

REGISTRO OFICIAL[®]
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO:**

**RESOLUCIONES Y
JUICIOS:**

**17510-2020-00051, 175102020-00311,
09501-2019 00143, 17510-2020-00313**



226292455-DFE

Juicio No. 17510-2020-00051

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 11 de marzo del 2024, las 09h58. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Fernando Antonio Cohn Zurita quien actúa en remplazo del Dr. José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 17510-2020-00051.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El señor Yerko Basic Kuzmicic, en calidad de gerente general de la Compañía TURBOMOTORES ECUATORIANOS TURBOBAKUZ S.A., interpone acción de impugnación en contra de la Resolución N° 117012019RREC472545 de 7 de noviembre de 2019 que, ratifica parcialmente el Acta de Determinación No.17201924900582839, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas (SRI en lo posterior) del 25 de abril de 2019 por el impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015, en la que se establece un valor de impuesto a pagar por US\$ 246,140.46 más el valor del recargo del 20% (US\$ 49,228.09) y los intereses debidos por ley.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció el objeto de la controversia en los siguientes términos: “ 6. Verificar la legalidad y validez de la Resolución No. 11702019RREC472545, respecto de las glosas que han sido impugnadas expresamente por la parte actora, de conformidad con las alegaciones de las partes” .

1.3. Mediante sentencia dictada el 26 de julio del 2021, las 12h48, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, se resuelve: “ Acepta parcialmente la demanda deducida por señor Yerko Basic Kuzmicic, gerente general y representante legal de la compañía TURBOMOTORES ECUATORIANOS TURBOBAKUZ S.A., y confirma la legalidad de las glosas impugnadas, a excepción de las glosas: “ Diferencia entre el valor declarado por el contribuyente y el valor presentado a la administración tributaria Costo

JUDICIAL
Firmado por
GUSTAVO
ADOLFO
DURANGO VELA
C=EC
L=QUITO
CI
1703594588
O FIRMADO
ICAMENTE

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
ORDÓÑEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640

Gasto sin hecho económico por USD 35.307,71” y “ Gastos correspondientes a los otros ejercicios económico por USD 276,379.66” , las que se confirman por los valores de USD 32.888,53 y USD 243.083,06, respectivamente, conforme ha sido expuesto en los numerales 3 y 4 del literal B) del presente fallo, por lo que la autoridad tributaria, una vez ejecutoriado el fallo procederá a efectuar la correspondencia reliquidación de las obligaciones adeudadas por la accionante” .

1.4. El representante legal de la compañía TURBOMOTORES ECUATORIANOS TURBOBAKUZ S.A., interpone recurso de casación (fs. 1941 a 1947), en contra de la sentencia del 26 de julio del 2021 referida, con fundamento en los **casos cuarto y quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior), el cual es calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 21 de septiembre del 2021, a las 15h08 y remite el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 17 de enero del 2023, las 14h03 dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, dispone que la parte recurrente aclare y complete su recurso, en auto de 25 de enero del 2023, las 09h48, cumplido el mandato del señor Conjuez, se admite a trámite el recurso de casación interpuesto exclusivamente por el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, por **indebida aplicación** de los artículos 8.10 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y del innumerado duodécimo después del 67 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de régimen Tributario Interno (RLRTI).

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 9 de junio del 2023, a las 13h38, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso

Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Por delegación del Presidente de la Corte Nacional de Justicia, doctor José Suing Nagua, actúa en la presente causa el doctor Fernando Cohn Zurita, según acta de sorteo del jueves 9 de febrero de 2024, avalado con Oficio Nro. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha.

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día jueves 7 de marzo del 2024, a las 11h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. El órgano de la administración tributaria central, parte demandada en instancia, hoy recurrente, respecto al caso 5 del art. 268 del COGEP manifiesta:

El Tribunal a quo ha ratificado en la sentencia, la glosa determinada por “Otros ingresos no declarados por US\$ 605,365.92”, con el sustento de que se tratan de “incrementos patrimoniales” por varios depósitos acreditados en las cuentas bancarias de TURBOMOTORES, cuando en realidad se trata de préstamos recibidos, devoluciones de préstamos, viáticos, entre otros conceptos, por lo cual, aplica indebidamente las normas jurídicas denunciadas (arts. 8.10 de la LRTI e innumerado 12 después del 67 del RLRTI dentro de la 2da. sección innumerada después de la sección 4ta, relativa al “incremento

patrimonial no justificado”), porque, de la documentación y evidencias aportadas al proceso como medios probatorios, como los informes periciales y las respuestas de ambos peritos en los interrogatorios y contrainterrogatorios, el expediente administrativo del acto administrativo impugnado a través de la acción, entre otros, se ha demostrado que dichas acreditaciones bancarias a las cuentas de TURBOMOTORES no corresponden a incrementos patrimoniales que hayan conllevado a un aumento de los activos (y por ende del patrimonio) de la compañía actora, sino, por el contrario, significaron cuentas de activos y pasivos, debidamente registradas como tales y de ninguna manera incrementaron el patrimonio. Después de transcribir la norma reglamentaria acusada de haberse aplicado indebidamente (art. 12 innumerado después del 67 RLRTI) sustenta el recurso y expresa que la glosa se subdivide en 7 subglosas: Devolución de Viáticos, préstamos entre compañías relacionadas (2), préstamo de TME a trabajador Jorge Mejía, pago de varios clientes de TME, ingreso por comisión de TME por venta a CELEC y otros rubros que no constituyen acreditaciones no justificadas. Más allá del concepto particular de cada una de las subglosas de ingresos, el criterio general de esta “glosa macro” son los depósitos recibidos en las cuentas bancarias, principalmente en las subglosas relativas a los préstamos y a las devoluciones realizadas a mi representada, los cuales no incrementaron nunca el patrimonio de la actora. Menos aún, se pueden considerar como incrementos injustificados, cuando en las pruebas aportadas al proceso, precisamente, JUSTIFICAN que dichos depósitos recibidos, no se trataban de transacciones mercantiles y operacionales con terceros, que hayan influido en el flujo de un ingreso, obtenidos a título oneroso (o, incluso, a título gratuito), que hayan provenido del trabajo, del capital o de ambas fuentes, o, por último, de una fuente extraordinaria (como alguna ganancia de capital, una indemnización o un premio). Sin entrar en el proceso apreciativo de la prueba por parte de los jueces del tribunal, el yerro de los juzgadores es aplicar sin considerar que los saldos de activos y pasivos aumentaron el patrimonio, en función de premisas falsas realizadas en su gestión determinante del impuesto, pues el SRI jamás consideró los saldos patrimoniales iniciales y finales del ejercicio fiscal 2015, sino las meras acreditaciones a las cuentas bancarias y la irregular documentación de sustento, lo cual, incide en el criterio, tanto de la autoridad tributaria como de los jueces de instancia, al considerar éstas como incremento patrimonial no justificado. Ello **influyó en la parte dispositiva de la sentencia**, en el sentido que aplica indebidamente las normas alegadas como infringidas, al considerar los depósitos y acreditaciones recibidas en las cuentas bancarias de TURBOMOTORES corresponde a ingresos gravados con el IR, sin verificar (los jueces) la actuación antojadiza del SRI se fundamentó en los meros depósitos y no en la información financiera de la compañía que reflejaba cuantías de activos y pasivos; al aplicar indebidamente estas normas jurídicas, el Tribunal de instancia ha considerado también indebidamente que dichas acreditaciones, transferencias y depósitos son ingresos gravados con el IR 2015, lo que no corresponde a su realidad económica.

4.2. Contestación al Recurso de Casación por el SRI.- Dentro del plazo concedido en el auto de admisión, la administración tributaria demandada, contesta el recurso de TURBOMOTORES, en los siguientes términos: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha establecido tres criterios que deben cumplirse a la hora de fundamentar el modo de infracción por “aplicación indebida”, lo cual no ocurre en el presente caso, razón más que suficiente para desechar el recurso: aunque empiece asegurando que, el recurrente ha invocado la indebida aplicación del art. 5 de la Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana; es claro que se trata de un lapsus, porque en el resto de su exposición se refiere que la empresa actora *“aunque de forma desordenada y confusa, expresa las razones por las cuales considera que no debía aplicarse el artículo 10 numeral 8 de la LRTI y el innumerado duodécimo después del artículo 67 del RLRTI”*, pese a que en que la sentencia recurrida no ha aplicado en ninguna de sus partes dichas normas. Tal error en la interposición del recurso es suficiente para que el mismo sea desechado, pues al no haberse aplicado tales normas, mal podría analizar la Sala de casación su indebida aplicación; tampoco se ha determinado cuál es la norma que correspondía ser aplicada en lugar de dichos artículos y si bien el recurrente ha mencionado que dicho vicio ha influido directamente en la causa (requisito 3), no se advierte de su fundamentación las razones por las que la aplicación de dicha norma hubiese influido en la decisión de la causa. *“Así las cosas, la afirmación de que dentro del proceso se probó que las transferencias y acreditaciones bancarias no constituyeron ingresos gravados no pasa de ser una mera alegación del recurrente sin asidero alguno, pues en la sentencia recurrida no consta como hecho probado aquello. En este contexto, el escrito de interposición del recurso de casación solamente denota inconformidad con la decisión del Tribunal, mas no que se haya configurado el cargo de indebida aplicación”*. Pide se rechace el recurso y se confirme el acto impugnado.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, interpuesto por la parte actora, por el **caso quinto** del art. 268 del COGEP, ha efectuado una **indebida aplicación** de los arts. 8 numeral 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), y del innumerado duodécimo después del 67 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de régimen Tributario Interno (RLRTI).

6.- Análisis del Tribunal de Casación

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

“Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...)5. Cuando

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

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

6.2. Consideraciones doctrinarias.- El autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361 sobre la **aplicación indebida** dice:

“...es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla (...) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.”

Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse:

“(...) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto”.

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

Ley de Régimen Tributario Interno

“Art.8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.-Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos: (...)10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado. Para los efectos de esta Ley, se entiende como

establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente”.

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

“ Art. 12 (...).- Incremento patrimonial.- Cuando, dentro de uno o varios periodos fiscales, los ingresos gravados, exentos y no sujetos sean menores con respecto del consumo, gastos, ahorro e inversión de una persona, verificado en dichos períodos, la mencionada diferencia se considerará incremento patrimonial proveniente de ingresos no declarados y en consecuencia la Administración Tributaria requerirá su justificación y pago de impuestos cuando corresponda. Para verificar el incremento patrimonial se comprobará el saldo inicial y final de los períodos fiscales determinados. Los saldos iniciales o finales del patrimonio de un contribuyente serán valorados a través de los métodos que se establezcan mediante la resolución que emita el Servicio de Rentas Internas para el efecto”.

6.4. CASO SUB JUDICE A RESOLVER.- En cuanto a la aplicación indebida de los arts. 8 numeral 10 de la LRTI, e innumerado 12 después del 67 del RLRTI, alegados por el recurrente con fundamento en el caso 5 del art. 268 del COGEP; teniendo en cuenta que el caso invocado analiza la existencia o no de errores *in iudicando* en la aplicación de las citadas normas, específicamente en la glosa determinada por “Otros ingresos no declarados por US\$ 605,365.92”, con el sustento de que se tratan de “incrementos patrimoniales” por varios depósitos acreditados en las cuentas bancarias de TURBOMOTORES, se considera:

6.4.1. Como se manifestó previamente, en el caso 5, no cabe la revalorización de las pruebas admitidas en sentencia ni de aquellos hechos que no fueron motivo de controversia, es decir no cuestiona los fundamentos fácticos de la sentencia, nos referimos a los que constan como tales: **i)** Devolución viáticos por USD 3.523,43: *Para sustentar sus aseveraciones en esta etapa judicial, la accionante presentó como prueba el informe pericial de la ingeniera Sandra Fernández, quien respecto de este rubro en el literal b) del numeral 1.1. de su informe señala (fs. 1669) que el valor de USD 3.604,42 corresponde a devoluciones de viáticos realizados por empleados y a fojas 1669 vta.*

presenta un cuadro que contiene columnas con: fecha, detalle, motivo de la acreditación, el valor, número de asiento, número de cuenta contable, nombre de la cuenta, así como el nombre de la cuenta de contrapartida, (...) en el referido informe no se explica de ninguna manera, como la documentación presentada o que parte de ella se relaciona con cada una de las glosas impugnadas, lo que impide al tribunal tener certeza y verificar las conclusiones a las que arriba la perito..., pues al ser contrainterrogada por la defensa técnica de la autoridad demandada, la perito refiere no revisó los documentos que soportan los mencionados viáticos, pues lo único que analizó fueron los registros contables (...) Es así que vista la defectuosa actuación probatoria de la parte actora, quien no ha proporcionado documentación de la que se desprenda que las acreditaciones glosadas corresponden a devoluciones de viáticos entregados a sus trabajadores, sin que desvirtúen la legitimidad del rubro analizado, como le correspondía, se confirma la diferencia establecida en el acto impugnado, más aún cuando no ha evidenciado que el gasto por viáticos que alega cuente con los soportes que el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario exige como son las liquidaciones de gastos que los funcionarios de la compañía debieron emitir y a las que deben acompañarse los comprobantes de venta de dichos gastos, documentos que hubieren permitido en efecto corroborar las afirmaciones de la demandante y establecer que las diferencias acreditadas no constituyen ingresos gravados, lo que no ha ocurrido. ii) Préstamos entre compañías relacionadas TME- con Ingeniería y Servicios Seringen S.A. por USD 473.878,44.- Este tribunal puede observar que en el cuadro presentado por la perito en la columna denominada: "Motivo de la acreditación" se describen variados conceptos como: "transferencia interna pagos IESS, Venta de Cliente de Seringen, Devolución sobre giro Seringen; devolución sobrante viáticos David Villacis. Pago de Liquidación a Rolasa de Seringen", los que llaman la atención, pues de ningún modo tales conceptos tienen que ver con préstamos de Seringen a TME aunque pueda suponerse que el supuesto préstamos sirvió para estos fines, no se entiende como el concepto "Devolución sobregiro Seringen" se encasilla en el préstamo y menos en una cuenta por pagar. Con respecto al rubro de USD 465.133,28 señala que identificó comprobantes de ingreso que dan cuenta de la acreditación bancaria, contra la cuenta por pagar 2.1.2.01.02, pero también corrobora que en su análisis no pudo identificar documento alguno que evidencie el préstamo referido y las condiciones pactadas sobre el mismo. Por todo lo analizado, sin que la documentación aportada sustente que las acreditaciones realizadas a las cuentas de la accionante constituyan abonos de préstamos, se confirma la legalidad de lo actuado por la autoridad tributaria respecto del rubro de USD 473.878,44. iii) Préstamos entre compañías relacionadas- TME con TURBINAS Y GOBERNADORES TURBIGOB C.A. por USD 7.500,00.- Solo se puede observar el registro de la acreditación bancaria, pero no es posible identificar el origen de la cuenta por cobrar, así como indica se desconocen las condiciones del préstamo. De tal manera que la accionante incurre en el mismo error de las glosas anteriores pues al ser la prueba pericial la única prueba con la que cuenta para

demostrar sus asertos, dicho informe no explica de forma convincente y de manera sustentada porque dicho valor no constituiría un ingreso gravado de la compañía. En tal razón vista de defectuosa actuación probatoria se confirma la diferencia establecida en el acto impugnado con respecto a este rubro. **iv)** Pago varios clientes de TME por USD 73.497,45.- Lo dicho por la perito queda en meras afirmaciones, pues no explica en que parte de su informe constan las referidas facturas y su correspondencia con los asientos contables de manera que el tribunal pueda confirmar sus aseveraciones. Más aun cuando el tribunal puede percibir que las facturas que la perito Fernández describe, no guardan relación alguna con las facturas que fueron presentadas en sede administrativa y que constan en el cuadro del referido literal e) de dicho acto que son las facturas: 253334, 25331, 25333 y 25049. La perito Flores en su informe en la respuesta a la pregunta 10 (fs. 1761) señala que puedo identificar únicamente comprobantes de ingreso que contienen únicamente el registro de las acreditaciones bancarias contra la cuenta por cobrar “Clientes”, es decir que si bien se verifica la disminución en la cuenta por cobrar no se conoce el origen de los pagos, pues no se cuenta con facturas y sus registros contables en la cuenta de ingresos. No consta en el expediente procesal, ni se ha practicado como prueba documento alguno que pruebe tal afirmación. Por todo lo señalado y siendo insuficiente e inconducente el informe pericial de la perito Fernández para demostrar las afirmaciones del actor, se confirma el rubro analizado. **v)** Ingresos por comisiones de TME por venta a CELEC EP ELECTROGUAYAS por USD 27.101,19.- TME recibe por representación de la marca por una venta efectuada por el proveedor KBB a la empresa CELEC ELECTROGUAYAS, la misma que cuenta con respaldo de una factura emitida en febrero de 2015, la que dice ha sido anulada con una nota de crédito de marzo de 2015, ingresos que afirma han sido declarados en el formulario 101, como “ otros ingresos ”, por lo que sostiene han sido declarados y ha tributado sobre ellos. La parte actora incurre en el error de acompañar un sin número de documentos, sin explicar el nexo de cada uno de ellos con las glosas impugnadas sujetas a análisis, lo que impide a este tribunal verificar la verdad de las afirmaciones de la accionante, pues no es función del juzgador enderezar la prueba de las partes o suponer que documento de los aportados indiscriminadamente en el proceso justifican cada una de las aseveraciones del actor, pues el principio general de la prueba prevé que afirma tiene que probar, de allí que la prueba no siendo una obligación (pues no acarrea una sanción prevista en la ley para quien no la actúe), su inobservancia acarrea consecuencias desfavorables para quien quiere probar que el derecho reclamado realmente le asiste, no siendo obligación del juzgador suplir las deficiencias probatorias de las partes. **vi)** Otros rubros que no constituyen acreditaciones no justificadas, por USD 8.764,14 y USD 5.101,17.- que según el actor corresponde a intereses depositados en la cuenta de la compañía por vencimiento de un depósito a plazo fijo que fueron reportados como ingresos exentos, la perito en su informe refiere por una parte al préstamo por USD 6.000, al trabajador Jorge Mejía que la compañía le habría realizado en el 2014 y del cual se dice se

cancela en el 2015 con varias acreditaciones, sin embargo, la perito no identifica o precisa algún documento de soporte adicional que acompañe a su informe. Igual situación acontece con un rubro de USD 4.208,53 pero nada se explica al respecto y menos se vincula este valor con documento de soporte alguno. Con respecto al rubro que menciona corresponde a un pago del exterior por USD 1.454,00, se menciona que tiene relación con el asiento No. 84681-D pero, igualmente no explica motivo atribuible a esta acreditación, ni menos se indica algún documento de soporte del que se desprenda que no constituye ingreso gravado o que fue efectivamente declarado en el ejercicio 2015. Se hace notar que de ninguno de estos valores existe registro contable, libros mayores, ni menos se ha presentado un mapeo de la declaración que evidencie que tales valores fueron declarados en el ejercicio 2015. Sobre USD 308.007,75 y 297.358,17, acreditados en las cuentas corriente y de ahorros de la compañía TURBOBAKUZ S.A. confirmados en el acto impugnado, como ingresos no justificados, no han sido debidamente sustentados por la empresa accionante en esta instancia judicial, pese a la necesidad de probarlos a fin de que otorgue certeza de la realidad de los hechos contrapuestos, lo que en la especie no ha ocurrido, pues la parte accionante que ha afirmado reiteradamente en su acto de proposición y en sus alegatos que cuenta con los sustentos y documentos que prueba sus aseveraciones, no ha podido desvirtuar las glosas de ingresos que han sido confirmadas en la resolución confirmada como se ha dejado expresamente precisado en cada uno de los rubros analizados. En tal virtud se confirman las glosas de ingresos por falta de prueba de la parte actora.

6.4.2. Con estos hechos que aparecen como probados en el fallo, es preciso observar si el recurso propuesto por la compañía actora cumple la proposición jurídica completa que, en reiterada jurisprudencia de esta Sala ha sostenido que cuando se propone la causal 5 por aplicación indebida de normas sustantivas, el fundamento ha de contener: **i)** Determinar las razones por las cuales no debió aplicarse la norma en la solución de los hechos que se juzga; **ii)** Determinar cuál es la norma que correspondía ser aplicada; y, **iii)** Demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador, pues es obligatorio señalar las razones por las cuales no debió aplicarse las normas de derecho en la solución de los hechos que se juzga y cual en su lugar correspondía aplicar al caso. Ni en el escrito que contiene el recurso ni en el de la aclaración el recurrente cumple con tales requisitos, la fundamentación del cargo es imprecisa y no toma en cuenta el modo de la infracción, no refiere a la norma que debió aplicarse en su lugar, aunque hace el intento tampoco explica claramente como ha sido determinante la aplicación indebida de los artículos que alega mala aplicados en la decisión de la causa, motivos más que suficientes para desechar el recurso.

6.4.3. En primer término y revisado el recurso planteado, se observa que efectivamente la sentencia en su ratio decidendi no refiere y menos aplica los arts. 8 numeral 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), y del innumerado duodécimo después del 67 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de régimen Tributario Interno (RLRTI), por tanto no cabe impugnarla por una supuesta “indebida aplicación” de dichas normas, pues no existe modo de que sin haberla aplicado ésta sea indebida, vicio en la interposición del recurso que resulta insubsanable para esta Sala.

6.4.4. Como si no fuese suficiente lo expuesto, la decisión del Tribunal de instancia, sin ninguna duda se sustenta en la “falta de prueba” de la empresa actora que permita desvirtuar las glosas confirmadas, tanto así que, existen subglosas que fueron desvirtuadas justamente aquellas cuyas transacciones fueron justificadas en la respectiva etapa de prueba.

6.4.5. Tampoco se ha justificado ni sustentado cómo aplicando tales normas hubiera cambiado la decisión de instancia, porque además, aun aplicándolas como aparentemente pretende la recurrente, no cambiaría el criterio de la ratio decidendi de la sentencia.

6.4.6. Es claro y así se concluye que, la decisión del Tribunal de instancia, sin ninguna duda se sustenta en la “falta de prueba” de la empresa actora en la instancia judicial que permita desvirtuar las glosas confirmadas; siendo entonces la aplicación de los arts. 8 numeral 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), y del innumerado duodécimo después del 67 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de régimen Tributario Interno (RLRTI), para nada relevantes en la decisión de la causa.

7.- Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 26 de julio del 2021 en el

proceso No.17510-2020-00051.

7.3. Sin costas.

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

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

RESUMEN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

La empresa TURBOBAKUZ, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, alega aplicación indebida de varias normas de carácter sustantivo; sin embargo el Tribunal de instancia para confirmar la glosa, se remite a las pruebas aportadas y concluye que la empresa no ha logrado desvirtuarla por insuficiencia probatoria

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL





226320341-DFE

Juicio No. 17510-2020-00311

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 11 de marzo del 2024, las 12h07. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Fernando Antonio Cohn Zurita (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2020-00311.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía SONY INTER-AMERICAN S.A. Sucursal Ecuador, presentó demanda en contra del Acta de Determinación No. 17202024901077432, por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015, emitida el 30 de julio de 2020 por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció el siguiente objeto de la controversia: *“Establecer si es legítima la pretensión del actor, de que se deje sin efecto el Acta de Determinación No. 17202024901077432 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, por concepto de Diferencias del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, en cuanto a: 1.- Ajuste por precio de transferencia, por un total de USD 1\$231.862,75, atendiendo a sus alegaciones sobre la notificación tardía efectuada por el SRI de la supuesta condición de parte relacionada de la empresa AUDIOLEC; inexistencia de relación por dirección, administración, control o capital; la carga de la prueba por parte de la administración tributaria; y, anti técnico ajuste de precios de transferencia por parte del SRI; 2.- Crédito Tributario de años anteriores, por USD \$ 103.763,13, desconocidos por la administración, sin considerar lo dispuesto en el artículo 47 de la LRTI y la suspensión de los efectos de la determinación por el IR del ejercicio fiscal 2014, judicializada en la causa No. 17510-2019-00400 al haber caucionado. 3.- Recargo del 100% del crédito tributario no reconocido, por USD \$103.763,13 al no configurarse los presupuestos para sancionarle”.*

JUDICIAL
Firmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDÓÑEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640

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

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

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió, aceptar parcialmente la demanda presentada por la empresa SONY INTER AMERICAN S.A. SUCURSAL ECUADOR; en consecuencia, se modifica el Acta de Determinación No. 17202024901077432 por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, y se dispone a la autoridad demandada que, en el término de 15 días, emita la respectiva liquidación que contenga el reajuste por eliminación de la glosa judicializada.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 21 de abril del 2022, a las 11h03, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2020-00311, argumentando el caso 3 del art. 268 del “COGEP”.

1.4. Mediante auto de 28 de junio del 2023, a las 11h33, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, de ese tiempo, se **admite** el recurso de casación interpuesto por el **Servicio de Rentas Internas**, por el **causal 3** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos “COGEP”, por el vicio de extra petita, infringiendo el art. 92 del COGEP.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en virtud del acta de sorteo de 9 de febrero del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2020-00311, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 3 de octubre del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este

Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

3.1. En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 8 de marzo de 2024 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala: Que la casación se presenta específicamente en contra de resolución dada al punto 6.2 de la sentencia que titula: “*Sobre el ajuste por precio de transferencia por un total de USD 1.231,862.75*”. Que la norma de derecho infringida es el art. 92 del COGEP. Que las pretensiones planteadas en la demanda son: “... *Señores Jueces, se servirán dejar sin efecto el Acto Impugnado, al haberse practicado un ajuste de precios de transferencia en relación con transacciones que han ocurrido entre partes independientes, a las que no cabe aplicar el régimen de precios de transferencias...*” Que se puede observar que en ninguna de las pretensiones presentadas por la parte actora se desprende que se refiere a la falta de motivación del Oficio Nro. DZ9-ASOAGEC19-000006, que no es el acto impugnado dentro de este proceso como se ha podido evidenciar en la pretensión y en el objeto de la Litis y a pesar de ellos los juzgadores se pronuncian sobre este particular. Que después de comparar las pretensiones demandas y el objeto de la Litis, con lo resuelto en la sentencia, de manera clara se prueba que los jueces *A quo* no aplicaron el art. 92 del Código Orgánico General de Procesos, incurriendo así en el vicio de extra *petita*, por lo que la sentencia recurrida es incongruente y debe ser casada.

4.2. La compañía SONY-INTER AMERICAN S.A., en su contestación al recurso casación, manifiesta que, la pretensión concreta de SONY INTER-AMERICAN S.A. (Sucursal Ecuador) fue que se deje sin efecto el Acta de Determinación de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015. Que al formular su casación, la Procuradora del SRI olvida útilmente citar la fijación del objeto de la controversia que ocurrió en la Audiencia Preliminar, el que consta citado en la sentencia, en el considerando 5.3, y se delimitó en la parte que concierne a este recurso. Que todo profesional del derecho conoce que la demanda no está compuesta solo de la pretensión concreta, sino de “fundamentos de hecho y de derecho”, en los que constan las razones por las cuales la accionante

estima que su pretensión, debe ser aceptada por el Tribunal juzgador. Que en las partes pertinentes del acto de la proposición, y que es reconocido de forma minuciosa y detallada en la sentencia, se explicó claramente que la supuesta condición de partes relacionadas que el SRI endilga a SONY y AUDIOLEC, se estableció mediante el Oficio No. DZ9-ASOAGEC19-000006, respecto del cual se realizó varias impugnaciones, entre esas, su extemporaneidad y falta de motivación. Que así mismo, se argumentó de forma fundamentada en los hechos y en el derecho, por qué a juicio de la empresa, no se estableció la relación entre SONY y AUDIOLEC respetando la norma vigente para el ejercicio fiscal 2015; cómo no se atendió a la prueba aportada por SONY y se le ha obligado a producir pruebas sobre un hecho que ha negado categóricamente (esto es la existencia de una relación por control, capital o dirección); y, cómo el SRI ha hecho caso omiso de las alegaciones que oportunamente la compañía formuló cuando se le notificó de la decisión de vincular a AUDIOLEC como su parte relacionada mediante el Oficio No. DZ9-ASOAGEC19-000006. Que el acto impugnado dentro del presente juicio es efectivamente el Acta de Determinación de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, que el Oficio No. DZ9-ASOAGEC19-000006 es antecedente y fundamento para la emisión del Acta tal como ha sido reconocido por el Tribunal A quo en su fallo, ya que dicho Oficio es el sustento en que el SRI se fundamenta para considerar a SONY y AUDIOLEC como partes relacionadas, y por ende, la base sobre la que se asienta el ajuste por precios de transferencia que ha sido practicado por el SRI. Que la Procuradora del SRI olvida al interponer su recurso que el art. 313 del COGEP contiene un mandato imperativo que debe ser observado por los jueces contencioso-tributarios, que es el de realizar el control de legalidad de los antecedentes o fundamentos del Acto. Que igualmente, la procuradora omite mencionar que el Tribunal juzgador, en el Considerando 6.1 de la sentencia, invoca expresamente como sustento legal para su decisión, no sólo el artículo 313 del COGEP, sino también el artículo 300 de ese mismo cuerpo legal. Que convenientemente el SRI cita al artículo 92 del COGEP, pero desatiende porque conoce el contenido de esa norma y del mandato en ella contenido, que en materia tributaria además de los requisitos generales previstos para la sentencia el art. 313 del COGEP dispone que *“ esta decidirá con claridad los puntos sobre los que produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos”*. Que la Sala de forma reiterada ha considerado que no se configura el vicio de *extra petita*, cuando el Tribunal juzgador realiza control de legalidad de las actuaciones administrativas. Que obviamente no se puede considerar que un juez tributario falla por fuera del controvertido, cuando lo que decide es dejar sin efecto un acto administrativo porque al realizar dicho control de legalidad advierte la falta de motivación tanto del Acto impugnado como de otras actuaciones administrativas que constituyen su antecedente y fundamento, como es el caso del Oficio DZ9-ASOAGEC19-000006 y la Orden de

Determinación. Que es evidente que, en este caso, el Tribunal juzgador no ha juzgado una pretensión distinta de la sometida a su decisión; tampoco ha modificado, alterado o transformado ningún elemento de la pretensión. Que lo que se evidencia es que el SRI ha propuesto el recurso de casación por inconformidad con la sentencia de instancia y que la Autoridad demandada no ha podido evidenciar que efectivamente se haya fallado *extra petita*. Por todo lo expuesto solicita no se case el fallo emitido por el Tribunal de instancia.

5. Problema jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 3 del art. 268 del COGEP, por cuanto la sentencia recae en el vicio de *extra petita*, infringiendo por la no aplicación del art. 92 del Código Orgánico General de Procesos COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 3 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “ Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos (...)3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia” .

6.1.1. El caso 3, recoge los vicios de ultra petita, extra petita, citra petita o mínima petita; Gladis E. de Midón, en su obra “ La Casación. Control del Juicio de Hecho” , Buenos Aires Argentina, Rubinzal Culzoni Editores, paginas 391, 427 y 471 sobre estos vicios manifiesta: “ ... Así; son decisorios incongruentes no sólo los citra o infra petitos o los ultra petitos, sino también los extra petitos o salidos de tema. Denominación esta última que damos a las resoluciones que por modificar lo pretendido, haciendo sustituciones en su causa pretendí, o en la persona que deduce o contra quien se deduce, o en su objeto inmediato o mediato, termina juzgando una pretensión distinta a la concretamente sometida a decisión. Por ello puede afirmarse que, si el demandante modifica, altera o transforma todos, alguno o algunos de los elementos de la pretensión, hay mutación en la demanda, y si esa modificación transformación o alteración la hace el juez, hay incongruencia extra petita.”

6.1.2. Sobre la falta de aplicación Humberto Murcia Ballén señala que: “ ... el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica...” (Humberto Murcia Ballén, “ Recurso de Casación Civil” , Bogotá – Colombia, 2005, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez C. Ltda., página 327).

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

CÓDIGO ORGANICO GENERAL DEL PROCESOS.

“ Art. 92.- Congruencia de las sentencias. Las sentencias deberán ser claras, precisas y congruentes con los puntos materia del proceso. Resolverán sobre las peticiones realizadas por las partes y decidirán sobre los puntos litigiosos del proceso.

6.3. A fojas 1 a 38, consta la demanda en el numeral IV.- ACTO IMPUGNADO.- señala “ *El acto administrativo objeto del presente reclamo es el Acta de Determinación No. 17202024901077432 por concepto del impuesto a la renta del ejercicio 2015 emitida por la Dirección Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas (SRI) el 30 de julio del 2020 (...)*”.

En el numeral VI.- FUNDAMENTOS DE HECHO Y DE DERECHO.- Se determina que: “ *(...) En el Acta de Determinación, el SRI señala que es “improcedente afirmar que la notificación del Oficio No. DZ9-ASOAGEC19-000006 el 28 de junio de 2020, es un acto inválido que carece de efecto legal, pues, por el contrario, en estricto derecho se dio a conocer al contribuyente la relación determinada por la Administración Tributaria, con el fin de que el sujeto pasivo SONY INTER-AMERICAN S.A. (Sucursal Ecuador) demuestre con argumentos válidos, que no existe tal relación”.*

En el numeral IX PRETENSIÓN CONCRETA.- Manifiesta que “ *Sobre la base de todos y cada uno de los fundamentos de hecho y de derecho que han sido expuestos en este libelo de demanda, solicito se dé de baja el Acta de Determinación No. 17202024901077432 dictada por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas (SRI) el 22 de julio del 2019.*”

6.4 A fojas 798 a 808 consta la contestación a la demanda, en el numeral VII. PETICIÓN, se determina: “ *En virtud de lo expuesto en la presente contestación, solicito a H. Sala, se sirva desechar la demanda presentada por el actor en su totalidad, ...*”

6.5 Ante tales pretensiones el Tribunal A quo estableció que el Objeto de la controversia se contrae a dilucidar los siguientes puntos: “ *Establecer si es legítima la pretensión del actor, de que se deje sin efecto el Acta de Determinación No. 17202024901077432 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas , por concepto de Diferencias del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, en cuanto a: 1.- Ajuste por precio de transferencia, por un total de USD 1Â231.862,75, atendiendo a sus alegaciones sobre la notificación tardía efectuada por el SRI de la supuesta condición de parte relacionada de la empresa AUDIOLEC; inexistencia de relación por dirección, administración, control o capital; la carga de la prueba por parte de la administración tributaria; y,*

anti técnico ajuste de precios de transferencia por parte del SRI; 2.- Crédito tributario de años anteriores, por USD \$ 103.763,13, desconocidos por la administración, sin considerar lo dispuesto en el artículo 47 de la LRTI y la suspensión de los efectos de la determinación por el IR del ejercicio fiscal 2014, judicializada en la causa No. 17510-2019-00400 al haber caucionado. 3.- Recargo del 100% del crédito tributario no reconocido, por USD \$103.763,13 al no configurarse los presupuestos para sancionarle”. En virtud de lo expuesto se observa que el objeto controvertido fijado, abarca las pretensiones planteadas en el proceso de impugnación.

Por otro lado, también se verifica que los juzgadores A quo al iniciar el análisis que corresponde, precisan que es su deber realizar el control de legalidad del acto impugnado y sus antecedentes de conformidad con los arts. 300 y 313 del COGEP, y, en el considerando 6.2.1 analizan la “*notificación tardía efectuada por la administración tributaria de la supuesta condición de parte relacionada de la empresa AUDIOLEC*” ; realizada mediante “*Oficio de Informe al Contribuyente No. DZ8-ASOOGEC19-0000006*” y, concluye que la administración tributaria omitió fundamentar todas las razones por las cuales considera a AUDIOLEC parte relacionada con SONY para ese año, por lo que incumplió con su deber de motivar el Oficio en mención, mediante el cual estableció como parte relacionada a AUDIOLEC, situación que es comunicada al accionante en el Acta Borrador y seguidamente en el Acta de Determinación, pese a contar con el sustento suficiente en los papeles de trabajo que fueron emitidos previamente a dicha comunicación pero no se exteriorizaron en éste, motivos por los cuales, a criterio del Tribunal, devino en inválida esta glosa y se la deja sin efecto.

6.6 De lo expuesto se determina que el Tribunal de instancia no incurre en el vicio de extra petita alegado; ya que Tribunal al hacer el control de legalidad respectivo, como lo permite la norma, ha llegado a una conclusión relacionada con el primer punto del objeto controvertido: “*1.- Ajuste por precio de transferencia, por un total de USD 1Â231.862,75*” , pues para resolver aquel, indudablemente debía analizar y pronunciarse sobre el Oficio de Informe al Contribuyente No. DZ8-ASOOGEC19-0000006, mediante el cual se notificó por parte de la Administración Tributaria que consideraba a la compañía Audioelec como parte relacionada de la compañía actora; pues de esto deriva todo el sustento de la Administración respecto a dicha glosa.

6.10 Bajo el caso 3 del art. 268 del COGEP, a esta Sala de casación únicamente le corresponde analizar si los juzgadores se han pronunciado sobre un tema que no es objeto de la controversia, confrontando las pretensiones y excepciones presentadas en los actos de proposición vs la parte

resolutiva del fallo. Como se señaló *ut supra*, se verificó que las pretensiones se subsumen en los objetos controvertidos fijados en instancia, y en el análisis realizado por los juzgadores A quo; consecuentemente no se evidencia que se hubiere violentado el art. 92 del COGEP, ya que el fallo es claro, preciso y congruente con los puntos materia del proceso, en acatamiento al ordenamiento jurídico vigente y los juzgadores no han modificado lo pretendido por la parte accionante y demandada.

No se puede sostener que se configura el caso 3 del art. 268 del COGEP, por el hecho de haber realizado los juzgadores A quo el control de legalidad que corresponde. Esto bajo ningún supuesto significa que el Tribunal se ha pronunciado sobre un tema ajeno al proceso, o ha modificado o alterado las pretensiones de las partes, pues los antecedentes están íntimamente relacionados con el acto impugnado.

7. Decisión

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

7.2. No Casar la sentencia dictada el 21 de abril del 2022, a las 11h03, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2020-00311.

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

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el caso 3 del art. 268 del COGEP, por el hecho de haber realizado los juzgadores A quo el control de legalidad que corresponde. Esto bajo ningún supuesto significa que el Tribunal se ha pronunciado sobre un tema ajeno al proceso, o ha modificado o alterado las pretensiones de las partes, pues los antecedentes están íntimamente relacionados con el acto impugnado.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL



Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
**LIGIA MARISOL
MEDIIVILLA**



226368214-DFE

Juicio No. 09501-2019-00143

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, lunes 11 de marzo del 2024, las 16h10.

VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Fernando Cohn Zurita que reemplaza a José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No.09501-2019-00143.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El Abogado Mario Gabriel Orellana Beltrán, en calidad de procurador judicial de la compañía DISTRIBUIDORA FARMACEUTICA ECUATORIANA DIFARE S.A., (en adelante DIFARE) interpuso acción de impugnación en contra de la Resolución No. 109012019RREC051763, en la que se le reconoció parcialmente su derecho al reintegro correspondiente al Impuesto de Salida de Divisas del ejercicio fiscal 2013.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Guayaquil, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció el objeto de la controversia en los siguientes términos: “ 6.1. Verificar la validez de la Resolución Administrativa impugnada No.109012019RREC051763, y determinar si la compañía DISTRIBUIDORA FARMACEUTICA ECUATORIANA DIFARE S.A., tiene derecho a la devolución y reintegro de los valores solicitados en sede administrativa”.

1.3. Mediante sentencia dictada el 21 de octubre del 2019, las 11h22, el Tribunal Distrital de instancia resolvió: “ Declarar con lugar la demanda de impugnación deducida por el abogado Mario Gabriel Orellana Beltrán, en calidad de procuradora judicial de la compañía DISTRIBUIDORA FARMACEUTICA ECUATORIANA DIFARE S.A., en contra de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, y en consecuencia se deja sin efecto la Resolución No. 109012019RREC051763,

JUDICIAL
Firmado por
GUSTAVO
ADOLFO
DURANGO VELA
C=EC
L=QUITO
CI
1703594588

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
ORDÓÑEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640

suscrita por esta autoridad, y en su lugar se dispone que la administración tributaria proceda a la devolución de los valores pagados en exceso por la compañía accionante en concepto de Impuesto de Salida de Divisas (ISD) del ejercicio fiscal 2013”.

1.4. El Abogado Diego Alfonso Cabezas-Klaere, en calidad de procurador judicial de la Economista Gabriela Germania Orellana Rosero, Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpuso recurso de casación (fs. 397 a 402), en contra de la sentencia del 21 de octubre del 2019, con fundamento en el **caso cuarto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior), el cual es calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 6 de enero del 2020, a las 10h33 y remite el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 20 de enero del 2023, las 12h13 dictado por la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por la administración tributaria, por el **caso cuarto** del art. 268 del COGEP, esto es, por falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el segundo inciso del art.164 segundo inciso del COGEP lo que condujo a una equivocada aplicación de los artículos segundo innumerado agregado a continuación del 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, inciso quinto del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), así como la no aplicación del 89 del Código Tributario.

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 9 de junio del 2023, a las 12h58, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de

funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el jueves 29 de febrero del 2024, a las 14h45, audiencia que fue diferida para el viernes 8 de marzo de 2024, a las 10h45, reinstalada que fue, se dio a conocer el veredicto al que llegó la Sala.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. El órgano de la administración tributaria central, parte demandada en instancia, hoy recurrente, respecto al caso 4 del art. 268 del COGEP manifiesta:

En sentencia dictada el 3 de octubre de 2012, dentro del recurso de casación No. 210-2011, al referirse a las normas aplicables a la valoración contenidos en el segundo inciso del artículo 164 del COGEP (antes en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil), la Corte Nacional de Justicia ha sido del siguiente criterio: “ Esta disposición legal contiene dos obligaciones para los juzgadores, la primera de valorar la prueba en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica, y la segunda, la de expresar en la sentencia la valoración de todas las pruebas actuadas dentro del proceso. Tal norma evidentemente se refiere al método de valoración probatoria, cuya infracción procede acusarla con cargo a la causal tercera del Art. 3 de la Ley de Casación como se lo ha hecho. La sana crítica se refiere a la libertad de los jueces inferiores para la apreciación de la prueba siempre que no se demuestre alguna arbitrariedad o una absurda valoración de la prueba. [...] (Gaceta Judicial, Año CIII. Serie XVII. No. 10. Pág.

3145. Quito, 10 de octubre de 2002).

El recurrente alega que: “ Como se desprende de la porción transcrita en el párrafo anterior, se avizora la equivocada aplicación del art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno y la falta de aplicación del artículo 89 del Código Tributario en los términos que se fundamentan a continuación, de la mano con la equivocada aplicación del segundo artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador -en concordancia con el primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas-; lo que se observa de la parte motiva de la sentencia recurrida en la que el Tribunal hace las siguientes consideraciones: “ 7.5) Este Tribunal considera que la petición de la accionante por la cual solicita se le reconozca el reintegro de los valores pagados en exceso por concepto de impuesto a la renta del año 2013 no pretende modificar los resultados del proceso de determinación, toda vez que se ha verificado que la detección del erro [sic] en el registro contable del crédito tributario de ISD fue posterior al ejercicio de la facultad determinadora de la administración. En efecto, la accionante se encontraba dentro del término establecido en el artículo 305 del Código Tributario para presentar su solicitud de pago en exceso y posterior el reclamo, así como para compensar y solicitar el saldo del crédito tributario de ISD en los términos que establece el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en concordancia con el numeral 3 del primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas debido a que los rubros considerados como crédito tributario por la compañía corresponden al ISD pagado en las importaciones de bienes cuyas partidas arancelarias se encuentran en el listado del Comité de Política Tributaria... Así también, hay que tener en cuenta que la legislación en materia tributaria no prevé limitación alguna para ejercer el derecho a la devolución de los valores pagados en exceso, pues basta que se configure el presupuesto legal esto es, que el pago resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa respectiva sobre la base imponible (artículo 123 del Código Tributario), en este caso, del impuesto a la renta. Este Tribunal es del criterio que si la compañía verificó que la falta de consignación del ISD como crédito tributario ... le representaba un perjuicio económico, le era posible efectuar la reclasificación en su contabilidad en base en los lineamientos permitidos por las Normas contables que prevén el tratamiento de errores de periodos anteriores y su registro en los primeros estados financieros formulados después de detectar el error.”

Indica el recurrente que: “ en primer lugar, el Tribunal a quo yerra al establecer que el derecho a la devolución del crédito tributario por concepto del Impuesto a la Salida de Divisas, en los términos del segundo art. innumerado agregado a continuación del 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, corresponde a un pago en exceso de impuesto a la renta. Contrario a la afirmación del

Tribunal a quo, existen múltiples precedentes jurisprudenciales que establecen que este tipo de derechos por crédito tributario constituyen peticiones por pago de lo debido, diferenciándose del pago en exceso y del pago indebido previstos en los arts. 122, 123 del Código Tributario en concordancia con el artículo 305 ibídem [...]. El **segundo** yerro del Tribunal a quo es establecer que el sujeto pasivo no estaba en la obligación de realizar declaraciones sustitutivas, aun cuando en la propia sentencia que recurro se hace referencia al fallo expedido por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia dentro del recurso de casación No. 245-2012, de la cual se colige que el actor sí estaba en la obligación de demostrar que existió el pago, el cual debía verse reflejado en la contabilidad y consignado en la declaración correspondiente al periodo del cual se pretende la devolución, sea de la naturaleza que esta fuere. En ese orden de ideas, el Servicio de Rentas y recurrente de este proceso, menciona también que, existiendo la obligación del actor de probar el crédito tributario cuya devolución pretende, no podía escapar de él ni del Tribunal a quo, la carga de hacer la correspondiente declaración sustitutiva para que el supuesto error contable se vea reflejado en el instrumento previsto en la ley para que la Administración Tributaria tenga conocimiento de las modificaciones realizadas en la contabilidad del sujeto pasivo.

Agrega que, no era factible para el contribuyente y a partir de ahí el mayor de los errores de la sentencia recurrida, puesto que respecto del periodo fiscal sobre el cual el actor intenta la devolución por retenciones en la fuente de renta y por impuesto a la salida de divisas, había sido objeto de determinación fiscal por parte de la administración; lo que impedía al sujeto pasivo alterar o modificar su declaración mediante una sustitutiva, en virtud de que el Código Tributario no contempla la posibilidad de que los contribuyentes puedan realizar actos de determinación (vía declaración de tributos) con posterioridad a la expedición de un acto administrativo de determinación, por más que el acto determinativo no haya tenido por objeto revisar la cuenta contable que pretende modificar el contribuyente: “ En el caso de errores en las declaraciones cuya solución no modifique el impuesto a pagar o implique diferencias a favor del contribuyente, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración éste podrá enmendar los errores, presentando una declaración sustitutiva, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración. ...”;

En el mismo sentido, el recurrente estipula que: “[...] el Tribunal debió verificar si la enmienda se realizó en la forma y en el tiempo previstos por la ley, esto es, mediante una declaración sustitutiva y notificada a la Administración Tributaria dentro del año de presentada la declaración que contenía el supuesto error.

Además, refiere que ninguno de estos presupuestos se cumplió por parte del actor, puesto que el Tribunal a quo consideró que la declaración sustitutiva se habría practicado dentro de los seis años de la presentación de la declaración original, en el desarrollo del trámite de devolución presentado por el

actor en la vía administrativa, calificando al mismo como un proceso de control. Sin embargo, la norma es clara al indicar que esa sustitutiva valdrá únicamente cuando se realice dentro de un proceso de control de la “propia administración tributaria”, lo que excluye aquellos otros procedimientos administrativos que, si bien puedan ser catalogados procesos de control, estos no son propios de la Administración Tributaria puesto que parten del ejercicio del derecho de petición originado por el contribuyente. El recurrente expresa que el **tercer** error del Tribunal a quo se verifica cuando afirma que la declaración sustitutiva presentada por el contribuyente con posterioridad a la determinación efectuada por la Administración no pretende modificar los resultados del proceso de determinación; al igual que yerra al afirmar que en la legislación tributaria no hay limitación alguna para ejercer el derecho a la devolución por pagos en exceso. De igual forma, advierte que tales afirmaciones son erradas puesto que las normas tributarias sí establecen límites al ejercicio de los derechos de los contribuyentes, impidiéndoles correcciones de errores fuera de lo previsto en los arts. 89 del Código Tributario, 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno y segundo innumerado agregado a continuación del 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria.

En el mismo sentido, el Servicio de Rentas Internas refiere que el **cuarto** yerro se evidencia cuando el Tribunal a quo manifiesta que la solicitud de devolución está siendo presentada dentro del término previsto en la ley, so pretexto del artículo 305 del Código Tributario, pues pretende hacernos creer que con la sola declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2017 se puede comprobar y se estaría justificando el derecho a la devolución del crédito tributario, sin considerar que para tal efecto el actor tenía la obligación de realizar las declaraciones sustitutivas de los ejercicios económicos anteriores de manera que se vea reflejado el arrastre del crédito cuya devolución pretende (2013).

Como **quinto** yerro, el casacionista indica: “evidenciado en la porción transcrita se refleja en la confusión que hace el Tribunal a quo al indicar que el contribuyente podía compensar y, al mismo tiempo, solicitar la devolución del crédito tributario, lo que implica una equivocada aplicación del artículo innumerado agregado a continuación del 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador.

Por lo tanto, indica el recurrente que para tener claro porqué están aplicadas equivocadamente las normas sustantivas que declara infringidas en su escrito de casación que hay que revisar el sentido que se desprende del tener de cada una de ellas, transcritas en el acápite anterior.

Sobre esto menciona la Administración Tributaria lo siguiente: “vemos de la sentencia recurrida, a decir del Tribunal A quo: “hay que tener en cuenta que la legislación en materia tributaria no prevé limitación alguna para ejercer el derecho a la devolución de los valores pagados en exceso, pues basta que se configure el presupuesto legal esto es, que el pago resulte en demasía en relación con el valor

que debió pagarse al aplicar la tarifa respectiva sobre la base imponible” . Si fuese cierta tal afirmación, entonces ¿dónde se refleja el pago en exceso? ¿en la contabilidad o en la declaración? ¿se aplica la tarifa y se paga el tributo presentando la contabilidad o la declaración? Tal afirmación del Tribunal a quo no contiene una construcción lógica, puesto que no cae en cuenta que ese pago en demasía no podía ser probado por osmosis, sino que debía constar en un instrumento perceptible por los sentidos, ya que la contabilidad por sí sola no refleja ese “ aplicar la tarifa respectiva sobre la base imponible” . Entonces, resultaba pertinente la aplicación del art. 89 del Código Tributario que establece que, la declaración del contribuyente es el instrumento por el cual se determina la obligación tributaria, es decir, aquel documento en donde se verifican los hechos y actos del contribuyente de los que se concluye la base imponible y tarifa del tributo. Ergo, la correcta liquidación del tributo solo se puede evidenciar de la declaración en la cual se consignan los resultados de la contabilidad, por lo tanto, para solicitar la devolución de un tributo pagado en exceso era y es necesaria la declaración, como instrumento que permite constatar la liquidación del tributo y donde se refleja el exceso que se pretende.

No obstante, el Tribunal a quo afirmó que no existían límites en la ley para enmendar los errores contables, por lo que recurrió a lo previsto en Normas Contables las cuales no prevén límites, habida cuenta de que los límites están previstos en la ley, concretamente en el segundo inciso del art. 89 del CT, en concordancia con el 101 de la LRTI, lo cual debió ser de especial observación para el contribuyente que tenía el deber de demostrar el crédito tributario que pide. En consecuencia, de la declaración se evidenciará cualquier exceso que se pagó por parte del contribuyente, para que justifique su pretensión de devolución, y las declaraciones podían ser sustituidas dentro del año posterior al que fue presentada la declaración original, con el objeto de enmendar errores, regla que fue obviada por el Tribunal de instancia pues, como vimos, expandió el plazo previsto en las normas antedichas, so pretexto del art. 305 del Código Tributario que no se refiere al plazo para presentar una declaración sustitutiva, sino al plazo para presentar la solicitud de devolución. Además, el art. 101 de la Ley de Régimen Tributario prevé excepciones a ese plazo, extendiéndolo bajo dos consideraciones que deben converger en el mismo acto declarativo: 1. Que implique un mayor valor a pagar; y, 2. Que no se haya iniciado un procedimiento de determinación por parte de la Administración Tributaria.

En el presente caso, la declaración sustitutiva presentada por el contribuyente no cumplió ninguno de estos dos requisitos puesto que la corrección realizada en su declaración, si bien generó un mayor impuesto causado, no así un mayor valor a pagar. Y, como fue incluso de conocimiento del propio Tribunal a quo, la Administración ya había realizado una determinación tributaria sobre la declaración efectuada cuyos resultados si estarían [sic] siendo modificados mediante una declaración sustitutiva. Agrega, el último presupuesto de la norma y que ha sido el escogido por el Tribunal en su sentencia,

se refiere a la declaración sustitutiva presentada dentro de un procedimiento de control. Al efecto la norma le prevé las siguientes limitantes: 1. Que la enmienda del error sea producto de la expresa petición de la Administración Tributaria; y, 2. Solo podrá realizarse dentro de los 6 años posteriores a la declaración original.

Adiciona, refiere como consecuencia lógica, regla sustancial de la sana crítica del precepto de valoración de la prueba prevista en el artículo 164 inciso segundo del COGEP, el actor no fue capaz de demostrar que haya existido el crédito tributario cuya devolución pretende; y, producto de aquello, el Tribunal a quo aplicó equivocadamente el artículo 101 de la LRTI, pues en ningún momento se manifestó haber detectado errores sujetos a enmienda. De igual manera, se aplicó equivocadamente el segundo artículo innumerado a continuación del 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, por cuanto el Tribunal a quo consideró que era un error el haber consignado el ISD pagado en las importaciones de la compañía -así declarado por el propio contribuyente en la declaración original: “ ... Este Tribunal es del criterio que si la compañía verificó que la falta de consignación del ISD como crédito tributario, aun cuando las partidas de los bienes importados constan en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria, le representaba un perjuicio económico, le era posible efectuar la reclasificación en su contabilidad con base en los lineamientos permitidos por las Normas contables que prevén el tratamiento de los errores de periodos anteriores y su registro en los primeros estados financieros, formulados después de detectar el error... esto afectó la razonabilidad de la situación financiera de la compañía, por lo que se vio en la necesidad de realizar la corrección del error en la forma antes mencionada.”

De lo anterior, menciona el recurrente que, el Tribunal a quo aplicó equivocadamente la norma en estudio, toda vez que no podía calificar de error aquello que la ley ha contemplado como una opción que el actor escogió libremente, esto es, aplicando el ISD pagado en la importación de bienes como gasto deducible en su declaración, puesto que es la misma norma tributaria la que preveía que el contribuyente estaba obligado a escoger de entre las opciones allí contempladas(...). Continúa manifestando que, de las normas referidas, el contribuyente debía escoger uno de los tres caminos respecto al ISD pagado en la importación de bienes: cargárselo como gasto, compensarlo con el impuesto a la renta o el anticipo causado, o solicitar la devolución del crédito tributario; y, una vez escogida la opción que fuere, no podía cambiarla a efectos de otorgar seguridad en cuanto a la situación tributaria del contribuyente. Por lo tanto, de haberse probado que en efecto se trata de un error el haber escogido cargarse el ISD al gasto, en vez de habérselo mandado al crédito tributario, el Tribunal a quo debió considerar que, por encima de las normas contables prevalecen las normas tributarias, por jerarquía, al tenor del artículo 425 de la Constitución y por el principio de reserva de ley contemplado en el artículo 301 ibídem y artículo 4 del Código Tributario. Bajo tal premisa básica,

el Tribunal a quo estuvo en la obligación de denegar la pretensión del actor por cuanto el error no había sido corregido en arreglo a lo previsto en la ley, tanto en su forma (declaración sustitutiva) como en su tiempo u oportunidad (1 año).

Concluye el recurrente que siendo tal el hecho probado en el juicio y obviado por el Tribunal a quo, generó que en sentencia se aplique equivocadamente el derecho a la devolución solicitada por el actor, al admitir la pretensión sobre la base de su contabilidad, mas [sic] no de su declaración, siendo este último el instrumento previsto en el ordenamiento jurídico para entablar el vínculo jurídico tributario entre el contribuyente y el sujeto activo, pues a través de la declaración es que el sujeto pasivo notifica al sujeto activo sobre su realidad económica y consecuencia tributaria.

En el recurso, en numeral 4 del acápite V, sobre el medio de prueba respecto del que se han aplicado incorrectamente las normas relativas a la valoración de la prueba: conforme consta de la sentencia y de la fundamentación del presente recurso, los medios de prueba respecto del que se aplicó incorrectamente las reglas de la sana crítica, precepto de valoración de prueba, fueron: 1) La declaración original correspondiente al ejercicio fiscal 2013 presentadas por el contribuyente donde se reflejaba que el ISD pagado en la importación de bienes había sido consignado en la cuenta de costos, lo cual fue ratificado por la perita Ing. Viviana Naranjo Chacón. 2) La determinación fiscal que consta del Acta de Determinación No. 09201624900581800 notificada el 01 de julio de 2016, de la cual se desprende cuáles fueron las observaciones realizadas por la Administración Tributaria, por tanto, quedaban inmutables los casilleros correspondientes a COSTOS de adquisición del inventario y de venta. 3) El informe pericial presentado por la Ing. Viviana Naranjo Chacón sobre el cual se pretende dejar insubsistente la obligación del contribuyente de aplicar correctamente las reglas para declarar los impuestos, so pretexto de haberse detectado supuestos errores contables que afectan a la situación financiera de la compañía actora.

4.2. Contestación al Recurso de casación por la parte actora.-

El representante legal de la empresa Distribuidora Farmacéutica Ecuatoriana DIFARE contestó el recurso admitido que consta a fojas 28 a 33 del cuadernillo de casación, y argumenta en lo principal lo siguiente: El recurso de casación interpuesto por el SRI se fundamenta en la falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. El autor Santiago Andrade Ubidia, en la obra “La Casación Civil en el Ecuador” señala que esta causal de casación recoge la llamada en la doctrina violación indirecta que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha

incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al sistema de casación puro... Agrega el contribuyente que, es de indicar que cuando se acusa esta causal se deben invocar con **absoluta precisión** como fue que el juez no aplicó, aplicó indebidamente o interpretó erróneamente dichos preceptos de valoración de prueba. Que es indispensable esta precisión ya que los jueces, en este caso el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Guayaquil, tienen autonomía para apreciar y valorar las pruebas que obran dentro del proceso.

Sobre los argumentos del Servicio de Rentas Internas refiere: Adicionalmente, expresa que, el SRI de manera genérica indica que el tribunal no valoró las pruebas aportadas con la sana crítica, puesto que de ellas no concluye en un hecho real, al afirmar que fue la administración tributaria quien solicitó a DIFARE presentar una declaración sustitutiva, lo cual conllevó una equivocada aplicación del artículo 101 de la LRTI, del segundo artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la LRETE, y del primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la aplicación del ISD, así como la falta de aplicación del artículo 89 del Código Tributario.

Agrega que, el criterio de los juzgadores de instancia es que la petición de devolución del crédito tributario por ISD de DIFARE es procedente de conformidad con lo que establece el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en concordancia con el numeral 3 del primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, ya que la compañía demostró la existencia del crédito tributario por ISD solicitado una vez realizada la reclasificación contable

Con todas estas consideraciones que ampliamente hace en su escrito, solicita se deseche el recurso de casación interpuesto por el SRI y, en consecuencia, no se case la sentencia recurrida.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, interpuesto por la administración tributaria demandada, por el **caso cuarto** del art. 268 del COGEP, efectivamente incurrió en el vicio de **falta de aplicación** del precepto jurídico de valoración de la prueba contenido en el segundo inciso del artículo 164 del COGEP, lo que condujo a la **equivocada aplicación** de los artículos segundo innumerado a continuación del 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria e inciso quinto del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como la **no aplicación** del 89 del Código Tributario.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en el caso 4 del art. 268 del COGEP que dispone:

“ Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, **falta de aplicación** o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una **equivocada aplicación o a la no aplicación** de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto.”

Sobre el caso 4 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, se conoce “ en la doctrina **violación indirecta**, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente, o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de **hecho** en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro[...]” (Andrade Ubidia Santiago, “ La Casación civil en el Ecuador”, 2005)

Respecto a la **falta de aplicación** de normas el autor Humberto Murcia Ballén, en la obra “ Recurso de casación civil”, Bogotá-Colombia, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda, pág. 327 sostiene que esta consiste en:

“ (...) el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la norma aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica (...)”

Sobre este error, el autor Luis Armando Tolosa Villabona dice: “ Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “ la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto ... La falta de aplicación “ 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 de ésta en la sentencia.”

Sobre la **aplicación indebida**, el mismo autor, refiere que: “...es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla (...) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.” Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359-361.

Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse “ (...) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.”

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

Código Orgánico General de Procesos

“ **Art. 164.-** Valoración de la prueba. Para que las pruebas sean apreciadas por la o el juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en este Código. La prueba deberá ser apreciada en conjunto, **de acuerdo con las reglas de la sana crítica**, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos.”

Ley Reformativa para la Equidad Tributaria **del Ecuador**

“ **Art. 162.- Tarifa del Impuesto.** - [...] Los pagos por Impuesto a la Salida de Divisas, susceptibles de ser considerados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo anterior, que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores,

podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo. (...) Esta devolución no procederá respecto de los valores de ISD considerados como gastos deducibles, en la respectiva declaración de Impuesto a la Renta”.

Ley de régimen Tributario Interno

“ Art. 101.- Responsabilidad por la declaración.-(...) Cuando la enmienda se origine en procesos de control de la propia administración tributaria y si así ésta lo requiere, la declaración sustitutiva se podrá efectuar hasta dentro de los seis años siguientes a la presentación de la declaración y solamente sobre los rubros requeridos por la Administración Tributaria”.

Código Tributario:

Inciso segundo del artículo 89.- La declaración así efectuada es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración”

6.3. Análisis del caso 4.- en la causal 4 el recurrente no puede efectuar un ataque directo a la forma en que el fallo de instancia dejó de aplicar la norma sustantiva, sino que la argumentación tiene que partir de que esa violación a la norma sustantiva fue una consecuencia de una violación a la norma referente a la valoración de la prueba.

6.3.1. Para demostrar el vicio al amparo del caso 4 del art. 268 del COGEP, siguiendo la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, la proposición jurídica debe contener como mínimo los siguientes puntos: **1.** Identificar de forma precisa el medio de prueba que a su juicio no ha sido valorado en la sentencia. **2.** Determinar con precisión la norma procesal sobre valoración de la prueba que ha sido violada. **3.** La demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violentada la norma sobre la valoración del medio de prueba respectivo; y, **4.** La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria.

6.4. Esta Sala Especializada, en la verificación del cumplimiento de estos requisitos mínimos, observa que:

6.4.1) Respecto de la identificación de los medios de prueba no valorados en la sentencia, la administración tributaria recurrente identifica como tales: 1) La declaración original correspondiente al ejercicio fiscal 2013, 2) El Acta de determinación No. 09201624900581800 notificada el 1 de julio de 2016, 3) El informe pericial presentado por la Ing. Viviana Naranjo con lo cual, **se cumple con la primera condición del test.**

6.4.2) Sobre la norma procesal sobre valoración de prueba que no ha sido aplicada el casacionista menciona la falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el segundo inciso del al art. 164 del COGEP esto es la sana crítica, con lo cual, **cumple el segundo requisito.**

6.4.3) Respecto a la demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violentada la norma sobre la valoración del medio de prueba señalado, para justificar este tercer requisito, la entidad demanda (recurrente) manifiesta que, los jueces tienen el deber de apreciar la prueba de acuerdo con las reglas de la sana crítica (segundo inciso del art. 164 del COGEP) que lleva a la necesidad de que el juez deba analizar las pruebas en forma lógica para establecer la verdad procesal. En el mismo sentido agrega el recurrente, se observa que el Tribunal A quo no analizó las pruebas aportadas por la Administración Tributaria, conforme a la sana crítica puesto que de ellas no concluyó en un hecho real, al punto de afirmar que fue la Administración Tributaria quien le solicitó a la compañía actora presentar una declaración sustitutiva, hecho por más falso.

En ese orden de ideas, para verificar el yerro denunciado en el párrafo anterior, es necesario referirse al proceso de valoración probatoria realizado en la sentencia sobre el punto controvertido la sentencia indica y cito: *" 7.5) Este Tribunal considera que la petición de la accionante por la cual solicita se le reconozca el reintegro de los valores pagados en exceso por concepto de impuesto a la renta del año 2013 no pretende modificar los resultados del proceso de determinación, toda vez que se ha verificado que la detección del error en el registro contable del crédito tributario de LSD fue posterior al ejercicio de la facultad determinadora de la administración. En efecto, la accionante se encontraba dentro del término establecido en el artículo 305 del Código Tributario para presentar su solicitud de pago en exceso y posterior reclamo, así como para compensar y solicitar el saldo del crédito tributario de LSD en los términos que establece el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en concordancia con el numeral 3 del primer artículo innumerado a continuación de artículo 21 del*

Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, debido a que los rubros considerados como crédito tributario por la compañía corresponden al ISD pagado en las importaciones de bienes cuyas partidas arancelarias se encuentran en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria.” Es así que, en esta primera parte, los jueces de instancia establecen 3 situaciones, 1) Que la solicitud de reintegro de valores no tenía como objeto modificar los resultados de la determinación tributaria, y que, la detección del error en el registro contable del crédito tributario de ISD fue posterior al ejercicio de la facultad determinadora de la administración, 2) Que se trató de una corrección de naturaleza contable (reclasificación de cuentas), 3) Que en aplicación del artículo 305 del Código Tributario, la oportunidad de presentar la solicitud de pago en exceso (3 años) inició con la corrección en la contabilidad del contribuyente (diciembre 2017), por lo que los jueces de instancia consideraron que DIFARE presentó la solicitud de reintegro de valores, dentro del término legal, asimismo los juzgadores consideraron que se encontraba la empresa dentro de los términos para compensar y solicitar el saldo del crédito tributario de ISD (art. Innumerado a continuación del 162).

En ese orden de ideas, verificada la prueba acusada, esta sala de casación advierte que la falta de aplicación de la lógica en la valoración de la declaración de impuesto a la renta del ejercicio 2013, así como del Acta de Determinación del mismo ejercicio, han llevado a una consecuencia absurda que incide en la decisión de la causa. Esto es, que el Tribunal concluya que el contribuyente se encontraba dentro del plazo para presentar la solicitud de pago en exceso, pues parte de la idea errónea que la declaración del 2017 (efectuada en abril 2018) es el punto de partida para que empiece a contarse el plazo que tenía la compañía para ejercer su derecho a la devolución de crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas del ejercicio fiscal 2013, ya sea a través de la solicitud de pago en exceso y posterior, al reclamo formal, lo cual constituye un error en la formación del hecho fáctico (prueba) que nace de la absurda valoración de los elementos probatorios aportados por la Administración Tributaria que fueron producidos a fin de que el Tribunal decida ratificar la validez del acto impugnado. De la misma forma, se evidencia el error derivado de la ilógica valoración de dicha prueba, el considerar que el contribuyente se encontraba dentro de tiempo para compensar y solicitar el saldo de crédito tributario de ISD, cuando dicho impuesto fue cargado al costo (hecho probado) y así lo refleja tanto la declaración de impuesto a la renta del ejercicio 2013, como el Acta de Determinación del mismo período que mantuvo inalterable el casillero respectivo.

En el mismo sentido, se advierte que el Tribunal como consecuencia de la ilógica valoración de la prueba acusada, afirma que una vez detectado el error se corrigió este y que no existe limitación alguna para ejercer el derecho a la devolución del crédito tributario, y en su sentencia continúa afirmando que “hay que tener en cuenta que la legislación en Materia tributaria no prevé limitación alguna para ejercer el derecho a la devolución de los valores pagados en exceso, pues basta que se

configure el presupuesto legal esto es, que el pago resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa respectiva sobre la base imponible (artículo 123 del Código Tributario)” y una vez abordado el tema de la posibilidad de reclasificación de las cuentas (costo a crédito tributario) una vez detectado el error el cual la perito de la actor afirma “ no afecta la razonabilidad de la situación financiera de la compañía, por lo que se vio en la necesidad de realizar la corrección del error en la forma antes mencionada.”

Señalan también los jueces que “ la administración tributaria a través de la atención de la solicitud de pago en exceso se encontraba llevando a cabo un proceso de control, conforme lo reconoce la propia administración a través de la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000448, (...)”, sin percatarse del contenido del art. 101 de la LRTI. El Tribunal llega también a la conclusión que al no estar en discusión la cuantía de los valores reclamados y en base a todo lo analizado la parte actora ha demostrado la existencia del pago en exceso solicitado. Aclarando en su sentencia que “Es preciso señalar que para solicitar el pago en exceso no era requisito sine qua non presentar una declaración sustitutiva, ya que al haberse demostrado la existencia del crédito tributario una vez realizada la reclasificación contable, le asistía a la actora el derecho a presentar el reclamo del pago en exceso.” (subrayado de esa Sala).

El recurrente indica que la (sana crítica) conlleva a la necesidad de que el juez deba analizar la prueba de forma lógica y que, a partir de la revisión que haga de la misma, se verifique la real ocurrencia de los hechos que las partes han pretendido demostrar. Es decir, el juez debe conducir su análisis a establecer la verdad procesal.

De lo transcrito y subrayado, es claro que la alegación del recurrente en cuanto, a que no se ha valorado la prueba conforme la sana crítica más cuando esta debe ser usada como indica Cabanellas hace mención que la sana crítica constituye una fórmula de equilibrada armonía entre la libertad de criterio y la necesidad de fundarse en la experiencia, permite vislumbrar, que la sana crítica desde su génesis siempre estuvo condicionada de alguna forma a la libertad del pensamiento intrínseco del administrador de justicia, sustento, más cuando que ha considerado y valorado las que le han servido para adoptar su decisión. Por lo tanto, se ha cumplido con la tercera condición del test de esta causal, y existe el efecto “ carambola” de la aplicación de normas de carácter sustantivo a la que se refiere la cuarta condición.

En virtud de lo expuesto, es evidente para este Tribunal de Casación que la decisión de los jueces adolece de varios errores, de conformidad con lo alegado por la parte recurrente, por no atender a la lógica en la valoración de las pruebas acusadas, así:

- a) Considerar que la solicitud de pago en exceso fue presentada dentro del plazo y posterior aceptar que el contribuyente tenía derecho (plazo PRECLUIDO) a que se le conceda el reclamo en exceso, esa decisión judicial nace de no haber considerado la declaración del impuesto a la renta del 2013 (prueba no valorada), incurriendo de esta forma en la configuración del vicio en la valoración de la prueba, tratándose del ISD del ejercicio fiscal 2013 declarado por el sujeto pasivo y no modificado en el Acta de Determinación, donde constaba que el ISD fue cargado al costo; contraviniendo la sana crítica respecto a la lógica en la valoración de la prueba, el cual constituye en este caso el precepto jurídico infringido por el Tribunal de instancia.
- b) Considerar que cabía corregir la contabilidad de la empresa, aun cuando existió un acto de determinación del ejercicio fiscal 2013, contraviniendo lo dispuesto en el art. 101 de la LRTI y dicha corrección no se encontraba reflejada en la respectiva declaración, tal y como debe ocurrir de conformidad con el art. 89 del Código Tributario.
- c) Considerar que la empresa se encontraba dentro de los términos para compensar o solicitar la devolución del saldo de crédito tributario de ISD, cuando el supuesto saldo, no se ve reflejado ni en la declaración de impuesto a la renta (2013) ni en el Acta de Determinación del mismo ejercicio fiscal, aun cuando se hubiere corregido la contabilidad, pues la declaración debe ser el reflejo de la contabilidad y esto no se evidencia.(art. 89 CT), más aún cuando consta como hecho no controvertido que dicho ISD fue cargado al costo. Como consecuencia de ello, estos jueces corrigiendo el error, de conformidad con el numeral 2 del art. 273 del COGEP y la Resolución 07-2017 del Pleno de la Corte Nacional emite el siguiente pronunciamiento:

SENTENCIA DE MÉRITO: Esta Sala en varios fallos se ha referido a que procede la reclasificación de cuentas -eso no está en discusión en el presente caso-, pero en este reviste una connotación distinta a casos similares, por los yerros, vicios y normas acusadas, puesto que en este proceso judicial, lo que se discute es el derecho de reclamar dicho crédito tributario bajo las circunstancias previamente descritas, esto es el reclamar el ISD en base a una reclasificación de cuentas, supuestamente amparado en lo dispuesto en el art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, porque en el proceso de determinación llevado a cabo por el SRI a la empresa, jamás se solicitó la corrección de las casillas

correspondientes al crédito tributario en la declaración del ejercicio 2013; lo cual viene en concordante con lo dispuesto en el segundo inciso del art. 89 del Código Tributario que señala que la declaración de impuestos del contribuyente es definitiva y vinculante y que solo podrán rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración, que es justamente lo que se ha pretendido hacer con la reclasificación de cuentas, pues de las afirmaciones del mismo actor es hasta el periodo fiscal 2017 que detecta el error contable, proceder que, no se encuentra reglado por las normas previamente analizadas, en consecuencia, en este caso, los hechos controvertidos no se sujetan al contenido del art. 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador que señala: “[...] Los pagos por ISD, susceptibles de ser considerados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta, que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo. (...) Esta devolución no procederá respecto de los valores de ISD considerados como gastos deducibles, en la respectiva declaración de Impuesto a la Renta”, pues como se señaló ut supra el valor de crédito tributario no consta en la declaración del ejercicio 2013 ni en el Acta de Determinación del mismo período. Por todo lo señalado, se ratifica la resolución que niega el derecho a la devolución y reintegro de los valores solicitados en sede administrativa, pues la misma se ajusta a derecho.

7.- Decisión

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

7.2. **CASAR** la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en el Cantón Guayaquil, Provincia del Guayas, el 21 de octubre del 2019 en el proceso No.09501-2019-00143, rechazar la demanda presentada por la parte accionante y ratificar la validez de la Resolución Administrativa impugnada No. 109012019RREC051763.

7.3. Sin costas.

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

7.5. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en

virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH-2022-OQ de 28 de julio de 2022.

EXTRACTO DE LA SENTENCIA DE FÁCIL COMPRENSIÓN

El SRI pide casar la sentencia por falta de aplicación de los preceptos jurídicos de valoración de la prueba (sana crítica), lo que condujo a la aplicación indebida y falta de aplicación de normas sustantivas. El contribuyente presentó la solicitud de pago en exceso fuera del plazo legal del artículo 305 del Código Tributario lo que dio como consecuencia que no proceda la devolución de crédito tributario por ISD 2013 y se ratifique la validez del acto impugnado.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL



Juicio No. 09501-2019-00143

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 5 de abril del 2024, las 15h19. PRIMERO: 1.1. Agréguese al proceso el escrito presentado por la abogada Daniela Freire Carrera, procuradora fiscal de la administración tributaria demanda y téngase en cuenta su contenido. 1.2. Mediante auto de 15 de marzo de 2024, se corrió traslado con el pedido de aclaración del señor Alfonso Ríos Robalino, procurador judicial de la compañía DISTRIBUIDORA FARMACEUTICA ECUATORIANA DIFARE S.A. Dentro del término concedido la procuradora fiscal de la autoridad tributaria demandada, con escrito de 19 de marzo de 2024, da contestación al pedido del contribuyente.

Para resolver la pretensión de la empresa actora, se considera:

SEGUNDO: En el recurso horizontal de aclaración, el recurrente señala: “ (...) 2.1. En el segmento de la sentencia denominado “sentencia de mérito”, esta Sala se aparta de sus precedentes jurisprudenciales alegando que este caso es diferente ya que existió como antecedente una determinación tributaria que no trató el reconocimiento del crédito tributario de ISD en cuestión, ni su devolución producto de dicha reclasificación, y por tanto, que era improcedente la reclasificación del ISD del gasto al crédito tributario, aún así esté sustentado en la contabilidad. Ahora, considerando que el art. 73 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para la época, establecía que no era un requisito para la devolución de impuestos presentar una declaración sustitutiva para reflejar un saldo a favor, respetuosamente solicito que esta Sala aclare: ¿Cuál es la norma jurídica que establece que no procede la devolución de los valores si es que no se ha presentado una declaración sustitutiva para reflejar un saldo a favor hasta antes de que se emita un acto de determinación por parte de la administración tributaria? 2.2. Por otro lado, considerando que: i) en el recurso de casación interpuesto por el SRI se acusa una supuesta errónea aplicación del art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, como consecuencia de la falta de aplicación del art. 164 del COGEP; y, ii) que esta Sala afirmó que efectivamente se configuró dicha errónea aplicación; solicitamos respetuosamente se aclare lo siguiente: ¿En que parte del texto de la sentencia recurrida del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario se evidencia la aplicación del art. 101 de la LRTI.”

JUDICIAL
Firmado por
GUSTAVO
ADOLFO
DURANGO VELA
C=EC
L=QUITO
CI
1703594588

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

FUNCIÓN JUDICIAL
Firmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDÓÑEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640

TERCERO: RESOLUCIÓN.- El recurso de aclaración se encuentra previsto en el artículo 253 del Código Orgánico General de Procesos, que dispone: “ La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura. La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas.” y en el artículo 255 segundo inciso del Código ibídem, establece que: “ La solicitud de aclaración o ampliación deberá expresar con claridad y precisión las razones que la sustenten, de no hacerlo, se la rechazará de plano.” Bajo este precepto normativo, considerando que no se trata de un recurso que permita refutar, cuestionar o controvertir nuevamente los aspectos ya resueltos en la sentencia u otros ajenos a la Litis, esta Sala de Casación, revisada nuevamente la sentencia emitida por esta Sala del 11 de marzo de 2024, las 16h10, se verifica que la misma contiene los argumentos y fundamentos con los que se resolvió, se han expuesto de manera clara y sencilla sin que se observe alguna deficiencia o error que deba ser subsanado, pues su redacción no es ininteligible o existe vaguedad en su alcance que permita interpretaciones equivocadas de lo decidido. Con lo expuesto, al no existir oscuridad alguna que aclarar, se rechaza el pedido efectuado por el procurador judicial de la compañía actora. Notifíquese y Devuélvase.-

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL



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



Juicio No. 17510-2020-00313

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 13 de marzo del 2024, las 12h24. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Fernando Antonio Cohn Zurita (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2020-00313.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía BANCO DINERS CLUB DEL ECUADOR S.A., presentó demanda en contra del Acta de Determinación No. 17202024901092327, por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, notificada el 5 de agosto del 2020, suscrita por el Director Zonal 9 de gestión tributaria del Servicio de Rentas Internas.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció el siguiente objeto de la controversia: *“ Establecer si es legítima la pretensión del actor, de que se deje sin efecto el Acta de Determinación nro. 17202024901092327 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, por concepto de diferencias del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, en cuanto a las siguientes glosas judicializadas:*

- 1. Pagos al exterior sin retención en la fuente Club Miles, por USD \$ 8Â797.558,19.*
- 2. Exceso en el límite de gasto de promoción y publicidad, por USD \$ 9Â215.663,31.*
- 3. Gastos al exterior que no le corresponden al sujeto pasivo, por USD \$ 407.039,28.*
- 4. Participación trabajadores, por USD \$ 2Â386.668,57”.*

1.2. En la sentencia recurrida resuelve aceptar la demanda presentada por la compañía BANCO DINERS CLUB DEL ECUADOR S.A.; en consecuencia, se declara la invalidez de las glosas impugnadas contenidas en el Acta de Determinación No. 17202024901092327 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, y la firmeza de aquellas no impugnadas.

1.3 El SRI, interpone recurso de casación contra la sentencia de 16 de enero del 2023, a las 08h58, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2020-00313, argumentando el 5 del art.

JUDICIAL
Firmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDÓÑEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640

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

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

268 del “COGEP”.

1.4. Mediante auto de 30 de junio del 2023, a las 08h33, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, de ese tiempo, admitió el recurso de casación interpuesto por el **SRI**, por el **caso 5** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos “COGEP”; por los cargos de errónea interpretación del art. 262 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y falta de aplicación de las Resoluciones del SRI enlistadas en el recurso, que tratan sobre las suspensiones de plazos, pues el Tribunal solo se refirió a la que termina en 00000048 y al Decreto Ejecutivo 1017, prescindiendo de las restantes Resoluciones, así como de los Decretos Ejecutivos 1074 (del 15 de junio de 2020), 1126 (publicado en el Registro Oficial del 1 de septiembre de 2020) y 1291 (del 21 de abril de 2021), lo que conllevó a una errada contabilización de términos por parte del Tribunal y a la conclusión de que quien emitió el acto de determinación actuó sin competencia en razón del tiempo, provocando con ello que en el fallo los jueces apliquen en forma improcedente el numeral 1 del art. 139 del Código Tributario,

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en virtud del acta de sorteo del 9 de febrero de 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2020-00313, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 3 de octubre de 2023, mediante el que se radicó la competencia en este

Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 12 de marzo del 2024 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta: Que se detalla el considerando 6.2 de la sentencia. Que el Tribunal limita el alcance del art. 262 del RLRTI a los actos de verificación y control previos a la emisión del acta borrador de determinación. Que, en este sentido, bajo este entendimiento, con el art. 262 del Reglamento de Aplicación de la LRTI no existe la posibilidad que los contribuyentes sustenten sus reparos al acta borrador por medio de una diligencia de inspección, por ejemplo. Que, el Tribunal sólo considera uno de los aspectos contenidos en el artículo limitando su alcance a los actos de verificación previos a la emisión del acta borrador y eliminando toda posibilidad de que los contribuyentes, y en este caso, Diners Club del Ecuador pueda sustentar sus reparos al acta borrador de determinación. Que la correcta interpretación es que el art. 262 establece 2 presupuestos: *“i) proceso de verificación por parte de la Administración previo a la emisión del acta borrador; y, ii) reparos al acta borrador de determinación presentados por el contribuyente después de la emisión del acta borrador de determinación”*. Que el Tribunal limita al alcance del artículo solo al primer presupuesto, olvidando que en el segundo presupuesto es el contribuyente quien puede fundamentar sus reparos al acta borrador como mejor le convenga a sus intereses, en el presente caso, a través de una diligencia de inspección contable. Que es un hecho aceptado en el presente caso y reconocido por el Tribunal que es el propio contribuyente quien con trámite No. 117012020380620, de 23 de julio de 2020, dentro del plazo de los 20 días previsto en el art. 262 del RLRT, es decir, durante el término para presentar los reparos al acta borrador, solicitó a la Administración Tributaria se realice una diligencia de inspección con el objeto de revisar las diferencias establecidas en el Acta borrador de determinación No. DZ9-AGFADBC20-00000017. Que el 24 de julio de 2020 en respuesta a la solicitud del contribuyente, la Administración Tributaria notificó la fecha y hora de la realización de la mencionada diligencia. Que en el segundo presupuesto, la norma textualmente

Menciona: “A partir del día siguiente a la revisión del acta borrador, el sujeto pasivo tendrá el plazo improrrogable de veinte días para aceptar las glosas y los valores determinados, total o parcialmente de conformidad con el artículo 49 del Código Tributario, mediante la presentación de una declaración sustitutiva, y/o para fundamentar sus reparos al acta borrador, para lo cual deberá presentar a la Administración Tributaria los respectivos documentos de descargo (...)”. Que en consecuencia, la interpretación y aplicación correcta de la norma es atendiendo a los dos presupuestos establecidos en la misma, por una parte, el procedimiento de control previo a la emisión del acta borrador, procedimiento que sirve de sustento a la emisión del acta borrador, y al segundo presupuesto, el cual otorga a los contribuyentes el plazo de 20 días para presentar y sustentar sus reparos al acta borrador, es decir, este segundo presupuesto se cumple después de emitida el acta borrador, pero como el Tribunal limita el alcance del artículo únicamente al primer presupuesto considera equivocadamente que se ha realizado la diligencia cuando a su criterio la Administración Tributaria ya no tenía potestad para hacerlo. Que la incidencia de la errónea interpretación limitando el alcance del artículo por parte del Tribunal implicaría que los contribuyentes no podrían fundamentar sus reparos al acta borrador de determinación, y solo entregar la documentación sin mayor fundamento, y en el caso que la Administración Tributaria atienda las solicitudes de inspecciones o audiencias en esta etapa resultaría improcedente. Que la errónea interpretación ha ocasionado que el Tribunal resuelva indebidamente declarando la invalidez del Acta de Determinación de conformidad con el numeral 2 del art. 139 del Código Tributario, por considerar de forma equivocada que ha existido una violación al debido proceso. Sobre la falta de aplicación de las resoluciones del SRI, por suspensión de plazos por la emergencia sanitaria del Covid-19, detalla parte pertinente del considerando 6.2 de la sentencia. Que el Tribunal considera que el Director Zonal 9 del SRI notificó el acto determinativo impugnado, cuando no tenía competencia al haber procedido a su notificación el 5 de agosto de 2022, lo que le torna inválida por configurarse el presupuesto del numeral 1 del artículo 139.1 del Código Tributario. Que las conclusiones equivocadas del Tribunal respecto a la falta de competencia en razón del tiempo tienen como consecuencia la falta de aplicación de las Resoluciones mediante las cuales el SRI suspendió los plazos y términos de los procesos administrativos tributarios en razón de la emergencia sanitaria por COVID 19. Que en la sentencia, se hace mención únicamente al Decreto Ejecutivo No. 1017 de 16 de marzo de 2020 y hace mención a la Resolución No. NAC-DGERCGC20-00000048, de 1 de julio de 2020, mediante la cual se estableció la reanudación de los plazos de suspensión. Que el Tribunal no realizó la contabilización de los días y plazos de suspensión como consecuencia de la no aplicación de las Resoluciones emitidas por el SRI en las cuales se establecen los días de suspensión. Que las resoluciones que debían ser aplicadas son: **1)** Decreto Ejecutivo 1017, de 16 de marzo de 2020, establece Estado de excepción por calamidad pública en todo el territorio nacional. **2)** Resolución NAC-DGERCGC20-00000022 de 16 de marzo de

2020; suspensión del 16 de marzo al 31 de marzo de 2020. **3)** Resolución NAC-DGERCGC20-00000024, de 31 de marzo de 2020; suspensión del 01 al 05 de abril de 2020. **4)** Resolución NAC-DGERCGC20-00000026, de 2 de abril de 2020; ampliación de suspensión al hasta el 12 de abril de 2020. **5)** Resolución NAC-DGERCGC20-00000028, de 9 de abril de 2020; ampliación de suspensión al hasta el 30 de abril de 2020. **6)** Resolución NAC-DGERCGC20-00000031, de 29 de abril de 2020; ampliación de suspensión al hasta el 15 de mayo de 2020. **7)** Resolución NAC-DGERCGC20-00000034, de 15 de mayo de 2020; ampliación de suspensión al hasta el 22 de mayo de 2020. **8)** Resolución NAC-DGERCGC20-00000035, de 22 de mayo de 2020; ampliación de suspensión al hasta el 31 de mayo de 2020. **9)** Resolución NAC-DGERCGC20-00000038, de 29 de mayo de 2020; ampliación de suspensión al hasta el 15 de junio de 2020. **10)** Decreto Ejecutivo Nro. 1074, de 15 de junio de 2020, publicado en el R.O. 225 de 16 de junio de 2020; Estado de excepción. **11)** Resolución NAC-DGERCGC20-00000042, de 16 de junio de 2020; Reanudación de plazos a partir del 16 de junio de 2020. **12)** Resolución NAC-DGERCGC20-00000048, de 1 de julio de 2020; Sustituyó la Resolución 0042. Reanudo plazos y términos a partir del 1 de julio de 2020 en aquellos cantones cuya semaforización implica el retorno a actividades laborales. Respecto a las unidades administrativas ubicadas en Quito los plazos se encuentran reanudados desde el 29 de junio de 2020. **13)** Decreto Ejecutivo 1126, publicado en el R.O. de 1 de septiembre de 2020; extensión de estado de excepción por 30 días. **14)** Resolución NAC-DGERCGC20-00000074, de 16 de diciembre de 2020; ejecución de optimización digital; Suspensión plazos y términos desde el 24-12-2020 hasta el 1-01-2021. **15)** Decreto ejecutivo 1291, de 21 de abril de 2021; se declaró nuevamente estado de excepción desde las 20h00 del 23 de abril del 2021 hasta las 23h59 de 20 de mayo de 2021. **16)** Resolución NAC-DGERCGC20-00000021, de 23 de abril de 2021; por estado de excepción suspensión de plazos y términos desde el 26 de abril de 2021 hasta el 20 de mayo de 2021. Que el Tribunal de haber aplicado las Resoluciones de suspensión de los plazos y términos de los procesos administrativos tributarios hubiera contabilizado los días de suspensión de manera correcta y hubiese llegado a la conclusión de que el Acta definitiva de determinación fue emitida por autoridad competente. Que los plazos desde la fecha de declaración del contribuyente hasta la emisión del Acta Definitiva son los siguientes: **a)** Fecha de presentación de declaración: Original 25 de abril de 2016; y Sustitutiva el 30 de septiembre de 2016; **b)** Orden de determinación: 23 de abril 2019; **c)** Fecha máxima para emitir el Acta de determinación definitiva: 23 de abril 2020; **d)** Notificación Acta Borrador: 13 de marzo 2020 (emitida antes de los días de suspensión de los pagos); **e)** Suspensión de plazos por la emergencia sanitaria: desde el 16 de marzo del 2020 al 29 de junio del 2020 (104 días de suspensión); **f)** Suspensión de plazos por optimización digital: Desde el 24 de diciembre 2020 hasta el 1 de enero del 2021 (9 días de

suspensión); **g)** Suspensión de plazos por estado de excepción: Desde el 26 de abril de 2021 hasta el 20 de mayo 2021 (25 días de suspensión); **h)** Notificación acta definitiva: 5 de agosto de 2020. Que desde el 13 de marzo de 2020, fecha en la cual la Administración Tributaria notificó el Acta Borrador de Determinación, aún le quedaban 29 días para notificar el Acta definitiva; No obstante, el 16 de marzo se suspendieron los plazos por 104 días por la emergencia sanitaria por Covid 19, adicionalmente se suspendieron los plazos 9 días por la optimización digital, y nuevamente por 25 días por la emergencia sanitaria; es decir, los 29 días que aún tenía la Administración Tributaria para notificar el Acta definitiva se encontraban en suspenso hasta la reanudación de los plazos, esto es el 29 de junio de 2020, fecha desde la cual se deben contabilizar los plazos para que la Administración notifique el Acta definitiva. Que además de considerar la suspensión de los plazos posteriores a esa fecha. Que por lo expuesto, el Acta definitiva de determinación fue emitida por autoridad competente considerando los plazos de suspensión antes detallados. Que la incidencia de la falta de aplicación de las Resoluciones señaladas el Tribunal limita la competencia de la autoridad tributaria para la emisión del Acta de determinación por el simple hecho de no contabilizar todos los plazos de suspensión establecidos y claramente detallados en las Resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, de haber contabilizado todos los plazos de suspensión desde la orden de determinación hasta la emisión del acta definitiva, el Tribunal hubiera podido concluir que la notificación del Acta fue realizada y surtió efecto dentro del término legal y por lo tanto la aplicación del art. 139.1 del Código Tributario se torna improcedente. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2 La compañía actora en su contestación al recurso de casación planteado por la Administración Tributaria, respecto a la errónea interpretación del art. 262 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno; señala que el SRI ha señalado que el Tribunal limita al alcance del artículo solo al primer supuesto, y que esto se evidencia en la sentencia recurrida; pues el Tribunal no reconoce la posibilidad de que el contribuyente pueda presentar información adicional para justificar las diferencias establecidas en el Acta Borrador de Determinación. Que las afirmaciones presentadas por el SRI carecen de veracidad, pues del contenido de la sentencia recurrida se puede evidenciar con claridad que el Tribunal interpreta el art. 262 del RLRTI, de la misma forma en que el SRI propone. Que de la lectura de la sentencia recurrida, se evidencia que el Tribunal no limita el alcance de la norma únicamente al primer supuesto, como erróneamente lo señala el SRI, pues el Tribunal reconoce el proceso de verificación que realiza el Servicio de Rentas Internas previo a la emisión del Acta Borrador de Determinación, y también reconoce la oportunidad del contribuyente de presentar documentos y elementos de descargo luego de socializada el Acta Borrador. Que la interpretación realizada por el Tribunal, es la misma que propone el SRI, sin configurarse la errónea interpretación alegada; pues el Tribunal ha reconocido que dentro del proceso de determinación el SRI realizó

requerimientos de información e inspecciones previo a la emisión del Acta Borrador de determinación y así también el contribuyente presentó observaciones y documentación sobre las glosas contenidas en el Acta Borrador, siendo estas actuaciones totalmente legítimas y sobre las cuales el Tribunal no tuvo ningún reparo u observación. Que lo que el Tribunal ha mencionado en sentencia es que emitida el Acta Borrador, el SRI no puede efectuar actuaciones administrativas adicionales, tales como inspecciones contables, pues los resultados de estas actuaciones no podrían ser rebatidos por parte del contribuyente, vulnerando con ello su derecho a la defensa de manera clara. Que el plazo de los 20 días que dispone la norma, tiene como finalidad esencial otorgarle al contribuyente la posibilidad de presentar justificativos sobre las diferencias determinadas por la Administración Tributaria y es por esta razón que la norma permite que sea el sujeto pasivo quien presente a la Administración Tributaria los respectivos documentos de descargo, acción que depende única y exclusivamente de la voluntad del contribuyente. Que con la emisión del Acta Borrador de Determinación finaliza el proceso de determinación por parte de la Administración Tributaria, por lo que, luego de esto el SRI queda impedido de realizar actuaciones administrativas adicionales, pues el resultado de todas las actuaciones administrativas queda plasmado en el Acta Borrador de Determinación, cuyo contenido será puesto en conocimiento del contribuyente para que este pueda presentar todos los documentos de descargo que estime conveniente para justificar las glosas levantadas. Que el Tribunal a lo largo de la sentencia no ha mencionado que emitida el Acta Borrador de Determinación el contribuyente no puede presentar información y/o documentos de descargo para justificar las diferencias establecidas, por lo que, lo alegado por el SRI carece totalmente de veracidad, pues su interpretación no se limita únicamente al primer supuesto, y en consecuencia no se evidencia una errónea interpretación del artículo 262 del RLRTI. Que respecto a la falta de aplicación de las resoluciones del SRI por suspensión de plazos por la emergencia sanitaria Covid-19. Que el Tribunal aplica todas las resoluciones que establecen la suspensión de plazos y términos, motivo por el cual no existe una falta de aplicación como lo invoca el SRI, puesto que, el Tribunal a quo, señala que la caducidad de la facultad determinadora fenecía el 03 de agosto de 2020 y no el 23 de abril de 2020, como hubiese ocurrido en términos normales y sin considerar todas las suspensiones de plazos y términos. Que la extensión del plazo de la caducidad de la facultad determinadora, de 3 meses y 12 días, resulta de la aplicación de todas las resoluciones que suspendían los plazos y términos; de las cuales el SRI, alega su falta de aplicación. Que el Tribunal aplica y cita la resolución NAC- DGERCGC20-00000048, de 1 de julio de 2020, y la misma incluye todos los efectos de todas las resoluciones anteriormente emitidas que suspenden los plazos y términos de los procesos tributarios, por lo que al indicar esta resolución en la sentencia recurrida el Tribunal está aceptando y aplicando todas las resoluciones anteriores. Que por lo tanto, se ha evidenciado que el Tribunal aplica todas las resoluciones indicadas por el Servicios de Rentas Internas, que suspenden los plazos y términos, y aunque no han sido detalladas en la

sentencia recurrida, solo su aplicación justifica la conclusión a la que llega el Tribunal y es que la facultad determinadora de la Administración Tributaria caducaba el 3 de agosto de 2020. Que si el SRI no está de acuerdo con la forma de contabilización de los días de suspensión, lo que debió haber presentado es un recurso de casación alegando una errónea interpretación del contenido de estas resoluciones; situación que no ocurrió y por lo tanto, al no configurarse la causal invocada, esta honorable sala tiene que desechar el recurso interpuesto. Que el cálculo de la sala es adecuado y el Acta de Determinación impugnada ha sido emitida cuando la facultad determinadora del Servicio de Rentas Internas estaba caducada. Que de conformidad con el art. 95 del Código Tributario. Que la caducidad de la facultad determinadora no se pondrá extender más de un año calendario, feneciendo este plazo en el mismo día y mes en que inicia su contabilización, según las disposiciones contenidas en el Código Civil. Que la suspensión de los plazos y términos contenidas en las Resoluciones emitidas por el SRI se deben contabilizar en meses y no en días como lo ha realizado la Administración Tributaria en el recurso de casación presentado. Que la suspensión de plazos y términos es de 3 meses y 12 días. Que la caducidad de la facultad determinadora operaba en un año contado desde la notificación de la orden de determinación, esto es, fenecía el 23 de abril de 2020. Que al existir 3 meses y 12 días de suspensión el Servicio de Rentas Internas tenía hasta el 04 de agosto para notificar al contribuyente con el Acta de Determinación definitiva, hecho que no ocurrió; pues la notificación se realizó un día después, es decir, cuando había operado la caducidad de la facultad determinadora y el Servicio de Rentas Internas había perdido competencia, tal como lo determinó el Tribunal en la sentencia recurrida. Que el cálculo de los plazos realizado por el Tribunal de instancia es adecuado y responde a la aplicación de todas las Resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas que ordenan la suspensión de plazos y términos, en este sentido, no se configura la causal invocada por la Administración Tributaria; por lo que se debe desechar el recurso planteado y ratificar la sentencia.

5. Problema jurídico

Caso 5: errónea interpretación del art. 262 del RLRTI y falta de aplicación de las resoluciones del Servicio de Rentas Internas que tratan sobre la suspensión de plazos por emergencia sanitaria del Covid-19.

6. Análisis del Tribunal de casación

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

obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto”.

6.1.1. El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley. Para su análisis se parte siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden, por técnica casacional, aceptados por las partes. Para realizar el análisis debe la Sala Especializada verificar que, sobre tales hechos, se haya aplicado correctamente el derecho, de conformidad con las normas reprochadas en el recurso de casación.

6.1.2. En lo referente a la errónea interpretación, la doctrina señala que: “ *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.*” (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361).

6.1.3 Sobre la falta de aplicación Humberto Murcia señala que este vicio consiste en: “ *... el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica...* ”. (Murcia Ballén, Humberto, 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327).

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

REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

“ Art. 262.- Actas de determinación.- Concluido el proceso de verificación, cruce de información, análisis de las declaraciones, informes, sistemas, procesos y demás documentos se levantará la correspondiente acta borrador de determinación tributaria, en la cual, en forma motivada, se establecerán los hechos que dan lugar a la determinación de valores a favor del Fisco por concepto de impuestos, intereses, multas y recargos aplicables, o de valores a favor del sujeto pasivo. Las actas de determinación contendrán los siguientes requisitos: ... A partir del día siguiente a la revisión del acta borrador, el sujeto pasivo tendrá el plazo improrrogable de veinte días para aceptar las glosas y los valores determinados total o parcialmente de conformidad con el artículo 49 del Código Tributario, mediante la presentación de una declaración sustitutiva, y/o para fundamentar sus reparos al acta

borrador, para lo cual deberá presentar a la Administración Tributaria los respectivos documentos de descargo, en cuyo caso se elaborará un acta en la que se sentará razón de la información y de la documentación recibida; la elaboración de esta acta seguirá el procedimiento establecido para la recepción de información dentro de un proceso de determinación tributaria... Transcurrido el plazo de veinte días mencionado, el funcionario responsable realizará el análisis pertinente de la información y documentación presentada por el sujeto pasivo en este lapso, luego de lo cual elaborará el acta de determinación final, que suscrita por el Director General, Director Regional o Director Provincial, en su caso, será notificada al sujeto pasivo, sentándose en la misma la razón de la notificación. En el caso de que el sujeto pasivo exprese, luego de la revisión conjunta del acta borrador, su conformidad con la totalidad de los valores determinados, la Administración Tributaria podrá emitir y notificar el acta de determinación final de determinación luego de recibida, por parte del sujeto pasivo, la conformidad con el acta borrador y la correspondiente declaración sustitutiva, sin necesidad que culmine el plazo de veinte días mencionado anteriormente. Sobre la declaración sustitutiva mediante la cual se acepte total o parcialmente glosas o valores determinados por la Administración Tributaria, el sujeto pasivo podrá solicitar facilidades de pago, en los términos previstos en el Código Tributario (...)"

**RESOLUCIONES DEL SERVICIO DE INTERNAS SOBRE LAS SUSPENSIONES DE PLAZOS,
POR EMERGENCIA SANITARIA DEL COVID-19**

- 1) Decreto Ejecutivo 1017, de 16 de marzo de 2020, establece Estado de excepción por calamidad pública en todo el territorio nacional.*
- 2) Resolución NAC-DGERCGC20-00000022 de 16 de marzo de 2020; suspensión del 16 de marzo al 31 de marzo de 2020.*
- 3) Resolución NAC-DGERCGC20-00000024, de 31 de marzo de 2020; suspensión del 01 al 05 de abril de 2020.*
- 4) Resolución NAC-DGERCGC20-00000026, de 2 de abril de 2020; ampliación de suspensión al hasta el 12 de abril de 2020.*
- 5) Resolución NAC-DGERCGC20-00000028, de 9 de abril de 2020; ampliación de suspensión al hasta el 30 de abril de 2020.*
- 6) Resolución NAC-DGERCGC20-00000031, de 29 de abril de 2020; ampliación de*

suspensión al hasta el 15 de mayo de 2020.

7) Resolución NAC-DGERCGC20-00000034, de 15 de mayo de 2020; ampliación de suspensión al hasta el 22 de mayo de 2020.

8) Resolución NAC-DGERCGC20-00000035, de 22 de mayo de 2020; ampliación de suspensión al hasta el 31 de mayo de 2020.

9) Resolución NAC-DGERCGC20-00000038, de 29 de mayo de 2020; ampliación de suspensión al hasta el 15 de junio de 2020.

10) Decreto Ejecutivo Nro. 1074, de 15 de junio de 2020, publicado en el R.O. 225 de 16 de junio de 2020; Estado de excepción.

11) Resolución NAC-DGERCGC20-00000042, de 16 de junio de 2020; Reanudación de plazos a partir del 16 de junio de 2020.

12) Resolución NAC-DGERCGC20-00000048, de 1 de julio de 2020; Sustituyó la Resolución 0042. Reanudo plazos y términos a partir del 1 de julio de 2020 en aquellos cantones cuya semaforización implica el retorno a actividades laborales. Respecto a las unidades administrativas ubicadas en Quito los plazos se encuentran reanudados desde el 29 de junio de 2020.

13) Decreto Ejecutivo 1126, publicado en el R.O. de 1 de septiembre de 2020; extensión de estado de excepción por 30 días.

14) Resolución NAC-DGERCGC20-00000074, de 16 de diciembre de 2020; ejecución de optimización digital; Suspensión plazos y términos desde el 24-12-2020 hasta el 1-01-2021.

15) Decreto ejecutivo 1291, de 21 de abril de 2021; se declaró nuevamente estado de excepción desde las 20h00 del 23 de abril del 2021 hasta las 23h59 de 20 de mayo de 2021.

16) Resolución NAC-DGERCGC20-00000021, de 23 de abril de 2021; por estado de excepción suspensión de plazos y términos desde el 26 de abril de 2021 hasta el 20 de mayo de 2021.

6.3. Constan como hechos no controvertidos y probados lo siguiente: “ **6.2.- De la facultad determinadora del SRI.-** (...) Siendo que, de la revisión del expediente administrativo digitalizado contenido a foja 433 del proceso, además de contenerse información en el acto impugnado que son analizados en el ejercicio del control de legalidad atribuible al juzgador conforme se señaló en

párrafos precedentes, se tiene que, con fecha 23 de abril de 2019, el accionante es notificado con la Orden de Determinación nro. DZ9-AGFDETC19-0000021 contentiva del proceso de verificación de la obligación tributaria por IR del año 2015, luego de lo cual, se le efectúan requerimientos de información e inspecciones con fechas 30 de abril, 15 de julio y 14 de agosto de 2019 y 5 de marzo de 2020 a través de los Oficios nros. DZ9-AGFRORIC19-00000204, DZ9-AGFORIC19-00000263, DZ9-AGFODIC19-0000067 y DZ9-ODIC290-00000017, respectivamente, que le permitieron al funcionario auditor elaborar el Acta Borrador de Determinación nro. DZ9-AGFADBC20-00000017, que fue analizada conjuntamente con la empresa el día 13 de marzo de 2020, luego de lo cual, con fecha 20 de julio de 2020 el accionante presentó observaciones y documentación de reparos a las glosas no aceptadas e información sobre el pago aquellas aceptadas que habrían sido canceladas el 10 de julio de 2020, y con posterioridad se llevó a cabo una diligencia de inspección a petición del accionante el día 24 de julio de 2020, y finalmente, el día 5 de agosto de 2020 fue notificado el actor con el Acta de Determinación nro. 17202024901092327, impugnada en esta causa". (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.3.1 Como uno de los vicios denunciados es la errónea interpretación del art. 262 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, es pertinente detallar lo que señala el Tribunal al respecto a fojas 552: "**6.2 (...)** Con lo cual, se advierte una fragante violación al debido proceso dentro del proceso determinativo seguido por el SRI en el ejercicio de su facultad determinadora, al haber efectuado actuaciones administrativas posteriores a la notificación del Acta de Borrador de Determinación nro. DZ9-AGFDBC20-0000017, cuando el proceso de verificación por IR del ejercicio fiscal 2015 del contribuyente BANCO DINERS CLUB DEL ECUADOR S.A. había fenecido con éste acto, que le fue avisado el 13 de marzo de 2020, correspondiéndole únicamente a la administración tributaria notificar la determinación con el análisis de la información y documentación presentada por éste el día 20 de julio de 2020, sin que fuese procedente ni legal efectuar la diligencia de inspección que se llevó a cabo el 24 de julio de 2020, por cuanto aquello no estaba permitido en el artículo 261 del RLRTI en garantía no solo al principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 82 de la CRE sino también a las garantías al debido proceso consagradas en los numerales 1 y 3 del artículo 76 ibídem, que fueron inobservadas por el SRI, a lo cual se añade que, dicho proceder del SRI al margen de la citada normativa, equivaldría a la existencia de una segunda Acta Borrador a efectos de que el sujeto auditado pueda conocer de los resultados producto de dicha diligencia para que pueda ejercer su derecho de defensa, ocasionando actuaciones fuera del debido proceso dentro del proceso determinativo por IR del año 2015 seguido contra el accionante, conforme al pronunciamiento del máximo órgano jurisdiccional tributario en el recurso 09501-2017-00032: (...)". (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.3.2 Es oportuno señalar que si bien el Tribunal de instancia hace mención al “*art. 261 del RLRTI*”, se determina que hace referencia al contenido de lo dispuesto en el art. 262, por lo que es claro el error de digitación cometido, situación que no afecta para el análisis y que además ha sido contemplada así por el conjuer al admitir el recurso de casación.

Esta Sala observa que el art. 262 acusado de vicio, es claro y los juzgadores lo entendieron en su esencia y tenor literal, pues cuando se conceden los 20 días al contribuyente, es para que éste: 1) acepte las glosas y los valores contenidos en ellas (total o parcialmente) a través de una declaración sustitutiva o, 2) fundamente sus reparos al acta borrador, presentando los respectivos documentos de descargo. Es decir, en esta etapa del proceso, quien tiene que actuar es el contribuyente y ya no la Administración Tributaria, quien toma un papel de mero receptor de documentación y posteriormente de evaluador de la misma, y así lo prevé el art. 262 referido en varios párrafos cuando señala “ deberá presentar a la Administración Tributaria”, “ se elaborará un acta en la que se sentará razón de la información y documentación recibida”, “ ... recepción de información...”, “ realizará el análisis ... de la información y documentación presentada por el sujeto pasivo ...”, consecuentemente es evidente que en esta etapa puntual, la Administración Tributaria ya no tiene que destinar tiempo ni funcionarios para el descargo que debe realizar exclusivamente el contribuyente, pues esto le corresponde sólo a él, bajo su propia responsabilidad. Si el contribuyente solicitó una inspección contable, esto no convalida la actuación de la Administración Tributaria, pues su actuar es reglado y debe responder exclusivamente al mandato legal; por tanto, no existe una errónea interpretación de la norma reglamentaria en cuestión y, al no haberse respetado el procedimiento establecido claramente en el art. 262 del RLRTI, correspondía concluir como lo hicieron los juzgadores A quo, por lo que se desecha el vicio.

6.4 En lo referente a la falta de aplicación de las Resoluciones del SRI que tratan sobre las suspensiones de plazos, por emergencia sanitaria del Covid-19; hay que señalar que si bien los juzgadores se enfocan particularmente en la Resolución nro. NAC-DGERCGC20-00000022 de 16 de marzo de 2020 y Resolución nro. NAC-DGERCGC20-0000048 de 1 de julio de 2020, que atañen a las fechas que se verían afectadas dentro del procedimiento determinativo y que determinan desde cuando se reinicia el conteo del plazo de un año para que opere la caducidad de la facultad determinadora (por tanto fueron aplicadas), las demás resoluciones a las que el recurrente hace referencia, no inciden en la contabilización del plazo legal pues corresponden a fechas anteriores a la notificación con la orden de determinación y posteriores a la notificación del acta de determinación definitiva, por tanto no incidían en la decisión de la causa.

Teniendo esto presente y, habiéndose verificado la aplicación de las resoluciones Nos. 22 y 48 y que

las demás resoluciones no incidían en la decisión de la causa, se rechaza el vicio de falta de aplicación referido.

Esta Sala intuye que la parte recurrente a través del caso 5, perseguía corregir la contabilización del plazo (error de hecho) para que opere la caducidad de la facultad determinadora, sin embargo, al proponer el vicio de falta de aplicación (error de derecho), que ha sido desechado, esta Sala no puede verificar aquello. Sin embargo, es importante dejar en claro, que, incluso si se hubiere presentado un yerro y un vicio que hubiere permitido concluir que se encontraba mal contabilizado el plazo y, por ende, no hubiere caducado la facultad determinadora, esto, realmente no hubiere incidido en la decisión de instancia, pues en un primer momento, el Tribunal A quo ya señaló vulneración al debido proceso con su respectiva consecuencia y solo esto hubiere sido suficiente para que se hubiere aceptado la demanda en instancia, más allá de *que a criterio del Tribunal*, se quiso dejar sentado que existía otra situación jurídica que denotaba un error adicional cometido por la Administración Tributaria.

6.6 En virtud del análisis que antecede no se configuran los vicios de errónea interpretación del art. 262 del RLRTI, ni de falta de aplicación de las resoluciones del Servicio de Rentas Internas que tratan sobre las suspensiones de plazos, por emergencia sanitaria del Covid-19, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

7. Decisión

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

7.2. No casar la sentencia de 16 de enero del 2023, a las 08h58, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2020-00313.

7.3. En virtud de que en el presente recurso el casacionista es el **Servicio de Rentas Internas**; no existe caución rendida.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

NO SE CASA el fallo recurrido, pues no existió errónea interpretación de la norma acusada, ya que el tribunal entendió la misma en su tenor literal, situación que a su criterio configuró la invalidez del acto impugnado por violación del debido proceso. Tampoco prospera la falta de aplicación de resoluciones que suspenden términos, pues estas sí fueron aplicadas en el análisis del Tribunal, pero incluso, de no haber sido aplicadas, no incidirían en la decisión de la causa, pues la invalidez del acto impugnado fue delcarada por el Tribunal A quo por violación del debido proceso.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

VOTO SALVADO DEL JUEZ NACIONAL (E), SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO

TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 13 de marzo del 2024, las 12h24. Me aparto del criterio de mayoría en que se considera correcta la interpretación del art. 262 del RLRTI del Tribunal. En la sentencia recurrida se concluyó que el solo hecho de que la administración haya posibilitado una inspección con posterioridad a la notificación del acta borrador (pedida, por cierto, por el propio contribuyente), infringe el debido proceso, acarreando la nulidad del procedimiento de determinación. A mi parecer, la norma, en efecto, establece la posibilidad de presentar descargos, mediante la presentación de documentación, empero, la introducción de una diligencia distinta a la expresamente contemplada en el precepto, a pedido del contribuyente, debe ser analizada bajo la perspectiva de lo que constituye el debido proceso, esto es, que el procedimiento observe el trámite previsto en la ley, sin que pueda afectarse las garantías consagradas en el art. 76 de la Constitución. La interrogante es determinar el sentido y efectos de una norma cuando en su aplicación no se restrinja, sino más bien se potencie la garantía del ciudadano (en este caso, del contribuyente) a ejercer su derecho a la defensa, a contar con el tiempo y los medios para la preparación de su defensa y a poder ser escuchado y que se discuta su postura. Debido a que en la sentencia no se establecen los perjuicios que se ocasionaron al contribuyente por haberse celebrado una diligencia de inspección (que él mismo pidió), se tiene por cierto que el Tribunal decidió declarar la nulidad del procedimiento por el solo hecho de que en este se realizó la referida diligencia, que el Tribunal estima que no está prevista en el art. 262 del RLRTI, al igual que lo hubiera hecho si, por ejemplo, en cualquier trámite, la administración hubiera decidido abrir un nuevo término de prueba para el contribuyente, o le hubiera concedido un término de prueba mayor al previsto en la ley (medidas que, de igual manera, no afectan, sino más bien favorecen al contribuyente), en forma tal que el ritual prevalezca sobre el criterio de si la actuación de la administración restringe o potencializa el derecho a la defensa como elemento del debido proceso. En virtud de lo antedicho, estimo que si las actuaciones de la administración trascienden el procedimiento reglado a fin de intensificar el derecho del contribuyente, la respuesta no debe ser la de considerar infringida la regla, sino más bien apreciarla como revestida de las garantías que la Constitución consagra. En este caso, el contribuyente estimó que no bastaba con la presentación de documentación, sino que pretendía que la administración atiende su observación a lo plasmado en el acta borrador, mediante una inspección. Por tanto, debía casarse la sentencia por el primer cargo planteado (considerando que el art. 262 del RLRTI engloba las diligencias que viabilicen la atención a las observaciones del contribuyente). Una vez aceptado el primer cargo, estimo que el Tribunal debía pasar a analizar el conjunto de cargos relacionados a la contabilización de plazo a fin de determinar si fue o no oportuna la notificación del acta de determinación definitiva.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)





Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

MG/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.