre de 2023, 12h02, comparece el abogado José Arias Uzcátegui como procurador judicial debidamente designado por el señor Adelfo Hernando Hinojosa Galarza, para dar contestación al recurso interpuesto y señala que la institución recurrente

alega que la sentencia incurre en errónea interpretación debido a que -a su criterio- el Tribunal A quo interpretó de manera extensiva el alcance de la norma referida, ampliando su sentido al conferir un efecto tributario de forma errada a dicha norma, al decidir sobre el segundo y tercer objeto de la controversia judicial. Que, el recurrente primero cita textualmente los considerados 7.8.4 al 7.8.7. y señala que del extracto citado, el Servicio de Rentas Internas manifiesta equivocadamente la existencia de un supuesto yerro interpretativo por parte del Tribunal, es así que para la presentación de un recurso tan extraordinario como el de casación, al alegar la causal se debe tener en claro que la errónea interpretación se produce cuando la norma cuya transgresión se señala es la pertinente para el caso, sin embargo el juzgador le ha dado un sentido y alcance que no tiene, es decir que es contrario al espíritu de la Ley.

4.10. Que, la parte demandada en la contestación a la demanda, explica que el actor presentó una solicitud para la activación de facilidades de pago con remisión en septiembre de 2020, relacionada al Impuesto a la Renta del año 2009, aunque originalmente se mencionó incorrectamente como 2019. La Administración Tributaria revisó la solicitud y determinó -a su criterio- que no existía una facilidad de pago para ese período, ya que la facilidad otorgada mediante Resolución No. 109012018RCBR439352 había sido dada por terminada y no era susceptible de reactivación, por lo que rechazó la solicitud, y solicitó que se declare la validez de la Resolución No. 109012021RREC083545 y su antecedente, argumentando que la Administración Tributaria actuó conforme a derecho.

4.11. A continuación se refiere a las pruebas practicadas por el actor y la parte demandada, las cita y transcribe, para después decir que en base a los alegatos de las partes y a las pruebas actuadas en el proceso judicial, el Tribunal determinó en relación al segundo punto de la controversia, que la Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID- 19, publicada el 22 de junio de 2020, establece un beneficio para los contribuyentes que se habían acogido a la remisión de intereses y recargos mediante la solicitud de una facilidad de pago, de acuerdo con el artículo 2, literal b) de la Ley para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones y Generación de Empleo. Para beneficiarse de este alivio, los contribuyentes debían tener dos o más cuotas incumplidas a partir de enero de 2020 y debían cubrir el total del capital adeudado

hasta septiembre de 2020.

4.12. Que, además la Administración Tributaria emitió una resolución de carácter general (No. NAC-DGERCGC20-0000043) el 8 de julio de 2020, que confirmó este requisito de dos o más cuotas incumplidas desde enero de 2020 hasta junio de 2020. Sin embargo, verificaron que tanto la Administración Tributaria como el acto impugnado interpretaron de manera errónea la ley al considerar como cuotas vencidas o pendientes aquellas de pago, es decir, las que no se hubieran pagado, sin tener en cuenta la disposición transitoria habla de cuotas incumplidas, éstas son, las que no se pagaron dentro del término otorgado, en la sentencia bajo el correcto criterio del Tribunal se establece que una obligación se considera incumplida cuando no se paga hasta la fecha máxima establecida, independientemente de si se paga posteriormente. Es en base a este correcto análisis de la normativa (y de las pruebas actuadas) que se establece la existencia de un interpretación extensiva de la ley por parte de la Administración Tributaria que vulnera el derecho a la seguridad jurídica del contribuyente, ya que no se tuvo en cuenta lo dispuesto en la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario y la resolución de carácter general antes mencionadas.

4.13. Que, en relación al tercer punto de la controversia el Tribunal determinó que la parte actora ha presentado pruebas en forma de comprobantes de pago que respaldan el cumplimiento de las cuotas 14, 15 (realizadas el 04 de mayo de 2020) y 16 (realizada el 12 de junio de 2020) de las facilidades de pago a su favor, información que se corroboró adicionalmente en el reporte proporcionado por la Administración. Partiendo de esto y de acuerdo con las pruebas presentadas tanto por la parte actora como por la parte demandada, las cuotas 14, 15 y 16 fueron pagadas fuera de la fecha máxima de vencimiento, lo que se considera como incumplimiento de dichas cuotas. Además, las cuotas 17, 18 y 19 fueron abonadas el 28 de septiembre de 2020, lo que resulta relevante ya que, según la disposición transitoria segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19, se permite la reactivación de oficio de las facilidades de pago cuando el contribuyente tiene más de dos cuotas incumplidas a la fecha de publicación de la ley y ha realizado el pago del capital hasta el mes de septiembre de 2020, este hecho cierto se verifica en el punto 7.9.2 de la sentencia.

4.14. Que, esta interpretación resalta la importancia de la puntualidad en el cumplimiento de las obligaciones contractuales y subraya que el incumplimiento puede tener implicaciones legales, incluso si el deudor finalmente realiza el pago. En el contexto de una "cuota incumplida", esto significa que si una cuota no se paga en la fecha acordada en el contrato o convenio, se considera un incumplimiento de esa cuota, y el deudor podría estar sujeto a las consecuencias legales y contractuales asociadas con ese incumplimiento. El contenido de la norma y alcance es claro, esto es, que casos en que los contribuyentes hubieran suscrito un convenio de facilidades pago con el Servicio de Rentas Internas y que "desde enero 2020 a la fecha de la publicación de esta Ley incumplieron con dos o más cuotas establecidasº, estas facilidades no podían considerarse como incumplidas teniendo la Administración Tributaría la obligación de activar de oficio la facilidad de pago, permitiéndose al contribuyente cubrir el total del capital adeudado hasta el mes de septiembre de 2020.

4.15. En el caso en particular, el actor tal como consta de autos y como fue probado en el proceso suscribió una facilidad de pago al amparo de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, habiendo realizado el pago fuera del término estipulado para la cancelación de las cuotas 14, 15 y 16 del convenio, el resto de cuotas (17, 18 y 19) fueron canceladas durante el mes de septiembre de 2020 dando con esto estricto cumplimiento a las condiciones dadas por la Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19, toda vez que a la fecha de su promulgación la facilidad otorgada mediante resolución, existieron más de dos cuotas incumplidas. Cualquier otra interpretación de la norma, cuya interpretación incorrecta se ha acusado, llevaría al desconocimiento del derecho que el actor tiene a que la Administración Tributaria cumpla con su obligación de reactivar las facilidades de pago otorgadas para los valores pendientes de pago del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2009, de acuerdo con los beneficios de remisión establecidos en la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal.

4.16. Que, esta respuesta sustenta de manera suficiente que no hubo error alguno en la interpretación realizada por el Tribunal de instancia con respecto a la Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada

del COVID-19, a la luz de los hechos probados en el juicio.

5. Problema jurídico

En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por errónea interpretación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19.

6. Análisis del Tribunal de Casación

6.1. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez de la Sala, considera:

6.2. Caso quinto.- ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º. La errónea interpretación ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidadº.

6.2.1. La norma señalada como infringida es: a) Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19.- ª Por efectos del estado de excepción por calamidad pública establecido en el decreto ejecutivo 1017 del 16 de marzo de 2020, para aquellos contribuyentes que solicitaron la Facilidad de Pago con Remisión al que hace referencia el literal b) del artículo 2 de la Ley para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones y Generación de Empleo y que desde

enero 2020 a la fecha de la publicación de esta Ley incumplieron con dos o más cuotas establecidas, dicha falta de pago no se podrá considerar como incumplida, debiéndose activar de oficio la facilidad de pago, permitiendo al contribuyente cubrir el total del capital adeudado hasta el mes de septiembre de 2020. El Servicio de Rentas Internas, establecerá mediante resolución de carácter general, las disposiciones necesarias para su cumplimientoº.

6.3. Los hechos tenidos como ciertos por el Tribunal son: (i) que la parte actora se acogió al beneficio establecido en la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, y por tanto activó facilidades de pago con remisión; (ii) que en el lapso transcurrido desde enero de 2020 hasta el 22 de junio de 2020 (lapso previsto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19, pues el 22 de junio de 2020 se publicó la referida ley), la parte actora incurrió en mora de varias cuotas, pero, salvo una de ellas, las pagó antes del 22 de junio de 2020; (iii) que la parte actora canceló las últimas cuotas el 28 de septiembre de 2020

6.4. La parte recurrente estima que es errónea la interpretación del Tribunal en cuanto a que bastaba la mora de dos o más cuotas, que vencieron en el lapso comprendido entre el 1 de enero y el 22 de junio de 2020, para acogerse a la disposición transitoria ya anotada, pues estima que, además, debía cumplirse otro requisito: que la mora haya persistido hasta el 22 de junio de 2022, a fin de poder extender el plazo de pago hasta septiembre de 2020.

6.5.La norma establece como beneficiarios a quienes: ªdesde enero 2020 a la fecha de la publicación de esta Ley incumplieron con dos o más cuotas establecidas, dicha falta de pago no se podrá considerar como incumplida, debiéndose activar de oficio la facilidad de pago, permitiendo al contribuyente cubrir el total del capital adeudado hasta el mes de septiembre de 2020º.

6.6. La norma trata sobre el incumplimiento de dos o más cuotas en el lapso tantas veces anotado, que no se podrán considerar como incumplidas. Hasta ese punto, no hay duda en que los hechos ocurridos cumplen tales disposiciones, pues aunque haya existido un retraso, por efecto de la ley, dicho atraso no se podrá considerar como un incumplimiento.

6.7. A continuación señala la norma que se activa la facilidad de pago, que permite al contribuyente cubrir el total del capital hasta septiembre de 2020. Allí surge la inquietud de si la [extensión de la] facilidad de pago solo se puede considerar como activada a partir de la fecha expedición de la ley (22 de junio de 2020), por lo que solo se produce la condición prevista en la norma si existen dos o más cuotas que permanecen impagas hasta el 22 de junio de 2020.

6.8. En primer lugar es preciso anotar que no resulta un capricho del legislador hacer referencia a las dos o más cuotas impagas, puesto que el art. 5 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal (del año 2018, que otorgó el beneficio de remisión con facilidades de pago) justamente menciona que el retraso en dos cuotas origina la pérdida del beneficio, quedando vigente la obligación original (como si nunca hubiera existido remisión ni facilidades de pago), debiendo tomarse los pagos de las cuotas como abono de la obligación original.

6.9. Así, quienes incurrieron en retraso de dos cuotas (en cualquier momento, y más específicamente para el análisis de este caso, durante el lapso comprendido entre el 1 de enero y el 22 de junio de 2020), cumplían una suerte de ª condición resolutoriaº, que anulaba la remisión y las facilidades de pago.

6.10. La Segunda Disposición Transitoria de Ley de Apoyo Humanitario justamente procuraba neutralizar ese efecto, por la circunstancia sanitaria. Queda por dilucidar si la norma no auxilia a aquellas personas que aunque sea en forma atrasada, pero antes del 22 de junio de 2020, honraron las cuotas que vencieron desde el 1 de enero de 2020 (todas, o dejando solo una impaga al 22 de junio de 2020).

6.11. El artículo 13 del Código Tributario dispone que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica. En ese sentido, no cabe considerar que el legislador ha pretendido favorecer con la extensión de las facilidades de pago hasta septiembre de 2020 solo a aquellos contribuyentes que, ante el azote del COVID, se atrasaron en dos o más cuotas

y que persistieron en la mora hasta el 22 de junio de 2020, y no a aquellos que honraron (todas o dejando solo una impaga) las cuotas, aunque sea en forma atrasada antes de esa fecha; caso contrario se llegaría al absurdo de colocar en una situación más desfavorable a quienes, durante la parte más aguda de la pandemia, con esfuerzo procuraron solventar las cuotas que no pagaron a tiempo, aportando con recursos a las exhaustas arcas de Estado, con las cancelaciones correspondientes.

6.12. Por las razones antedichas, no tiene fundamento el cargo de la parte actora, por lo que se lo desestima.

7. Decisión

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE NO CASAR el fallo impugnado.

Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal vigente.

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resumen de fácil comprensión

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario, al analizar el vicio sustentado en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por errónea interpretación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19, ha considerado que, atendiendo la finalidad de la norma y su significación económica, cuando la disposición menciona como condicionante para ampararse en ella, a que se haya producido la mora de dos o más cuotas que vencieron desde el 1 de enero de 2020 hasta la publicación de la referida ley (22 de junio de 2020), no es presupuesto adicional

el de mantenerlas impagas hasta el 22 de junio de 2020, pues pudieron haberse cancelado antes de esa fecha.

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

VOTO SALVADO DEL JUEZA NACIONAL, SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA.
CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 25 de abril del 2024, las 11h44. **VISTOS**: El abogado Joe Enrique Mayorga Bayas, procurador fiscal debidamente legitimado en representación de la autoridad tributaria demandada, Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 3 de junio de 2022, las 14h56, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00282.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: ª I) ESTABLECER si la Resolución impugnada No. 109012021RREC083545

vulnera el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación, en los términos alegados por la parte actora, y sus consecuencias jurídicas. II) DETERMINAR si la administración tributaria realizó una interpretación extensiva de la norma al interpretar la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario, así como el Art. 2 de la Resolución NAC-DGERCGC20-00000043, al establecer un requisito distinto, violando el principio de reserva de ley y vulnerando el derecho a la seguridad jurídica. III) ESTABLECER si el actor ADELFO HERNANDO HINOJOSA GALARZA justifica su derecho a que la administración tributaria reactive de oficio las facilidades de pago con remisión correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2009, conforme a sus alegaciones.º.

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: ªDECLARAR PARCIALMENTE CON LUGAR LA DEMANDA presentada por el abogado José Arias Uzcátegui, en su calidad de Procurador Judicial del señor Adelfo Hernando Hinojosa Galarza en contra de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, EN CONSECUENCIA, se deja sin efecto la resolución impugnada y por lo tanto al haberse pagado la totalidad del capital de la obligación del impuesto a la renta del año 2009, el SRI deberá considerar dicha obligación como pagada y cumplida.º.

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 15 de julio de 2022, 16h50, el procurador fiscal de la autoridad tributaria demandada, interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación de los artículos 1 y 2 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones y Generación de Empleo, Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para Combatir la Crisis Sanitaria derivada del COVID-19; y, de los artículos 1, 2 y 3 de la Resolución No. NAC-CGERCGC20-00000043 publicada en el Registro Oficial No. 241 de 8 de julio de 2020.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 22 de julio de 2022, las 11h44, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 del COGEP y dispuso remitir el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia para los fines de ley.

1.5. Admisión: En auto de 18 de julio de 2023, 9h11, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, de conformidad con el artículo 270 del COGEP dispuso que la parte recurrente aclare su recurso respecto de las observaciones detalladas en dicho auto. En escrito de 25 de julio de 2023, 16h29, presentado por la institución recurrente, se atiende lo dispuesto en el auto de 18 de julio de 2023. Mediante auto de admisibilidad de 26 de julio de 2023, 8h33, el referido Conjuez de la Sala resolvió admitir el recurso de casación planteado, considerando la aclaración que fue presentada, en la que el recurrente señala que: ª se prescinde de las normas que se acusa como infringidas, esto es, el ARt. 1 y 2 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones y Generación de Empleo y los Artículos 1, 2 y 3 de la Resolución No. NAC-CGERCGC20-00000043 publicada en el Registro Oficial No. 241 de 8 de julio de 2020 en virtud que las mismas guardan estrecha relación en cuanto a sus disposiciones con la Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para Combatir la Crisis Sanitaria derivada del COVID-19, siendo esta última norma la que se individualiza y se procede a fundamentar a continuaciónº, por lo que la admisión ha sido realizada en los siguiente términos: ª 3) En el escrito de aclaración, la parte recurrente explica los cargos al estimar como errada la interpretación del Tribunal en el sentido que el incumplimiento del pago de cuotas desde enero de 2020 hasta la fecha de publicación de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19, que habilita a reactivar las facilidades de pago para aquellos contribuyentes que las solicitaron anteriormente al amparo de la la Ley de Fomento Productivo, Atracciones de Inversiones y Generación de Empleo, no se da por el hecho de no haber realizado los pagos de cuotas vencidas hasta la fecha de publicación de la ley primeramente mencionada (Ley Orgánica de Apoyo Humanitario), sino por no haber pagado las cuotas hasta el momento del vencimiento del plazo de cada una de ellas, aunque con posterioridad a dicho vencimiento y antes de la fecha de publicación de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario se las haya cancelado. Señala el recurrente que más bien se debía considerar si a la fecha de publicación de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario las cuotas estaban o no pagadas. Con ello, cumple la parte recurrente el requisito previsto en el numeral 4 del art. 267 del COGEP. 4) DECISIÓN: Por lo expuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 270 del COGEP, SE ADMITE EL RECURSO DE CASACIÓN PLANTEADO, CONSIDERANDO LA ACLARACIÓN PRESENTADA.º.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 19 de octubre del 2023, las 17h01, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. De conformidad con el artículo 183 del Código Orgánico de la Función Judicial y en virtud del sorteo realizado, mediante oficio No. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de 9 de febrero de 2024, suscrito por el doctor José Suing Nagua quien al haber sido designado Presidente (e) de la Corte Nacional de Justicia, llamó a asumir el despacho como Juez de la Sala de lo Contencioso Tributario al Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

2.3. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver los recursos de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial, reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. Validez procesal

No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no adolece de nulidad alguna, por lo que se declara el proceso válido.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Para fundamentar el recurso interpuesto respecto de la errónea interpretación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para Combatir la Crisis Sanitaria derivada del COVID-19, la institución casacionista, en su recurso, así como en la aclaración al mismo, señala que el Tribunal A quo empieza estableciendo en el numeral 5.3 de la sentencia el objeto de la controversia en el siguiente punto: ª 5.3) Se acordó, conjuntamente con las partes, para guiar el debate en la presente causa, el primer punto de controversia siguiente: `I) ESTABLECER si la Resolución impugnada No. 109012021RREC083545 vulnera el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación, en los términos alegados por la parte actora, y sus consecuencias jurídicas. II) DETERMINAR si la administración tributaria realizó una interpretación extensiva de la norma al interpretar la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario, así como el Art. 2 de la Resolución NAC-DGERCGC20-00000043, al establecer un requisito distinto, violando el principio de reserva de ley y vulnerando el derecho a la seguridad jurídica. III) ESTABLECER si el actor ADELFO HERNANDO HINOJOSA GALARZA justifica su derecho a que la administración tributaria reactive de oficio las facilidades de pago con remisión correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2009, conforme a sus alegaciones.º, para a continuación decir que el Tribunal A quo a fin de analizar los objetos de controversia específicamente el segundo y tercero procede a aplicar la disposición transitoria segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario, así como el artículo 2 de la Resolución No. NAC-DCERCGC20-00000043, determinando en el número 7.8.2 que estas dos normas guardan estrecha concordancia al establecer que determinan que se activarán de oficio, las facilidades de pago sobre las cuales se hubiese incumplido con dos o más cuotas a partir del mes de enero de 2020, motivo por el cual, el Tribunal A quo procede a realizar la interpretación de la Ley de Apoyo Humanitario incorrectamente conforme se indica a

continuación:

4.2. Respecto al segundo objeto de la controversia, el Tribunal a fin de establecer que el actor tenía más de dos cuotas incumplidas para ajustar su interpretación a lo que dispone en la disposición transitoria segunda de la Ley Orgánica de Apoyo, detalla que la administración tributaria negó al actor la reactivación de las facilidades de pago en virtud de que mantenía únicamente una cuota vencida, sin embargo, la interpretación del Tribunal estableció que se debía considerar si todas las cuotas se pagaron en la fecha máxima determinado por la Resolución de facilidades de pago, para ello, el Tribunal remitiéndose a la doctrina señaló que la obligación debe cumplirse en conformidad a su tenor, en consecuencia en el momento que corresponda. Si el deudor no lo hace así, aun cuando posteriormente pague sin necesidad que el acreedor demande, ha existido incumplimiento.

4.3. Que, de esta manera la Administración Tributaria debió observar si las cuotas de las facilidades de pago aceptadas mediante resolución fueron pagadas oportunamente, esto es, hasta la fecha máxima de pago determinado por el SRI, caso contrario se entendería que las mismas se encontraban incumplidas, por ende se había incumplido la disposición transitoria segunda, así como el artículo 2 de la Resolución No. NAC-DCERCGC20-00000043, conforme lo establece en el numeral 7.8.4 de la sentencia que se recurre, cuyo texto transcribe de forma literal.

4.4. Que, como se observa la interpretación es errónea por cuanto establece que el actor al haber cancelado las cuotas 14, 15 y 16 fuera plazo máximo concedido, incumplió dos o más cuotas por lo que, supuestamente, si cumplía el requisito para que la Administración Tributaria realice la reactivación de las facilidades de pago, y por ende, supuestamente existiría por parte de la Administración Tributaria una interpretación extensiva de la disposición transitoria.

4.5. Respecto al tercer objeto de la controversia, el Tribunal A quo interpretando la disposición transitoria, señala que las cuotas 14, 15 y 16 fueron pagadas fuera de la fecha máxima de pago, por lo que se considera que dichas cuotas se encontraban incumplidas y respecto de las cuotas 17, 18 y 19 fueron pagadas el 28 de septiembre de 2020, motivo por el

cual el total del saldo del capital fue pagado en el mes de septiembre de 2020, motivo por el cual el contribuyente se encontraba dentro de lo establecido en la disposición transitoria segunda de la Ley de Apoyo Humanitario. En virtud de aquello determinó que era procedente la reactivación de oficio de la facilidades de pago aceptadas mediante resolución No. 109012018RCBR439352, al tener más de dos cuotas incumplidas a la fecha de publicación de la ley y haber realizado el pago del capital hasta el mes de septiembre del año 2020, conforme se desprende en el numeral 7.9) de la sentencia, que cita y transcribe textualmente.

4.6. Que, como se puede observar esta interpretación a la disposición transitoria segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19 es errónea, por cuanto, en ninguna parte de la norma se establece que las cuotas por el hecho de haber sido pagadas de manera atrasada, entre enero de 2020 hasta el 22 de junio de 2020 se consideran incumplidas, sino más bien, las que se hubiesen encontradas impagas. Que, respecto de la correcta interpretación de la norma que se acusa infringida, cabe indicar que el Tribunal A quo para realizar el análisis del segundo y tercer objeto de la controversia debió considerar el sentido natural y obvio de la norma, así como los términos y condiciones expresamente establecidas en la disposición transitoria segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19.

4.7. Motivo por el cual el Tribunal A quo debió determinar que a la fecha de publicación de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario, esto es el 22 de junio de 2020, el actor únicamente se encontraba con una cuota pendiente, esto es, la cuota 17 la cual debía ser cancelada en junio de 2020, más no las cuotas 14 y 15 en virtud de que esas cuotas a la fecha de vigencia de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario se encontraban ya canceladas, por lo tanto, no existía más de dos cuotas incumplidas para que se proceda por parte de la Administración Tributaria a reactivar las facilidades de pago del actor y por ende los pagos 17, 18 y 19 efectuados el 29 de septiembre de 2020, debiendo ser canceladas en los meses de julio, agosto y septiembre de 2020, y de estas tres cuotas conforme se puede observar dos cuotas no fueron canceladas en el plazo establecido en las facilidades de pago y además no podían ser consideradas en la disposición transitoria segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humantario, toda vez que unicamente se aplicaban para las cuotas incumplidas de enero 2020 hasta el 22 de junio de 2020.

4.8. Finalmente, señala que de haber interpretado correctamente la norma acusada, el órgano judicial habría verificado que dicha norma no indica que el retraso de los pagos comprendidos entre enero de 2020 hasta el 22 de junio de 2022 se consideraban como incumplidas sino más bien de las que no se encontraban canceladas, por lo expuesto el Tribunal A quo al interpretar correctamente la norma hubiese determinado que existía únicamente una cuota pendiente más no dos o más por ende no correspondencia la reactivación de facilidades de pago, y como consecuencia jurídica se hubiese declarado sin lugar la demanda al haberse determinado que la parte actora incumple la facilidad de pago con remisión por no haber cubierto el total del capital adeudado hasta el mes de septiembre de 2022.

4.9. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 21 de septiembre de 2023, 12h02, comparece el abogado José Arias Uzcátegui como procurador judicial debidamente designado por el señor Adelfo Hernando Hinojosa Galarza, para dar contestación al recurso interpuesto y señala que la institución recurrente alega que la sentencia incurre en errónea interpretación debido a que -a su criterio- el Tribunal A quo interpretó de manera extensiva el alcance de la norma referida, ampliando su sentido al conferir un efecto tributario de forma errada a dicha norma, al decidir sobre el segundo y tercer objeto de la controversia judicial. Que, el recurrente primero cita textualmente los considerados 7.8.4 al 7.8.7. y señala que del extracto citado, el Servicio de Rentas Internas manifiesta equivocadamente la existencia de un supuesto yerro interpretativo por parte del Tribunal, es así que para la presentación de un recurso tan extraordinario como el de casación, al alegar la causal se debe tener en claro que la errónea interpretación se produce cuando la norma cuya transgresión se señala es la pertinente para el caso, sin embargo el juzgador le ha dado un sentido y alcance que no tiene, es decir que es contrario al espíritu de la Ley.

4.10. Que, la parte demandada en la contestación a la demanda, explica que el actor presentó una solicitud para la activación de facilidades de pago con remisión en septiembre de 2020, relacionada al Impuesto a la Renta del año 2009, aunque originalmente se mencionó incorrectamente como 2019. La Administración Tributaria revisó la solicitud y determinó -a su criterio- que no existía una facilidad de pago para ese período, ya que la facilidad otorgada

mediante Resolución No. 109012018RCBR439352 había sido dada por terminada y no era susceptible de reactivación, por lo que rechazó la solicitud, y solicitó que se declare la validez de la Resolución No. 109012021RREC083545 y su antecedente, argumentando que la Administración Tributaria actuó conforme a derecho.

4.11. A continuación se refiere a las pruebas practicadas por el actor y la parte demandada, las cita y transcribe, para después decir que en base a los alegatos de las partes y a las pruebas actuadas en el proceso judicial, el Tribunal determinó en relación al segundo punto de la controversia, que la Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID- 19, publicada el 22 de junio de 2020, establece un beneficio para los contribuyentes que se habían acogido a la remisión de intereses y recargos mediante la solicitud de una facilidad de pago, de acuerdo con el artículo 2, literal b) de la Ley para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones y Generación de Empleo. Para beneficiarse de este alivio, los contribuyentes debían tener dos o más cuotas incumplidas a partir de enero de 2020 y debían cubrir el total del capital adeudado hasta septiembre de 2020.

4.12. Que, además la Administración Tributaria emitió una resolución de carácter general (No. NAC-DGERCGC20-0000043) el 8 de julio de 2020, que confirmó este requisito de dos o más cuotas incumplidas desde enero de 2020 hasta junio de 2020. Sin embargo, verificaron que tanto la Administración Tributaria como el acto impugnado interpretaron de manera errónea la ley al considerar como cuotas vencidas o pendientes aquellas de pago, es decir, las que no se hubieran pagado, sin tener en cuenta la disposición transitoria habla de cuotas incumplidas, éstas son, las que no se pagaron dentro del término otorgado, en la sentencia bajo el correcto criterio del Tribunal se establece que una obligación se considera incumplida cuando no se paga hasta la fecha máxima establecida, independientemente de si se paga posteriormente. Es en base a este correcto análisis de la normativa (y de las pruebas actuadas) que se establece la existencia de un interpretación extensiva de la ley por parte de la Administración Tributaria que vulnera el derecho a la seguridad jurídica del contribuyente, ya que no se tuvo en cuenta lo dispuesto en la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario y la resolución de carácter general antes mencionadas.

4.13. Que, en relación al tercer punto de la controversia el Tribunal determinó que la parte actora ha presentado pruebas en forma de comprobantes de pago que respaldan el cumplimiento de las cuotas 14, 15 (realizadas el 04 de mayo de 2020) y 16 (realizada el 12 de junio de 2020) de las facilidades de pago a su favor, información que se corroboró adicionalmente en el reporte proporcionado por la Administración. Partiendo de esto y de acuerdo con las pruebas presentadas tanto por la parte actora como por la parte demandada, las cuotas 14, 15 y 16 fueron pagadas fuera de la fecha máxima de vencimiento, lo que se considera como incumplimiento de dichas cuotas. Además, las cuotas 17, 18 y 19 fueron abonadas el 28 de septiembre de 2020, lo que resulta relevante ya que, según la disposición transitoria segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19, se permite la reactivación de oficio de las facilidades de pago cuando el contribuyente tiene más de dos cuotas incumplidas a la fecha de publicación de la ley y ha realizado el pago del capital hasta el mes de septiembre de 2020, este hecho cierto se verifica en el punto 7.9.2 de la sentencia.

4.14. Que, esta interpretación resalta la importancia de la puntualidad en el cumplimiento de las obligaciones contractuales y subraya que el incumplimiento puede tener implicaciones legales, incluso si el deudor finalmente realiza el pago. En el contexto de una "cuota incumplida", esto significa que si una cuota no se paga en la fecha acordada en el contrato o convenio, se considera un incumplimiento de esa cuota, y el deudor podría estar sujeto a las consecuencias legales y contractuales asociadas con ese incumplimiento. El contenido de la norma y alcance es claro, esto es, que casos en que los contribuyentes hubieran suscrito un convenio de facilidades pago con el Servicio de Rentas Internas y que "desde enero 2020 a la fecha de la publicación de esta Ley incumplieron con dos o más cuotas establecidasº, estas facilidades no podían considerarse como incumplidas teniendo la Administración Tributaría la obligación de activar de oficio la facilidad de pago, permitiéndose al contribuyente cubrir el total del capital adeudado hasta el mes de septiembre de 2020.

4.15. En el caso en particular, el actor tal como consta de autos y como fue probado en el proceso suscribió una facilidad de pago al amparo de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, habiendo realizado el pago fuera del término estipulado para la cancelación de las

cuotas 14, 15 y 16 del convenio, el resto de cuotas (17, 18 y 19) fueron canceladas durante el mes de septiembre de 2020 dando con esto estricto cumplimiento a las condiciones dadas por la Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19, toda vez que a la fecha de su promulgación la facilidad otorgada mediante resolución, existieron más de dos cuotas incumplidas. Cualquier otra interpretación de la norma, cuya interpretación incorrecta se ha acusado, llevaría al desconocimiento del derecho que el actor tiene a que la Administración Tributaria cumpla con su obligación de reactivar las facilidades de pago otorgadas para los valores pendientes de pago del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2009, de acuerdo con los beneficios de remisión establecidos en la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal.

4.16. Que, esta respuesta sustenta de manera suficiente que no hubo error alguno en la interpretación realizada por el Tribunal de instancia con respecto a la Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19, a la luz de los hechos probados en el juicio.

5. Problema jurídico

En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por errónea interpretación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19.

6. Análisis del Tribunal de Casación

6.1. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez de la Sala, considera:

6.2. Caso quinto.- ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes

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

6.2.1. La norma señalada como infringida es: a) Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19.- ª Por efectos del estado de excepción por calamidad pública establecido en el decreto ejecutivo 1017 del 16 de marzo de 2020, para aquellos contribuyentes que solicitaron la Facilidad de Pago con Remisión al que hace referencia el literal b) del artículo 2 de la Ley para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones y Generación de Empleo y que desde enero 2020 a la fecha de la publicación de esta Ley incumplieron con dos o más cuotas establecidas, dicha falta de pago no se podrá considerar como incumplida, debiéndose activar de oficio la facilidad de pago, permitiendo al contribuyente cubrir el total del capital adeudado hasta el mes de septiembre de 2020. El Servicio de Rentas Internas, establecerá mediante resolución de carácter general, las disposiciones necesarias para su cumplimiento.º.

6.3. Los hechos tenidos como ciertos por el Tribunal son: (i) Que, el 29 de diciembre de 2018, el actor solicitó al Servicio de Rentas Internas que se le conceda facilidades de pago por remisión para cancelar la obligación No. 092017076000548391, correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2009, en aplicación a la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo Estabilidad y Equilibrio Fiscal; (ii) Que se le concedió facilidades de pago, en 19 cuotas a partir del 31 de diciembre de 2018 hasta el 31 de julio del 2020. (iii) Que, las cuotas 14 y 15 de la facilidades de pago se pagaron el 04 de mayo del 2020 y la cuota 16, el 12 de junio del 2020, pago corroborado por la Administración Tributaria, en un reporte de pagos de las cuotas, actuado como prueba. iv) Que el 22 de septiembre de 2020 el contribuyente solicitó a la Administración Tributaria la reactivación de las facilidades de pago, de conformidad con la disposición Transitoria Segunda de la Ley de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del

COVID-19. v) Que, el 28 de septiembre de 2020, mediante Oficio No. 109012020OCBR008398, el SRI negó la solicitud de reactivación de las facilidades de pago. vi) Que, se observa que las cuotas 17, 18 y 19 fueron pagadas el 28 de septiembre del 2020. vii) Que, pese a la negativa de la administración tributaria, el 30 de septiembre de 2020, ingresó un escrito indicando que se había realizado el pago de las obligaciones incumplidas correspondiente a las cuotas de los meses de mayo, junio y julio.

6.4. La parte recurrente estima que es errónea la interpretación del Tribunal en cuanto a que bastaba la mora de dos o más cuotas, que vencieron en el lapso comprendido entre el 1 de enero y el 22 de junio de 2020, para acogerse a la disposición transitoria ya anotada, pues estima que, además, debía cumplirse otro requisito: que la mora haya persistido hasta el 22 de junio de 2022, a fin de poder extender el plazo de pago hasta septiembre de 2020.

6.5.La norma establece: ª que desde enero 2020 a la fecha de la publicación de esta Ley incumplieron con dos o más cuotas establecidas, dicha falta de pago no se podrá considerar como incumplida, debiéndose activar de oficio la facilidad de pago, permitiendo al contribuyente cubrir el total del capital adeudado hasta el mes de septiembre de 2020º. (El subrayado es de esta Sala).

6.6. Es necesario entender dicha norma de manera integral, sin leerla segmentada, pues perdería su sentido. Esta norma de manera expresa establece con precisión que, se activaran las facilidades de pago, cuando existan dos o más cuotas incumplidas en un período de tiempo (enero 2020 hasta la fecha de promulgación de dicha Ley) para que el contribuyente pueda cubrir el total del capital adeudado, es decir, las cuotas debían estar vencidas e impagas para ser consideradas incumplidas, caso contrario no hubiera tenido sentido que se activen facilidades de pago, si no existían valores a ser cancelados. Por tanto, la norma concibe el incumplimiento, en la falta de pago de las cuotas vencidas hasta la fecha de expedición de la Ley de Apoyo Humanitario y, por ello, contempla la activación de las facilidades para el pago de esas cuotas incumplidas.

En el caso analizado, consta como hecho probado que, las cuotas 14, 15 (realizadas el 04 de mayo de 2020) y 16 (realizada el 12 de junio de 2020) fueron canceladas antes de la

expedición de la Ley de Apoyo Humanitario, por tanto no se encontraban a dicha fecha pendientes de pago como para que sobre ellas proceda la activación de facilidades de pago, consecuentemente esta Sala considera que al aplicar la Disposición Transitoria Segunda, el Tribunal A Quo ha hecho una interpretación restrictiva del contenido de dicha norma, otorgándole una connotación que la misma no posee, pues para que una obligación se encuentre incumplida y por tanto puedan activarse las facilidades para su pago, debe estar pendiente el pago respectivo, situación que no ocurre en el caso particular, al menos por esas cuotas analizadas, como se evidencia de los hechos probados en instancia, por lo que, ante esta realidad no correspondía la activación de dichas facilidades de pago.

Es necesario señalar, que los juzgadores de instancia centran su análisis en las cuotas 14, 15 y 16 fundamentalmente, para aceptar la procedencia de la activación de las facilidades de pago y no se refieren en detalle a las cuotas 17, 18 y 19, que hubiere sido deseable para un estudio cabal.

Resulta necesario precisar, que este análisis se circunscribe exclusivamente a la procedencia de la activación o no de las facilidades de pago, en consideración a los hechos probados y abordados en instancia y, no incluye análisis alguno respecto al derecho a la remisión, pues esto no ha sido abordado en instancia, por no haber sido objeto de los actos de proposición de las partes.

7. Decisión

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

7.2. CASAR el fallo impugnado, y por tanto, desechar la demanda presentada, ratificando la Resolución impugnada No. 109012021RREC083545 expedida por la autoridad tributaria, de conformidad con lo expuesto a partir del numeral 6.2.1 de este fallo.

7.3. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal vigente.

7.4. Sin costas.

7.5. Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

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

Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

JL/AM

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

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

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