

REGISTRO OFICIAL[®]
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



**CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA**

**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO:**

**SENTENCIAS, RESOLUCIONES,
JUICIOS Y AUTOS**

R 57, R 58, R 59



223489003-DFE

Juicio No. 11804-2019-00465 Resolución nro. 57-2024

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

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 5 de febrero del 2024, las 10h40. **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, 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.11804-2019-00465

1.- Antecedentes procesales

- 1.1. El señor Franco Fabián Toro Fernández, por sus propios derechos, interpuso acción de impugnación en contra de la Liquidación de pago por diferencias No. 11201906502120063, emitida por el Director Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas (SRI en lo posterior) el 23 de septiembre de 2019, por impuesto a la renta del ejercicio económico 2015.
- 1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo Tributario de Loja en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció el objeto de la controversia en los siguientes términos: *“5. Determinar si la liquidación de pago por diferencias No. 11201906502120063 ha sido librada respetando el ordenamiento jurídico vigente o en su defecto establecer si procede su declaratoria en nulidad y consecuentemente la extinción de sus efectos jurídicos.”*
- 1.3. Mediante sentencia dictada el 12 de octubre del 2021, las 11h54, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja,

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE
Firmado por
JOSE DIONICIO
SUIING NAGUA
C=EC
L=QUITO
CI
1706860440

provincia de Loja, resuelve: “ aceptar la demanda y en consecuencia declarar la nulidad de la Liquidación de Pago por Diferencias No. 11201906502120063 del impuesto a la Renta del Periodo fiscal 2015, emitida por el Servicio de Rentas Internas en contra del accionante” .

- 1.4. El Abg. Erick Bladimir Salinas Aponte, procurador designado por el Econ. Jesús Calva Rodríguez, Director Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas interpone recurso de casación (fs. 315 a 320), en contra de la precitada sentencia del 12 de octubre del 2021, con fundamento en los casos 2do. y 5to. del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior) el cual es calificado de oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 2 de diciembre del 2021, a las 14h37 y remite el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.
- 1.5. Mediante auto interlocutorio de 14 de noviembre del 2022, las 15h45, dictado por la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjueza de la Corte Nacional de Justicia se admite a trámite el recurso de casación interpuesto por los casos **2da.** y **5ta.** del art. 268 del COGEP, esto es, **falta de motivación** de la sentencia recurrida y **falta de aplicación** del artículo 107.C de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI).

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 12h50, 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 día viernes 2 de febrero del 2024, a las 10h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. La parte demandada, hoy recurrente, fundamenta su recurso en los siguientes términos: **Caso segundo**, acusa a la sentencia de **falta de motivación**, infringiendo los arts. 89 del COGEP, 76.7.l) de la Constitución de la República y 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial, transcribe el numeral 7.3.1.2. de la sentencia, resaltando lo que para él es determinante en la decisión y de lo cual se colige: “Que se realizan consideraciones del tema de fondo alegado por la parte actora. Sobre el tema de la carga probatoria administrativa; la forma en que el SRI aplicó su facultad determinadora, y que el contribuyente debió presentar los justificativos del caso; reprochando abiertamente la forma de emisión del acto, en cuanto a temas de fondo. Que en la consideración 7.3.1.2. se realiza un análisis de los argumentos alegados por el sujeto pasivo”. La sentencia recurrida establece la nulidad por falta de motivación, señalando que la Administración Tributaria en el acto resolutivo impugnado por el contribuyente, sus fundamentos no sustentan la decisión. Sin lugar a duda, se declaró la nulidad por falta de motivación.

“ El Tribunal, reprocha (con completa falta de agrado) que supuestamente la decisión del Acto determinativo no cuenta con la debida explicación, de los motivos y circunstancias por las que se adopta la decisión administrativa, respecto a que aparentemente el SRI traslada la obligatoriedad de justificar que los depósitos no son gravados; que presuntamente se ha lesionado el principio de legalidad; y, que aparentemente la determinación se ha basado en conjeturar; siempre en referencia a los depósitos. Sin embargo, existe una total y abismal diferencia entre la falta de motivación de un acto administrativo tributario; y, el no estar de acuerdo con los argumentos expuestos en el acto administrativo. El Tribunal expone fundamentación y consideraciones que se relacionan a resolver el tema de fondo, es decir resuelve ternas relacionados a principio de certeza jurídica en la determinación tributaria, no existe presunción que permita considerar a los depósitos como ingresos gravados, que no existe un procedimiento de depuración, etc., fundamentación que no se relaciona con la declaración de nulidad por falta de motivación. El Tribunal expone fundamentación y consideraciones que se relacionan a resolver el tema de fondo, realizando interpretación de normas. Cómo, cuándo y en qué

sentido se incurrió en la infracción. La sentencia recurrida carece de razonabilidad, lógica o comprensibilidad. Dice que, al Tribunal le corresponde cumplir con el deber de motivar la sentencia, como lo exige el art. 89, 95.7 del COGEP y en aplicación del control de legalidad en los términos de los artículos 300 y 313 del COGEP. “ *Esta exigencia trasciende los parámetros de la legalidad; y, se convierte además en una exigencia de tipo constitucional (Artículo 76 número 7, literal l)*”. Una cosa es que el acto carezca de motivación con no estar de acuerdo con los argumentos expuestos en el acto administrativo impugnado. De esta forma la sentencia recurrida, carece de motivación debido a la ausencia total de una premisa normativa, en la cual, fundamenten de forma razonada que, una discrepancia en la fundamentación del acto implica de facto la falta de motivación de este. Conforme a las normas expuestas, los juzgadores estaban en la obligación de explicar de forma clara, precisa, concreta y fundamenta en derecho, las razones por las cuales, la discrepancia con los fundamentos del acto o de la forma cómo se resuelve el tema de fondo, conlleva de a la falta de motivación del acto. Argumentos que los juzgadores en su fallo no han desarrollado, ni han explicado, dejando a la Administración Tributaria en una incertidumbre jurídica total, lo cual genera de forma directa una limitación al derecho a la defensa.

Sobre el **caso quinto** identifica como norma sustantiva cuya **falta de aplicación** se acusa al órgano jurisdiccional, el art. 107C de la LRTI, para lo cual transcribe el numeral 7.3.1.1 de la sentencia recurrida (de la Motivación), de cuyo extracto manifiesta que el Tribunal de instancia considera que, para el desarrollo de una determinación tributaria como la practicada por el SRI, constituía su obligación el realizarla de manera objetiva, verificando la efectiva presencia del hecho generador y la necesaria relación causal entre los ingresos que se arguyen establecidos y que correspondan a ingresos gravados, para lo cual el SRI emitió una comunicación de diferencias en el rubro de ingresos, ya que habiendo declarado USD 18.048,69 reportaba en acreencias financieras el valor de USD 339.989,54, valor que obligatoriamente debía justificar el sujeto pasivo, no lo justificó en los 20 días que establece la norma (art. 107C de la LRTI), y por tanto el SRI se encontraba en la obligación de emitir la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración, como lo hizo. El Tribunal, se desvía del punto esencial de la Litis que se relaciona a la justificación de diferencias o la comprobación de la presentación de la declaración sustitutiva. El SRI no ha señalado bajo ningún concepto que las “acreencias” como tal son ingresos; comunicó dicha diferencia entre ingresos declarados y valores reportados por terceros (entidades financieras) y, por la falta de justificación del sujeto pasivo, se liquidó dicha diferencia como ingresos. El Tribunal de instancia, debía considerar que la norma regula el procedimiento que fue el asunto sobre el cual se trabó la Litis y omitió aplicarla y fundamentar su resolución conforme dicha norma. El SRI se sujetó a las normas del debido proceso, que conllevó a que se comunique la Liquidación de Diferencias. Por todo ello el Tribunal de instancia ha inobservado

el art. 107C de la LRTI y provocó aplicase de forma indebida el art. 2 de la misma ley, es decir la norma que tiene que ver con que los ingresos sujetos del impuesto deben provenir del trabajo, del capital o de ambas fuentes; que no analiza de forma individual a la norma del procedimiento determinativo utilizada por el SRI. Lo cual demuestra la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el Juzgador. Pide se conceda el recurso.

4.2. Contestación del recurso de casación por parte de la actora.

Dentro del término concedido en el auto de admisión, el señor Franco Toro Fernández, contesta el recurso del SRI en los siguientes términos: es sustancial considerar conforme la detallada exposición del precedente acápite I que el Tribunal de instancia expresamente arribó a su resolución luego de establecer, en su facultad de apreciación de las pruebas del proceso como correspondió en Derecho, las vulneraciones cometidas por la administración tributaria y que se resumen en los siguientes sustanciales criterios que, extrañamente, ninguno de ellos, es materia de directo “ataque” del recurso de casación y transcribe gran parte de la sentencia, de cuya síntesis argumenta: Que, es obligación del SRI no simplemente calificar directamente los depósitos bancarios glosados como ingresos gravados, si no establecer “de manera objetiva y cierta” la existencia del hecho generador y por “verificar y demostrar que los depósitos identificados en efecto constituían ingreso fuente ecuatoriana”. Que, en función a los “justificativos de los depósitos en discusión, presentados sujeto pasivo” ante la propia administración tributaria, ésta “se ha limitado a realizar consideraciones subjetivas” y por ende inmotivadas; y, Que, la administración tributaria además “*ha trasladado al contribuyente la obligatoriedad de justificar que tales depósitos no constituyen ingresos gravados lo que ha transgredido el Art. 311 COGEP*” de cuya facultad propia del Tribunal, dice, tampoco manifiesta algo el recurrente y en función de la falta de aplicación del art. 107 de la LRTI, se parte del presupuesto que existen hechos probados que no pueden ser valorados nuevamente por esta Especializada. Se refiere a continuación a cada uno de los carogs denunciados por el SRI y los va revatriendo uno a uno y concluye que la única impertinente defensa en el recurso de casación es que la administración tributaria sí respetó el procedimiento determinativo en cuanto a notificar una Comunicación de Diferencias como acto preparatorio y luego la “**inevitable**” Liquidación de Pago impugnada en este juicio. (...) cargo que tampoco incide en la decisión de la causa. Por todo ello solicita se rechace el recurso.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación ha incurrido en el vicio señalado en

el recurso de casación propuesto por el SRI, con fundamento en los casos **segundo y quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, **falta de motivación** de la sentencia y **falta de aplicación** del art. 107.C de la Ley de Régimen Tributario Interno, respectivamente.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. Los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP disponen:

“ Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. (...) 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 **2** se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse de tres formas: 1) por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; 2) por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles; y, 3) cuando la sentencia no cumpla el requisito constitucional y legal de la debida motivación. 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, se configura el vicio 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. ANALISIS DEL CASO 2.- El cuestionamiento que el SRI hace a la sentencia emitida por el Tribunal de instancia, radica en que, a su criterio, la misma ha sido emitida sin la motivación debida pues el no estar de acuerdo con los fundamentos del acto administrativo es totalmente diferente a no estar motivado; corresponde a esta Sala analizar si efectivamente se cumple tal vicio, para ello consideramos:

6.2.1. Alcance doctrinario del error.- Mucho y diversos autores se han referido a este elemental

principio procesal, en tal sentido, la autora Gladis E. de Midón, en su obra “ La Casación Control del Juicio de Hecho” , (Rubinzal Culzoni Editores, Buenos Aires -Argentina, 2001, p. 20), manifiesta que:

“ Para alcanzar sus fines garantistas es inevitable que la motivación sea autosuficiente, en el sentido de abastecerse, expresando no sólo las conclusiones decisivas sino, fundamentalmente, las razones en que tales conclusiones se basan. No basta pues, como bien dice Carrió, que la sentencia tenga fundamentos, porque es preciso que éstos estén a su vez fundados. Sin esa básica motivación no es posible hablar en lenguaje constitucional de sentencia, pues huérfana de razonados fundamentos no hay nada, añadirá Morello, que en un acto de voluntad inepto de por sí para constituirse en fuente jurígena de derechos” .

El Dr. Santiago Andrade Ubidia, en el libro “ La Casación Civil en el Ecuador” , Andrade & Asociados, Fondo Editorial, Quito, 2005, p. 138, considera que:

“ La motivación de la sentencia constituye un elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho que el juez apoya su decisión. Su exigencia es una garantía de justicia a la cual se le ha reconocido jerarquía constitucional, como derivación del principio de inviolabilidad de la defensa en juicio. Por la motivación, además se asegura la publicidad de la conducta de los jueces y el control popular sobre el desempeño de sus funciones, esencial en un régimen republicano. Por ella también podrán los interesados conocer las razones que justifican el fallo y decidir su aceptación o impugnación” .

Para Oswaldo Alfredo Gozaini, en su obra “ El Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso” , Rubinzal - Culzoni Editores, Buenos Aires-Argentina, 2004, p. 428; la motivación, que no es otra cosa que:

“ ... la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido proceso” .

Es claro entonces, que la motivación es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial. Motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas.

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

Constitución de la República del Ecuador

“ Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación sin en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados”.

Código Orgánico General de Procesos

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

6.2.3. Precedentes constitucionales.- Sobre la motivación, la Corte Constitucional, a través de sus sentencias de carácter vinculante ha manifestado: “ Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el Derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los deseos de

solucionar los conflictos presentados.

La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre ésta y la decisión. Una decisión, por último, debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto.” (Caso No. 1212-11-EP).

Es de anotar que la Corte Constitucional, dejando a un lado el test de motivación referente al cumplimiento de los requisitos de comprensibilidad, lógica y razonabilidad, ha señalado que existe una argumentación jurídica suficiente, si la estructura mínimamente está integrada por: (i) Una fundamentación normativa suficiente; y, (ii) Una fundamentación fáctica suficiente (Sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre del 2021).

6.2.4. Caso sub judice a resolver.- Esta Sala Especializada de Casación, con fundamento en las disposiciones constitucionales y legales, así como en las resoluciones de la Corte Constitucional que sobre el tema han sido expedidas, considera que la motivación constituye un verdadero ejercicio de construcción de un silogismo lógico-jurídico formado por dos premisas conexas que necesaria y obligatoriamente nos deben llevar a una conclusión válida. Para este efecto, una de las premisas debe estar constituida por los antecedentes de hecho que son objeto de la controversia y que hayan superado la contradicción y réplica de la contraparte; y, la otra premisa, por las normas o principios que el juzgador considera son aplicables a la *litis*. Entre estas dos premisas debe haber un nexo, es decir, debe existir, entre los hechos y las normas escogidas por el juez, una adecuada pertinencia que permita, a su vez, arribar a la conclusión o decisión final. Construido de esta forma el silogismo por parte del Tribunal, éste es razonable y lógico pero, además, conforme lo ha dicho la Corte Constitucional, el silogismo debe ser comprensible, claro y entendible, es decir, tener un lenguaje asequible y fácil para el ciudadano.

6.2.5. El Tribunal de instancia, en su sentencia empieza por asegurar competencia, señala otras generalidades y a reglón seguido se refiere al punto objeto de la controversia el cual, fue transcrito textualmente en el ítem 1.2 de esta sentencia y que se refiere a la impugnación del acto administrativo propuesto por el actor. En el numeral 7. MOTIVACIÓN, analiza los hechos y circunstancias que son motivo de la controversia, establece las normas, principios y enunciados jurídicos que considera aplicables al caso y a la Liquidación de Pago efectuada en la determinación hecha por el SRI y sostiene: “7.3.1.2 (...) *el Tribunal de la revisión del acto impugnado constata que la administración tributaria en el Cuadro No. 05, inserto en la Liquidación de Pago, se ha limitado a realizar*

consideraciones subjetivas tales como que de los justificativos de los depósitos en discusión, presentados por el sujeto pasivo, “ (...) no se puede determinar que correspondan a los mismos fondos (...)” que “ (...) no se puede verificar que efectivamente dichos abonos correspondan a la factura indicada (...)” y que el “ (...) sujeto pasivo debe demostrar el 100% del pago total (...)” o que el actor “ (...) no presenta documentos de concesión de préstamo (...)” a las personas que se singularizan en el acto reprochado, o que no se “ (...) presenta documentación que justifique el anticipo del proyecto (...)” o “ (...) no presenta la factura ni el contrato (...)”, entre otras observaciones de esta misma naturaleza, tal proceder de la administración tributaria evidentemente vulnera la debida y necesaria motivación que debe acompañar a todo acto administrativo... (...) cuanto más se consideramos que la administración tributaria goza de las más amplias potestades para, a través de requerimientos de información a terceros, comparecencias y otros mecanismos que le asisten, y a la luz de lo expuesto en el sub numeral 7.3.1.1, establecer de manera clara y diáfana la existencia del hecho generador y en consecuencia que tales depósitos analizados en efecto constituirían renta gravada para el sujeto pasivo ahora accionante en la causa pues en el caso in examine, conforme se analizó en sub numeral inmediato anterior, el SRI no solo que sustenta su accionar en aquellas conjeturas que dejamos anotadas en líneas precedentes sino que además ha trasladado al contribuyente la obligatoriedad de justificar que tales depósitos no constituyen ingresos gravados, lo que de suyo, resulta inadmisible, pues conforme se analizó, constituye obligación, por imperativo legal, de la administración tributaria, al tratarse de una determinación practicada por el sujeto activo, el establecer la existencia del hecho generador, tal omisión lesiona el principio de legalidad antes referido pero además afecta la necesaria motivación que debe contener la Liquidación de Pago por Diferencias impugnada, puesto que es claro que, por un lado no existe norma legal que per sé grave los depósitos realizados en las cuentas de los sujetos pasivos o que permita al menos presumir que esos depósitos realizados en las cuentas del contribuyente, deban ser considerados como renta gravable, como aparentemente pretende la administración tributaria, salvo, claro está, que se verifique de parte de la administración tributaria la existencia de un hecho generador que imponga allí sí que esos depósitos constituyan renta gravada (...); calificando directamente tales depósitos como ingresos gravados ello no obstante de no haber llegado a determinar con certeza que en efecto se ha verificado el hecho generador de la obligación tributaria y con ello que tales depósitos detectados en efecto correspondían a ingresos gravados, obviándose incluso determinar si dichos depósitos gozan o no de exenciones o deducciones o finalmente si existen gastos que puedan ser imputables a esos depósitos que la administración los considera como gravados, determinaciones o precisiones que al omitirse ocasionan que las apreciaciones de la administración tributaria devengan en simples valoraciones discrecionales y arbitrarias como en efecto el Tribunal declara ha ocurrido en el caso in examine (...) (subrayado de esta Sala).

6.2.6. Esta Sala de Casación advierte que, esta decisión es coherente y lógica con los hechos procesales constantes en autos y son éstos los que, en el caso concreto, hacen que el Tribunal de instancia llegue a una conclusión. Sobre la pretensión principal de la demanda, la sentencia guarda un orden y congruencia al exponer los temas en controversia y su decisión es comprensible, por cuanto, el lenguaje utilizado y la forma de desarrollar su argumentación es clara, lógica y suficiente; conforme a las transcripciones de la sentencia se concluye que, se encuentra debidamente motivada, por tanto, no incurrir en el vicio denunciado por no estar motivada en los términos de los arts. 76 numeral 7 literal l) de la CRE y 89 del COGEP, pues además, bien vale recordar el criterio de la Corte Constitucional sobre la garantía de la motivación: “24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada.” (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20-enero-2021).

Por todo lo expuesto, se desecha el cargo alegado por el Servicio de Rentas Internas contemplado en el numeral 2 del art. 268 del COGEP.

6.3. ANALISIS DEL CASO 5.- Por este caso, el Servicio de Rentas Internas alega **falta de aplicación** del art. 107 C de la Ley de Régimen Tributario Interno, corresponde entonces analizar si tal vicio se produce en la sentencia recurrida.

6.3.1. Alcance doctrinario del error.- Mucho y diversos autores se han referido a este elemental principio que, corresponde a los vicios in iudicando: Lo dice el jurista ecuatoriano Luis Cueva Carrión en su obra “ La casación en materia civil” (Ediciones Cueva Carrión. 2011. Pág. 226) consiste en:

“ El error in iudicando tiene relación directa con el derecho sustantivo o de fondo; es el que se comete al violar las normas jurídicas de derecho sustantivo o material. Es el defecto en el juicio de derecho:”

La parte actora recurrente ha alegado la **falta de aplicación** de una norma de derecho. El autor, Luis Armando Tolosa Villabona, al respecto sostiene:

“ 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..." (Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Pág. 361).

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 ésta en la sentencia.*"

6.3.2. Norma legal denunciada.- La norma que el recurrente estima infringida es la siguiente:

Ley de Régimen Tributario Interno.

"Art. 107 C.- Cruce de información.- Si al confrontar la información de las declaraciones del contribuyente con otras informaciones proporcionadas por el propio contribuyente o por terceros, el Servicio de Rentas Internas detectare la omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley o cualquier otra circunstancia que implique diferencias a favor del Fisco, comunicará al contribuyente conminándole a que presente la correspondiente declaración sustitutiva, en el plazo no mayor a veinte días. Si dentro de tal plazo el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente "Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración" o "Resolución de Aplicación de Diferencias" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva o la afección que corresponda a las declaraciones siguientes, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos".

6.3.3. Caso sub judice a resolver.- Respecto a la **falta de aplicación** de la norma referida, para que se configure el vicio se requiere de la presencia de dos elementos: el primero, debe haber violación directa de la norma; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo.

6.3.4. Como se ha referido *ut supra* este es el caso que tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia; sin embargo, ha de partirse del objeto de la *litis* señalado en la sentencia y que fue fijado por las partes de común acuerdo con el juzgador en la audiencia preliminar, la misma que ha sido ya señalada y se refiere a dilucidar sobre la legitimidad de la Liquidación de Pago impugnada.

6.3.5. De la revisión de los recaudos procesales así como de los hechos probados más relevantes, se puede determinar que: **(i)** Se establece que en las cuentas del señor Franco Toro Fernández se han hecho depósitos por montos superiores a los ingresos gravados consignados por el actor en su declaración de IR del 2015. **(ii)** De la revisión del acto impugnado se constata que en el Cuadro No. 05 de la Liquidación de Pago, se ha limitado a realizar consideraciones subjetivas tales como que de los justificativos de los depósitos en discusión, presentados: “ (...) no se puede determinar que correspondan a los mismos fondos (...)” que “ (...) no se puede verificar que efectivamente dichos abonos correspondan a la factura indicada (...)”, que el “ (...) sujeto pasivo debe demostrar el 100% del pago total” (...) no presenta documentos de concesión de préstamo (...)” y otros señalados en la sentencia. **(iii)** Que es deber de la administración verificar y demostrar que los depósitos constituyen ingresos de fuente ecuatoriana provenientes del trabajo, capital o de ambas fuentes o se originaban en actividad económica del contribuyente, lo cual en el caso no ha ocurrido. **(iv)** El SRI no ha llegado a determinar con certeza que, se haya verificado el hecho generador de la obligación tributaria y con ello que tales depósitos detectados en efecto correspondían a ingresos gravados, obviándose incluso determinar si dichos depósitos gozan o no de exenciones o deducciones o finalmente si existen gastos que puedan ser imputables a ellos.

6.3.6. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado con fundamento en el caso 5 del art. 268 del COGEP, considera:

1. Se cuestiona el fallo de instancia porque, el Tribunal *A quo* dejó de aplicar el art. 107C de la LRTI, yerro que ocurre cuando se deja de aplicar una norma positiva del ordenamiento jurídico por diversas circunstancias y que tal omisión fue determinante en la parte dispositiva del fallo.
2. La citada norma se refiere a los pasos que ha de seguir la administración tributaria cuando detecte omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley o cualquier otra circunstancia que implique diferencias a favor del Fisco, para que el contribuyente presente una declaración sustitutiva o se allane a tal determinación.
3. De los hechos probados, sobre los cuales no podemos intervenir, al menos no por el caso 5, es claro y contundente que el Tribunal de instancia en la ratio decidendi de su sentencia sostiene que: constituye obligación del SRI por imperativo legal, que por tratarse de una determinación DIRECTA tenía que establecer la existencia del hecho generador (presupuesto que la ley establece para

configurar el tributo), y que en el caso no existe, pues el simple depósito en cuenta no justifica que sean ingresos de fuente ecuatoriana o se originaban en actividad económica del contribuyente, lo que no ha ocurrido.

4. Para el Tribunal de instancia y reiterada jurisprudencia de esta propia Sala de Casación, tales omisiones del SRI “*lesionan el principio de legalidad y sobre todo afecta la necesaria motivación que debe contener todo acto administrativo, pues no existe norma legal que grave los depósitos realizados en las cuentas de los sujetos pasivos o que permita presumir que esos depósitos realizados en las cuentas del contribuyente, deban ser considerados como renta gravable, y por tanto sometidas al pago de impuesto a la renta*”.

5. Como si esto no fuese suficiente, es claro que, el art. 107C de la LRTI no es decisivo en la resolución impugnada puesto que, no se ha puesto en discusión ni fue motivo de la litis la facultad de determinación a través del sistema directo de cruce de información que pueda hacer con terceros, pero ello no implica de modo alguno que pueda soslayarse el principio del debido proceso en lo referente a la motivación y menos todavía, el constitucional derecho a la defensa que tiene todo ciudadano de saber el motivo exacto por el cual se le está determinado una obligación tributaria. En otras palabras, la decisión del Tribunal se da por falta de motivación del acto impugnado, lo que significa que, aunque se hubiese aplicado la norma, la decisión no hubiese cambiado

6. De lo expuesto se puede concluir que no se ha configurado la falta de aplicación del art. 107C de la LRTI y por tanto se desecha el recurso por el caso 5 del art. 268 del COGEP alegado por el SRI.

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 Cantón Loja, Provincia de Loja, el 12 de octubre del 2021 en el proceso No.11804-2019-00465.
- 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

El SRI propone recurso con fundamento en los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP. No se da la falta de motivación por cuanto esta Sala encuentra que la sentencia recurrida tiene los elementos necesarios para considerarla lógica, comprensible y coherente. Tampoco se da la falta de aplicación del art. 107C de la LRTI, por cuanto esa la decisión del Tribunal se da por falta de motivación del acto impugnado, lo que significa que, aunque se hubiese aplicado la norma, la decisión no hubiese cambiado.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL





223494081-DFE

Juicio No. 13802-2019-00267 Resolución nro. 58-2024

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 5 de febrero del 2024, las 11h02. **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 José Suing Nagua, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 13802-2019-00267.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, estableció el siguiente objeto de la controversia: *“Que el Tribunal verifique la procedencia o no “ Que en sentencia se acepta la presente demanda de impugnación y se declare la nulidad del acto administrativo impugnado, esto es la resolución administrativa No. 917012019RREV000113, expedida por la economista Marisol Andrade Hernández en calidad de Directora General del Servicio de Rentas Internas, de 25 de abril de 2019 y notificada a la compañía el día 2 de mayo del 2019, y verificar si se acepta la devolución del IVA por el valor de USD 83.569,53 correspondientes a los períodos de enero, marzo y abril de 2015, más sus correspondientes intereses.”*

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió desechar la demanda planteada por EUROFISH S.A., consecuentemente se confirma la validez jurídica de la Resolución No. 917012019RREV000113 que atendió el Recurso de Revisión signado con Trámites No. 113082018011813 y 11308201812208, en la cual se confirma la negativa de devolución del Impuesto al Valor Agregado de los meses de enero, marzo y abril de 2015.

1.3 La Compañía EUROFISH S.A, interpone recurso de casación contra la sentencia de 30 de noviembre del 2021, a las 17h07, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí; dentro del juicio No. 13802-2019-00267, argumentando los casos 2 y 5 del art. 268 del “COGEP”.

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL
Firmado por
JOSE DIONICIO
SUNG NAGUA
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE
C=EC
L=QUITO
CI
1706860440

La compañía EUROFISH S.A., presentó demanda en contra de la Resolución No. 917012019RREV000113, emitida por la Econ. Marisol Andrade Hernández, en calidad de Directora General del Servicio de Rentas Internas, el 25 de abril de 2019, que atendió el recurso de revisión planteado, confirmando el contenido de las Resoluciones No. 113012015RDEV046640, 113012015RDEV049756 y 113012016RDEV007495, que niegan la devolución del Impuesto al Valor Agregado IVA de los meses de enero, marzo y abril del 2015.

1.4. Mediante auto de 5 de mayo del 2023, a las 10h38, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación por el caso segundo bajo el cargo de falta de motivación, amparado en los arts. 76 numeral 7 literal I) de la Constitución, 89 y 90 del COGEP; y, 130, numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial; y por el caso quinto, por errónea interpretación del art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

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 cual, 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.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 13802-2019-00267 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 2 de febrero de 2024 a las 11h00.

4. FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en la especie, la sentencia de instancia incurre en el caso 2 del art. 268 del COGEP, por falta de motivación: Que la Corte Constitucional de Ecuador en su sentencia No.- 1158-17-EP/21, expresa como criterio rector que toda resolución debe contener una argumentación jurídica suficiente en la fundamentación normativa y fáctica. Que la fundamentación fáctica consiste en la justificación de la decisión conforme los hechos probados, corresponde exponer el acervo probatorio y exponer su análisis en la decisión. Que la fundamentación fáctica para que sea suficiente debe “*contener una justificación suficiente de los hechos dados por probados en el caso*”. Que conforme se desprende de la sentencia recurrida, los elementos probatorios aportados y practicados en etapa de juicio por EUROFISH S.A. simplemente son descritos en la sentencia recurrida por parte del Tribunal A quo; no existe un razonamiento relativo a su interpretación o aplicación al caso concreto, esto se verifica en el numeral 3.4. Que continúa la sentencia recurrida en su considerando sexto titulado “**HECHOS PROBADOS RELEVANTES PARA LA RESOLUCIÓN Y MOTIVACIÓN**” (numeral 6,1), con la afirmación de que el Tribunal A quo se encuentra obligado a realizar una suficiente explicación, que permita conocer de manera clara y explícita, los criterios fácticos y jurídicos esenciales en que se fundamenta su decisión; acto seguido se transcribe un extenso fragmento de la sentencia 014-17-SEP-CC de la Corte Constitucional, donde se relata los elementos de lógica, razonabilidad y comprensibilidad; sin que se justifique un nexo con los antecedentes del caso, las pruebas aportadas o los argumentos formulados por EUROFISH S.A. Que a partir del numeral 6.3 de la sentencia recurrida consta el esbozo de un argumento, en el cual se revela el vicio de motivación, que afecta la validez de la sentencia. Que en ese mismo punto el Tribunal se refiere al art. 311 del COGEP, que establece la obligación de la administración de probar los hechos de los que se concluya la existencia de la obligación tributaria respecto de los actos impugnados, sin embargo, no consta ni en este numeral, ni en ninguno de los siguientes, la aplicación ni justificación de la pertinencia de esta disposición al caso concreto o cómo lo afecta. Que cabe indicar que el Tribunal A quo en el numeral 6.9 señala: que EUROFISH S.A, “*no ha desvanecido los valores a pagar que fueron determinados en el impuesto al Valor Agregado*”

pagado en sus actividades de exportación durante los períodos fiscales correspondientes a los meses de enero, marzo y abril del año 2015". Que esto evidencia aún más vicios de incongruencia en su motivación ya que lo señalado por el propio Tribunal no responde a la verdad procesal, ni a la naturaleza propia de la controversia, ya que la Administración jamás inició un proceso de determinación a EUROFISH S.A., por el contrario la controversia se sustenta en la negativa a las solicitudes de devolución de impuestos pagados durante los meses de enero, marzo y abril del 2015. Que todo lo señalado ratifica el yerro alegado, pues la sentencia recurrida adolece de un vicio motivacional de incongruencia pues se limita a referir una respuesta expuesta por la perito de la Administración Tributaria, fuera de contexto, obviando realizar una suficiente explicación que permita conocer de manera clara y explícita, los criterios fácticos y jurídicos esenciales en que se fundamenta su decisión. La motivación consiste pues en una *"operación mental de la juez dirigida a determinar todos los extremos de una decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución por gozar de una adecuada justificación jurídica"*. Que como ha sido demostrado, la sentencia recurrida adolece de vicios en su motivación, vicio que conforme la jurisprudencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia se materializa con la ausencia de análisis y confrontación de todos los hechos. Lo cual tiene como consecuencia la nulidad de la sentencia. En lo referente a la errónea interpretación del artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que el Tribunal A quo señala que la adquisición de insumos, materias primas, servicios y activos fijos adquiridos en la construcción de obras no aportan en nada en el desarrollo de las actividades de exportación de EUROFISH S.A., consecuentemente, no cabe la devolución de IVA pagado en actividades de exportación, conforme el artículo 72 de la LRTI. Que considera que de la lectura de la norma citada y conforme la jurisprudencia de la propia Sala Especializada delo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, los requisitos para que proceda la devolución de IVA en adquisiciones locales o importaciones para exportadores son los siguientes: *" i) que se hubiese pagado el IVA. ii) Que haya sido pagado en adquisiciones locales o importaciones de bienes; y, iii) Que dichas adquisiciones o importaciones de bienes hayan sido empleadas en la fabricación de bienes que se exportan"*. Que al respecto, EUROFISH S.A., en calidad de exportador habitual, pagó IVA en la adquisición de bienes, conforme los comprobantes de venta, empleados en los bienes que se exportan. Que la acción judicial fue propuesta ante el Tribunal, insistiendo en el evidente error de hecho y de derecho con el cual fue emitido el acto impugnado, causal del recurso de revisión contemplada en el artículo 143 numeral 1 del Código Tributario. No obstante el Tribunal A quo persiste en la errónea interpretación de las condiciones para acceder al derecho de la devolución de IVA que le corresponde a EUROFISH S.A., parámetros que se encuentran plenamente establecidos en el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y; que de haberse interpretado de forma correcta, el Tribunal de instancia hubiera verificado el error en la emisión del acto, declarando consecuentemente la

aceptación del derecho a la devolución del IVA pagado en las adquisiciones de bienes durante los meses de enero, marzo y abril del 2015. Que más allá de sujetarse a las normas de interpretación y principios que se deben considerar para la aplicación de una obligación o beneficio fiscal, el Tribunal replica la definición de activos tomado por la Administración, conforme se desprende del numeral 6.6 de la sentencia. Que la decisión recurrida omite considerar la aplicación de principios contables de general aplicación, tal como lo establece el artículo 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que, de la Norma Internacional de Contabilidad NIC-16, relacionada a Propiedad, Planta y Equipo, norma técnica contable que prescribe el tratamiento contable de propiedad, planta y equipos, se desprende que las obras en curso o construcción forman parte del activo de la sociedad siempre que: “a) *Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo*; b) *el costo del elemento puede medirse con fiabilidad*”. Que considera que la condición a) de la norma técnica contable se cumple ya que EUROFISH S.A., una vez terminadas las “OBRAS EN PROCESO (instalaciones) incrementará su capacidad de producción y almacenaje lo cual generará beneficios futuros que se derivan directamente del activo que a la fecha se encontraba en construcción. Que de igual manera, la condición b) se cumple toda vez que las adquisiciones efectuadas fueron por completo medibles y cuantificadas, no sólo de acuerdo a comprobantes de venta, también conforme al reconocimiento y registro contable en OBRAS EN CURSO que nunca fue controvertido. Por todo lo expuesto solicita se case la sentencia recurrida.

4.2 El Servicio de Rentas Internas, en su contestación al recurso de casación, señala que, como antecedente, el actor interpuso una acción de impugnación contra una resolución emitida en un recurso de revisión. Que el Tribunal de instancia llegó a la siguiente conclusión: “6.8.2.- *Así las cosas, el Tribunal considera que el actor dentro del presente juicio no ha justificado legalmente lo dispuesto en la causal 1 del artículo 143 del Código Tributario esto es, “... evidente error de hecho o de derecho...”*”. Que es decir en el presente caso ni siquiera ha evidenciado como se configuraba la causal alegada, dando como resultado que los cargos alegados (falta de motivación y errónea interpretación) no sean procedentes. Respecto al caso 2 de la supuesta falta de motivación de la sentencia: Que sobre la falta de motivación la Sala Especializada ha señalado: “3.4.2.3 (...) *Esta Sala encuentra que la decisión de instancia respecto de esta glosa, está motivada, pues se enuncian los hechos, se verifica la prueba y se la valora y, en función de aquello se llega a una convicción con fundamento en las normas jurídicas que se consideraron pertinentes al caso analizado.*”. Que en resumen, toda vez que la suficiencia de la motivación se presume, corresponde al recurrente probar y formular con aceptable claridad y precisión las razones por las cuales considera se ha violentado la garantía de la motivación y, adicionalmente, es criterio de la honorable Sala Especializada siguiendo la línea de la Corte Constitucional, que se cumple con el requisito de motivación cuando se enuncian

los hechos, las pruebas valoradas y, en función de aquello, se llega a una convicción con fundamento en las normas jurídicas que se consideraron aplicables al caso analizado. Que considera que en el caso en cuestión se puede advertir que el actor no presenta con precisión cuáles son sus argumentos para considerar que la sentencia adolece de una falta de motivación y su fundamentación se basa en la inconformidad de la decisión adoptada por el Tribunal de instancia. Que se puede verificar que en el Segundo apartado del fallo se enuncian los hechos del caso, en el Tercero se detallan las pruebas admitidas y producidas en la audiencia de juicio, tanto del SRI como de EUROFISH S.A.; en el Quinto “Amparo Normativo” se enuncian las normas jurídicas aplicables y, finalmente en el Sexto “Hechos Probados relevantes para la resolución y motivación”, además de establecer los hechos probados, se explica la pertinencia de aplicación de las normas enunciadas a los antecedentes de hecho. Consecuentemente, la sentencia se encuentra debidamente fundamentada. Respecto a la supuesta errónea interpretación del artículo 72 de la LRTL, considera que en el presente caso el recurrente no realizó de forma adecuada este imprescindible y necesario ejercicio dando como resultado que su recurso no se encuentre debidamente fundamentado pues no se explica cuál fue el supuesto error de interpretación. Que dentro de la fundamentación del caso quinto del artículo 268 del COGEP no cabe consideración respecto de los hechos y corresponde a la Sala Especializada de la CNJ examinar el recurso de casación en base a los hechos considerados como ciertos en sentencia. Que, al tener como un hecho probado y aceptado por las partes que las adquisiciones no se tratan de activos fijos, no se cumple uno de los requisitos establecidos en la norma para que proceda el reintegro del IVA, por tanto la interpretación del Tribunal de instancia fue el adecuado. Por lo expuesto solicita no se case la sentencia anteriormente individualizada.

5. PROBLEMA JURÍDICO

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el **caso 2 del art. 268 del COGEP**, bajo el cargo de falta de motivación, amparado en los arts. 76.7.I) de la Constitución, 89 y 90 del COGEP; y, 130, numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial. Y por el **Caso 5**, bajo el cargo de errónea interpretación del art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “ Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: “ (...) 2. *Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando*

no cumplan el requisito de motivación; (...) 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. En el caso se alega el incumplimiento del requisito de motivación.

6.1.2. El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia.

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

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

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

“ Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [...] 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [...] 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados”.

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

“ Art. 89.- Motivación.- Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la

apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.”

“ Art. 90.- Contenido general de sentencias y autos.- Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener: (...) 5. La motivación de su decisión.”

CÓDIGO ORGÁNICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL

“ Art. 130.- FACULTADES JURISDICCIONALES DE LAS JUEZAS Y JUECES.- Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: (...) 4. Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos”.

LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

“ Art. 72.- IVA pagado en actividades de exportación.- Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El exportador deberá registrarse, previa a su solicitud de devolución, en el Servicio de Rentas Internas y éste deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal del sujeto pasivo. El mismo beneficio aplica a la exportación de servicios en los términos definidos en el Reglamento a esta Ley y bajo las condiciones y límites que establezca el Comité de Política Tributaria.

De detectarse falsedad en la información, el responsable será sancionado con una multa equivalente al doble del valor con el que se pretendió perjudicar al fisco. El reintegro del impuesto al valor agregado IVA, no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, ni a otra actividad relacionada con recursos no renovables, excepto en exportaciones mineras, en las que será aplicable el reintegro del IVA pagado por los periodos correspondientes al 1 de enero de 2018 en adelante, en los términos contemplados en el presente artículo.”

6.3. Respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP alegado, cabe precisar que la motivación se entiende como: “ *el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucional*” (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

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

6.3.2. El Tribunal de instancia luego de detallar ampliamente los argumentos de las partes procesales; determina que no se ha presentado excepción previa alguna; se pronuncia sobre la validez del procedimiento y que no existen reclamos de terceros; establece el objeto de la controversia para guiar el debate y detalla las pruebas admitidas y producidas de las partes procesales, en la audiencia de juicio.

6.3.3. En el considerando QUINTO y sus numerales, detalla las artículos constitucionales y legales pertinentes al caso en análisis.

6.3.4 En el considerando SEXTO: HECHOS RELEVANTES PARA LA RESOLUCIÓN Y MOTIVACIÓN. Inicia estableciendo en el considerando 6.1 que la motivación de los fallos, es una

garantía derivada del derecho constitucional al debido proceso, que tanto autoridades administrativas y jurisdiccionales se encuentran obligados a cumplirla. Que en la especie, es necesario que el Tribunal realice una suficiente explicación, que permita conocer de manera clara y explícita, los criterios fácticos y jurídicos esenciales en que se fundamenta su decisión, siendo la extensión de la motivación, condicionada a la mayor o menor complejidad de las cuestiones objeto de resolución. Detalla lo que establece la Corte Constitucional dentro de la sentencia, 014-17-SEP- CC, respecto a la motivación; y detalla doctrina pertinente al respecto.

6.3.5 En el considerando 6.3 el Tribunal de instancia señala que en aplicación de los arts. 313 y 311 del COGEP, corresponde al Tribunal realizar el control de legalidad del acto impugnado; y que de conformidad con las pruebas practicadas por las partes en la audiencia de juicio determina lo siguiente: Se considera que el actor EUROFISH, es una Compañía dedicada a la exportación de bienes producto de la pesca, quien ha solicitado la devolución del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los meses de enero, marzo y abril del 2015, ante lo cual la Administración Tributaria emite las Resoluciones Nos. 113012015RDEV046640; 113012015RDEV049756; y 113012016RDEV007495 con los valores definitivos a devolver.

Que la compañía actora al no estar de acuerdo con las Resoluciones antes detalladas, el 19 y 27 de noviembre de 2018, insinúa Recurso de Revisión mediante trámite No. 113082018011813 y No. 113082018012208, con el objeto de que la Directora General del Servicio de Rentas Internas, le reintegre la cantidad de USD 83.569,56, por concepto de IVA de los meses antes indicados.

Que ante el recurso de revisión propuesto por Eurofish, la Administración Tributaria procedió a emitir la Resolución No. 917012019RREV000113 que resolvió confirmar el contenido de las Resoluciones No. 113012015RDEV046640, 113012015RDEV049756 y 113012016RDEV007495, misma que fue notificada a la compañía EUROFISH S.A., el 02 de mayo de 2019, objeto de impugnación en la presente causa, por cuanto la administración tributaria habría inobservado lo dispuesto en el art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.3.6 El Tribunal *A quo*, en el considerando 6.4.1, determina que para resolver sobre el acto impugnado, es necesario observar lo que dispone el art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, donde se determina el derecho de devolución del IVA pagado en actividades de exportación; artículo referido por la parte actora, por lo que corresponde verificar las adquisiciones realizadas por la compañía Eurofish y que no fueron consideradas por la autoridad tributaria para la devolución del IVA correspondiente a los meses de enero, marzo y abril del año 2015.

6.3.7 En el considerando 6.5.1 se determina que las adquisiciones no consideradas constan el “*código*

1220101", que se encuentra contenida en la "cuenta PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO identificada con código 122, en el plan de cuentas" de la compañía EUROFISH S.A. Que las adquisiciones verificadas por la Administración Tributaria se encuentran registradas contablemente "como OBRAS EN PROCESO, y como parte de un grupo denominado por la misma compañía como PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO".

Que el SRI se ha basado en dos definiciones sobre los Activos Fijos y sobre la Propiedad, Planta y Equipo, determinando que: "Definición de **Activo Fijo** de Mercedes Bravo Valdiviezo. "El Activo Fijo está constituido por los bienes y derechos de larga duración que son utilizados en la operación del negocio o empresa y por lo tanto no están destinados para la venta". Definición de **Propiedad, Planta y Equipo** de Pedro Zapata Sánchez. "Constituyen aquellos bienes permanentes y derechos exclusivos que la empresa utiliza sin restricciones, en el desarrollo de sus actividades productivas"

Que en virtud de estas definiciones establece el Tribunal que es entendible que un activo fijo son aquellos bienes que no están disponibles para la venta; consecuentemente no formaría parte de un circulante de la empresa, entonces sería un bien duradero, pero si son necesarios para la ejecución de la actividad empresarial; que en el presente caso se ha indicado que las adquisiciones de EUROFISH se encuentran registradas en la cuenta denominada OBRAS EN PROCESO, lo cual no correspondería que Eurofish lo mantenga desde ya y sin haber concluido dicha obra, como ACTIVO FIJO; que solo se convertiría en activo fijo al momento de la conclusión de la obra; que al momento se encuentra en proceso, y que en proceso en nada aporta en la fabricación y/o comercialización de bienes que se exporten, conforme lo dispone el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.3.8 Que en virtud de lo mencionado, el Tribunal de instancia determina, en el considerando 6.8 que la Administración Tributaria, ha ejercido su facultad determinadora, basada en lo establecido en el art. 72 de la LRTI, vigente para la época, lo que confirma la perito Lcda. Valeria Beatriz Gómez Lara, indicar que "aquellos gastos u obras que se encuentran en proceso no correspondería en ese momento a **ACTIVOS FIJOS DE EUROFISH**". Por lo que no tiene asidero legal ni fáctico la alegación realizada por el contribuyente al solicitar la devolución del IVA, por lo invertido en la construcción de obras, que por el momento no aportan en nada en el desarrollo de las operaciones cotidianas de la empresa, en la fabricación y comercialización de los bienes que se exporten, y que por ende no puede ser considerado como activo fijo, como lo requiere el art. 72 de la Ley de Régimen Tributario.

6.3.9 En virtud de lo señalado el Tribunal de instancia, establece que la Administración Tributaria en la resolución impugnada, ha analizado toda la documentación que poseía en su momento,

consecuentemente no le correspondía considerar los mayores contables anexados por el contribuyente, porque no son documentos que aparecieron con posterioridad, pues esta documentación ya existía al momento de emitir la Resolución sobre la devolución del IVA, aclarando que el recurso de revisión conforme lo determina el art. 143 del Código Tributario, no es un recurso propio del contribuyente, por el contrario es una facultad potestativa extraordinaria de la máxima autoridad de la Administración Tributaria Central.

Que por lo expuesto el Tribunal señala que considera que el actor dentro del presente juicio no ha justificado legalmente lo dispuesto en la causal 1 del artículo 143 del Código Tributario, esto es, “... *evidente error de hecho o de derecho...*”; lo que pretende en su impugnación sobre la resolución del recurso de revisión es agregar actos administrativos de periodos que no se encuentran inmersos dentro del objeto de la controversia en el caso concreto.

6.3.10 En el considerando 6.9 establece el Tribunal que observa que el actor no ha desvanecido los valores a pagar que fueron determinados en el Impuesto al Valor Agregado pagado en sus actividades de exportación durante los períodos fiscales correspondientes a los meses de enero, marzo y abril del año 2015, que al contrario, se observa de manera detallada, por parte del SRI los motivos por los cuales no han sido considerados como activos fijos, los bienes en proceso dentro de la contabilidad de la Compañía EUROFISH, observando los principios establecidos en el art. 300 de la Constitución. Y que se debe considerar lo dispuesto en los arts. 83 numerales 1 y 15 de la Constitución y 96 del Código Tributario. Por lo expuesto el Tribunal, resuelve desechar la demanda planteada por la compañía EUROFISH S.A.

6.3.11. En virtud del análisis que antecede, no se evidencia que la sentencia de instancia adolezca de falta de motivación, ya que el Tribunal realiza un análisis de la controversia, estableciendo que el IVA reclamado y no considerado por el SRI, es por adquisiciones que se encuentran registradas contablemente como obras en proceso; y que, en virtud de las definiciones sobre los Activos Fijos estos son aquellos bienes que no están disponibles para la venta; consecuentemente no formaría parte de un circulante de la empresa, entonces sería un bien duradero, pero si, son necesarios para la ejecución de la actividad empresarial; y al estar registradas las adquisiciones en la cuenta denominada obras en proceso; solo se convertiría en activo fijo al momento de la conclusión de la obra; por lo que en nada aporta en la fabricación y/o comercialización de bienes que se exporten, conforme lo dispone el art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno; por lo tanto determina que la compañía actora no ha justificado legalmente lo dispuesto en la causal 1 del art. 143 del Código Tributario. Por lo tanto, existe suficiencia fáctica y jurídica, se abordan las pretensiones de las partes bajo los argumentos esgrimidos en los actos de proposición y en las audiencias respectivos, comprendiéndose el análisis y la conclusión respectiva. Hay subsunción de los hechos al derecho, por tanto se desecha el cargo bajo

el caso 2 del art. 268 del COGEP

6.4 En lo referente al caso 5, la errónea interpretación del artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno:

6.4.1. Consta como hecho probado lo siguiente: “ **6.5.1.** Las adquisiciones NO CONSIDERADAS constan el código 1220101, que se encuentra contenida en la cuenta PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO identificada con código 122, en el plan de cuentas de la compañía EUROFISH S.A.: Adquisiciones que ha sido verificado por la Administración Tributaria que se encuentran registradas contablemente como OBRAS EN PROCESO, y como parte de un grupo denominado por la misma compañía como PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO. (...) 6.7.- De estas definiciones es entendible que un activo fijo son aquellos bienes que no están disponibles para la venta, consecuentemente no formaría parte de un circulante de la empresa, entonces sería un bien duradero, pero si son necesarios para la ejecución de la actividad empresarial, en el presente caso se ha indicado que las adquisiciones de EUROFISH se encuentran registradas en la cuenta denominada OBRAS EN PROCESO, lo cual no correspondería que Eurofish lo mantenga desde ya y sin haber concluido dicha obra, como ACTIVO FIJO, solo se convertiría en activo fijo al momento de la conclusión de la obra que al momento se encuentra en proceso, y que por ende al encontrarse en proceso en nada aporta en la fabricación y/o comercialización de bienes que se exporten, conforme lo dispone el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno” . (El doble subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4.2 En virtud de que el vicio denunciado es el de errónea interpretación del art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es pertinente detallar el contenido del fallo recurrido: “ **6.4.1.-** Entonces para resolver sobre el acto impugnado antes indicado inmerso dentro de la Resolución Administrativa No 917012019RREV000113, es necesario observar lo que dispone el Art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, donde hace referencia al derecho de devolución del IVA pagado en actividades de exportación. Art. 72.- IVA pagado en actividades de exportación.- Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, (...)”

6.8.- Entonces la Administración Tributaria, ha ejercido su facultad determinadora, basada en lo establecido en el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente para la época, lo que confirma con el testimonio la señora Perito Lcda. Valeria Beatriz Gómez Lara al INDICAR muy

*claramente ante el interrogatorio de la administración tributaria que; aquellos gastos u obras que se encuentran en proceso no correspondería en ese momento a **ACTIVOS FIJOS DE EUROFISH**. Por lo que no tiene asidero legal ni fáctico la alegación realizada por el contribuyente al solicitar la devolución del IVA por cuanto la Compañía EUROFISH, ha invertido en la construcción de obras, que por el momento no aportan en nada en el desarrollo de las operaciones cotidianas de la empresa, en la fabricación y comercialización de los bienes que se exporten, y que por ende no puede ser considerado como **ACTIVO FIJO**, como lo requiere el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario”.*

6.4.3 De lo expuesto se determina que no se configura errónea interpretación alguna, en virtud de que el art.72 de la LRTI, dispone justamente lo que ha entendido y aplicado el Tribunal A quo, pues el IVA pagado en la adquisición de bienes, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, es aquel que da derecho a la devolución. Si consta como hecho probado que aún no existe un activo fijo por ser una obra en proceso de construcción, evidentemente no se puede sostener una errónea interpretación de esta norma, que es clara y objetiva, por lo que se rechaza el cargo.

6.4.4 Esta Sala deja constancia, que la conclusión a la que se arriba en este fallo, es consecuencia del estricto análisis de los vicios planteados con su argumentación vs el contenido del fallo recurrido, respetando la técnica casacional que se requiere ante un recurso extraordinario de esta naturaleza. No significa necesariamente, que nos encontremos de acuerdo con el análisis realizado en instancia.

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 30 de noviembre del 2021, a las 17h07, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí; dentro del juicio No. 13802-2019-00267.

7.3. En el presente caso no se ha rendido caución.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

El análisis en casación encuentra que no se configuran los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP, argumentados por el casacionista; ya que no se configura la falta de motivación y, bajo los hechos probados, tampoco la errónea interpretación del artículo denunciado.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL



Validar únicamente en FirmaSC.
Firmado electrónicamente por:
**LIGIA MARISOL
MEDIAYILLA**



223505806-DFE

Juicio No. 13802-2019-00030 Resolución nro. 59-2024

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 5 de febrero del 2024, las 11h33. **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 José Suing Nagua, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 13802-2019-00030.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, con anuencia de las partes procesales, se estableció el siguiente objeto de la controversia: *“SE RECONOZCA EL PAGO INDEBIDO POR LA CANTIDAD DE \$12.656,34 Y DE \$6.356,69, POR CONCEPTO DE VALORES NO DEVUELTOS POR EL IVA PROPORCIONAL, QUE LA ACCIONANTE PAGO POR LOS MESES DE DICIEMBRE DEL 2017 Y FEBRERO DEL 2018, Y COMO CONSECUENCIA DE AQUELLO, SE DEJE SIN EFECTO LEGAL LA RESOLUCION NO. 113012018RDEV162139 DE FECHA 12-11-2018 Y LA RESOLUCION NO. 113012018RDEV165962 DE FECHA 14-11-2018, RECONOCIENDO ASI EL DERECHO A LA DEVOLUCION TOTAL DEL IVA PROPORCIONAL POR LOS MESES Y AÑOS SEÑALADOS”*.

1.2. En la sentencia de mayoría recurrida se resolvió aceptar parcialmente la demanda y dispone: **1.-** Dejar sin efecto legal la Resolución No. 113012018RDEV165962 emitida el 14 de noviembre del 2018, suscrita por el Director Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas. **2.-** Reconocer a favor de la empresa accionante, la devolución del IVA proporcional, correspondiente al mes de febrero del año 2018, por el valor de USD. 25.808,95; debiéndose descontar lo ya devuelto por parte del Servicio de Rentas Internas con cargo al mes de febrero del año 2018, consecuentemente se dispone la devolución de lo pagado de manera indebida con cargo a dicho periodo fiscal, por el valor de 12.656.34 USD, más los intereses de ley correspondientes. **3.-** En lo concerniente a la Resolución No. 113012018RDEV162139 por el periodo diciembre del 2017, se ratifica la validez legal de la misma, emitida en fecha 12 de noviembre del 2018, suscrita por el Director Zonal 4 del Servicio de Rentas

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE
Firmado por
JOSE DIONICIO
SUING NAGUA
C=EC
L=QUITO
CI
1706860440

Internas.

1.3 La compañía Industria Ecuatoriana Productora de Alimentos C.A. INEPACA, y el Servicio de Rentas Internas, interponen recurso de casación contra la sentencia de mayoría del 6 de junio de 2022, a las 09h11, expedida por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí; dentro del juicio No. 13802-2019-00030, argumentando los casos 2 y 5 del art. 268 del “COGEP”.

La compañía Industria Ecuatoriana Productora de Alimentos C.A. INEPACA, presentó demanda en contra de las Resoluciones Administrativas Nos. 113012018RDEV162139 de diciembre de 2017 y 113012018RDEV165962 de febrero de 2018, relacionadas con la solicitud de devolución del impuesto al valor agregado (IVA), correspondiente al mes de diciembre del año 2017 y mes de febrero del año 2018.

1.4. Mediante auto de 5 de mayo de 2023, a las 08h41, dictado por el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admiten los recursos de casación planteados.

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.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 13802-2019-00030, 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

En la tramitación de los presentes recursos extraordinarios 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 30 de enero de 2024 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso

4.1 Recurso de casación de la compañía Industria Ecuatoriana Productora de Alimentos C.A. INEPACA.- El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en el presente caso, la sentencia incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP. Que existe falta de aplicación del art. 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno; art. 294 de la Ley de Compañías y art. 2 de la Resolución 006.Q.ICL.004 de la Superintendencia de Compañías: Que la sentencia impugnada omite la aplicación de varias normas legales e inaplica por ese motivo, un principio contable de general aceptación identificado como "*devengo*" y que fue materia litigiosa en lo relacionado con la devolución del IVA del mes de diciembre de 2017, reclamado por INEPACA. Que la decisión de mayoría se limita a señalar que como las importaciones generadoras del IVA se verificaron en el mes de noviembre de 2017, no procedía reclamar su devolución en diciembre del 2017. Que transcribe el considerando 6.10. Que el IVA de la importación se causó con el despacho de las mercaderías en aduana y esto no ha sido materia de discusión; que el exportador INEPACA reconoció la existencia del hecho generador del IVA puesto que pagó ese impuesto y lo declaró en diciembre de 2017; INEPACA reclama la devolución de ese IVA a que tiene derecho en el porcentaje proporcional que le corresponde. Que, sobre la base de las normas legales señaladas, en septiembre de 2006 la Superintendencia de Compañías expidió la Resolución No. 006 y dispuso la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF; por tanto, todos los contribuyentes sujetos a control societario tienen la obligación de acoger tales principios contables de general aceptación y que su contabilidad refleje el contenido de tales principios. Que las denominadas Normas Internacionales de Contabilidad que son de obligatorio cumplimiento contienen los principios contables de general aceptación a que se refiere el art. 20 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y entre ellas consta el OBJETIVO 17 que instituye el principio del devengo. Que el SRI, mediante liquidación automática de 14 de agosto de 2018 devolvió el IVA proporcional que correspondía al exportador INEPACA por el período diciembre de 2017; posteriormente, dictó la Resolución No. 113012018RDEV162139, impugnada en juicio, en que dispuso que INEPACA reintegre parte de ese valor; hecho que INEPACA se ve en la

necesidad de hacerlo en US \$ 6,356.69 luego de que ya había presentado la demanda, con lo cual, la acción de impugnación se convirtió en una de pago indebido. Que INEPACA importó material para el mantenimiento de redes, y materia prima para lograr la producción y exportación de atún enlatado, y asumió un IVA por tales importaciones. Que la compañía pagó el IVA en el Servicio Nacional de Aduanas, y así, adquirió el derecho al crédito tributario del IVA proporcional respecto de tales importaciones; ese IVA que pagó en noviembre de 2017 no se declaró en noviembre, ni se solicitó la devolución del IVA en las importaciones en noviembre; que lo registró contablemente en el mes siguiente sustentado en los principios contables de general aceptación que reconocen el principio del devengo. Que INEPACA lo declaró en diciembre de 2017 y solicitó la devolución por el mes de diciembre. Que según el principio del devengo que establecen las NIIF, los efectos de una transacción se deben informar en los periodos en que esos efectos se producen o tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente, tal como ocurrió en el caso presente, con el IVA que INEPACA paga efectivamente en noviembre de 2017 pero los registra con el ingreso en su inventario, en diciembre de 2017 y los declara en diciembre de 2017; por tanto, si presenta una solicitud de devolución del IVA proporcional por el crédito tributario que le corresponde como exportador, dicha solicitud corresponderá a diciembre de 2017. Que la decisión de mayoría, no obstante que asume los hechos correctamente, un pago del IVA en noviembre de 2017 y una declaración de ese impuesto en diciembre, niega el derecho del exportador INEPACA a que se le devuelva la parte proporcional de ese tributo que pagó porque omite la aplicación de las normas denunciadas. Que si se habría aplicado la normativa que se denuncia su falta de aplicación habría reconocido que los principios contables de general aceptación que traen las NIIFs son de obligatorio cumplimiento para el exportador INEPACA; y, si la sentencia habría aplicado el art. 2 de la Resolución No. 006 de la Superintendencia de Compañías, publicada en septiembre de 2006, habría concluido que dichas normas vinculantes reconocen el principio del devengo que impone hacer el registro cuando se produce el efecto económico de la transacción, aun cuando los cobros o los pagos se hubieren hecho en otros períodos. Que la sentencia habría debido concluir que el ingreso de los bienes importados como inventario de INEPACA en el mes de diciembre de 2017, no comportó una violación legal aunque el pago del impuesto se hizo en noviembre; tampoco puede provocar el efecto de una pérdida del derecho a la devolución de la parte proporcional del IVA que como exportador le corresponde, pues el contribuyente pagó el impuesto luego de que se dio el hecho generador. Sobre la Errónea interpretación de los arts. 72 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y 172 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Que en el considerando 6.10 de la sentencia los señores jueces hacen una interpretación analógica o extensiva de las normas e infieren de ellas un efecto jurídico que no está contemplado en ninguna norma tributaria. Que señalan que según el art. 172 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario

el SRI puede verificar y negar la devolución del IVA y que al haberse pagado el impuesto en noviembre no procedía su declaración en diciembre ni el derecho de INEPACA a solicitar devolución. Que el fallo recurrido extiende el efecto jurídico de las normas denunciadas para llegar a una consecuencia que no ha previsto el legislador, que el art. 72 de la LRTI da derecho a la devolución del IVA a los exportadores y que el art. 172 de su Reglamento, atribuye al Servicio de Rentas Internas la facultad de verificación de los valores devueltos automáticamente al contribuyente; que, sobre la base de esas normas, habiéndose generado el IVA en el mes de noviembre de 2017 porque la transferencia del bien o servicio se produjo en ese mes, resulta inapropiado que se haya registrado contablemente en el mes de diciembre de ese año y por ese motivo, el exportador INEPACA pierde el derecho a la devolución del IVA que reclama por el mes de diciembre de 2017. Que la sentencia debió aplicar un método de interpretación gramatical y lógico, sustentado en las previsiones literales que dichas normas establecen y de las que se desprende, con meridiana claridad, que el exportador que paga el IVA tiene derecho a que se devuelva ese IVA en la proporción que corresponda, con independencia de que el registro contable y la declaración de ese IVA pagado se haya debido hacer en otro período, con sujeción a un principio contable de general aceptación (devengo). Que ni el art. 72 de la LORTI ni el art. 172 del Reglamento de aplicación a esa ley, han previsto que la contabilización bajo el principio del devengo, genere el efecto de la pérdida del derecho del contribuyente a reclamar la devolución de ese IVA en el período en que declaró dicho tributo. Que una correcta interpretación de las normas por parte de los señores jueces habría llevado a reconocer el derecho de INEPACA a que se considere indebido el pago que hizo al devolver los valores correspondientes al IVA de diciembre de 2017. Que la errónea interpretación del art. 72 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y del art. 172 del Reglamento de Aplicación, atribuyéndole un efecto que no tienen dichas normas, llevó a los señores jueces a confirmar la Resolución No. 113012018RDEV162139 correspondiente a la devolución del IVA del periodo diciembre del 2017 y a negar la devolución de lo indebidamente pagado por INEPACA.

4.1.1. El Servicio de Rentas Internas en la contestación al recurso de casación planteado señala respecto al vicio de falta de aplicación de normas que tienen que ver con el principio contable del devengo : Que el recurrente, en su recurso determina cual es la norma que debió aplicarse y que el juez dejó de aplicar, más no determina claramente cuál fue la norma aplicada en lugar aquella y finalmente en ninguna parte de su recurso se evidencia que se haya determinado la trascendencia del vicio contenido en la sentencia, por lo que solicitamos que en lo que respecta al supuesto vicio evidenciado y atacado en el recurso planteado por el accionante, no sea aceptado y se lo rechace por improcedente. En lo referente a la errónea interpretación de los arts. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 172 del Reglamento para su aplicación: Que sobre este punto se debe: “i)

Demostrar el error de interpretación del Juez respecto a la norma aplicada; ii) Explicar cuál es el sentido o alcance correcto de la norma; y, iii) Demostrar la incidencia o transcendencia del vicio en la decisión del juzgador”. Que quien interpone recurso de casación por la causal quinta del art. 268 del COGEP, a más de los requisitos de fundamentación citados previamente, debe fundamentar el vicio in iudicando, por la violación directa de la norma sustantiva, no cabiendo consideración alguna en cuanto los hechos. Que, en la especie se denota inconformidad con el fallo sin que proceda a exhibir de forma clara el vicio supuestamente incurrido por el Tribunal, sin que se realice la demostración del error de interpretación contenido en la sentencia, ni el alcance correcto de la norma, lo cual contraviene de forma directa con la jurisprudencia para la procedencia de esta clase de recursos, solicitando que se rechace el recurso de casación interpuesto por el accionante.

4.2. Fundamentación del recurso de casación del SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. – Caso 2, por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles. Que se detalla los considerandos 6.4, 6.5, 6.6, 6.7, 6.11. Que de lo expuesto en el considerando 6.11 y la resolución del considerando SEPTIMO, la decisión judicial claramente es incompatible una vez que el Tribunal aceptó parcialmente la demanda pero, omitió en la parte considerativa de la sentencia los respaldos que permitieron concluir que era procedente una acción de pago indebido, al amparo de los arts. 221 y 307, inciso 2 del Código Tributario siendo que de la simple lectura a la sentencia, el Tribunal *A quo* fundamentó falta de motivación porque supuestamente no existen argumentos, ni normativa que justifique por qué la Administración tributaria rechazó un comprobante de factura relacionado a una exportación no válida para la administración tributaria no obstante, lo que el Tribunal consideró es que devolución, corresponde al IVA, pero, en su control de legalidad omite que el IVA estaba suspendido al momento de ingresar las mercancías a territorio ecuatoriano y que dicha suspensión se mantuvo cuando se efectuó la re exportación definitiva, razón por la que la Administración Tributaria resolvió que el actor devuelva valores indebidamente devueltos. Que los poderes públicos tienen la obligatoriedad de motivar toda resolución emitida. Que en la sentencia recurrida, el vicio motivacional que se presenta es el de inatinencia debido a que en el considerado sexto, se desprende que el Tribunal nunca dio razones para sustentar el problema jurídico que respondió, es decir, si el cargo de falta de motivación debía prosperar o no, así como la acción de pago indebido, sin embargo lo único que se encuentra es que el actor presentó una solicitud de devolución al amparo de lo determinado en la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), en el artículo. 66.2 c); y, arts. 57 y 72 y conforme a lo dispuesto en el art. 172 de su Reglamento lo cual, no está siendo cuestionado su pertinencia sino, su inatinencia pues, no se esgrimen razones que correspondan al punto controvertido, esto es el pago indebido de un valor que en su momento la administración tributaria reconoció automáticamente no obstante, la administración tributaria en

virtud al acerbo probatorio y subsunción de los hechos a las normativa aplicada en la resolución impugnada, estaba obligada a verificar si procedía o no, la devolución total de lo solicitado; de tal manera que, no incluyó en el factor proporcional un valor sobre una exportación que por su origen, corresponde a un régimen por el cual el hecho generador de IVA se configuró más no su pago, que por el efecto jurídico de su régimen aduanero estuvo suspendido, con lo cual el razonamiento del Tribunal incurre en un equivocado punto de la controversia judicial. Que el Tribunal únicamente señaló que hay falta de motivación de la Resolución No. 113012018RDEV165962 y en consecuencia se acepta la pretensión de la demandada dejando sin efecto el acto administrativo. Que de acuerdo a la Corte Constitucional basta con que el acto administrativo impugnado tenga la suficiente argumentación jurídica con un contenido explícito en dicho texto, que además puede estar implícito, lo cual no significa que los razonamientos implícitos, no tengan elementos mínimos en la resolución impugnada. Que, el punto de controversia corresponde a que el valor de exportaciones sobre las que el hecho generador (importación de bienes) excepcionalmente estuvo suspendido, este monto jamás podría aplicarse al factor proporcional para la devolución, es así que el Tribunal arbitrariamente considera que el acto impugnado y su antecedente adolecen de falta de motivación. Que la Resolución No. 113012018RDEV165962, está motivada, pues señala la normativa a aplicarse, Que la argumentación jurídica y fáctica de la sentencia recurrida es insuficiente, aparente, en la cual se presentó el vicio de inatinencia. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2.1 La compañía actora en la contestación al recurso de casación, señala que el Servicio de Rentas Internas sostiene que el Tribunal Distrital tenía la obligación de motivar sobre un hecho que no existe en la realidad y que ni siquiera fue materia del litigio, de que se habría configurado un hecho generador de IVA en la importación de pescado, pero que ese IVA generado nunca se pagó. Que esta premisa de la impugnación es falsa “(i) porque la importación de pescado a granel no genera IVA, por tanto, la importación que INEPACA hizo en febrero de 2018 jamás causó IVA; y, (ii) en el proceso contencioso tributario las partes discutimos si se debía o no considerar la exportación de ese mismo pescado como parte de las exportaciones de la empresa para calcular el coeficiente para devolución de IVA que relaciona total de exportaciones frente a ventas locales en el respectivo período mensual”. Que la resolución impugnada en juicio y el hecho que dio origen a la disputa, se refiere a la devolución de IVA de febrero de 2018 y al factor de proporcionalidad aplicable para el exportador INEPACA, dado que el SRI decidió no considerar como exportación el pescado a granel antes referido, y sin ningún fundamento de derecho rechazó el Documento de Exportación No. 02820186100095304 por el valor de US \$ 853,662.81 con la siguiente afirmación: “*MOTIVO 64: Documento de exportación con régimen no valido para sustentar la exportación*”. Que la afirmación del recurrente es que aquel acto administrativo que el Tribunal declaró sin valor jurídico, si cumplía

con los estándares de motivación que la Corte Constitucional; sin embargo, no indicó la norma de la ley que le habría autorizado al SRI a desconocer el derecho del exportador INEPACA a que se consideren como parte de las exportaciones del período la del pescado a granel respaldado con Documento de Exportación No. 02820186100095304 por el valor de US \$ 853,662.81, no obstante que reconoce que se trata de una exportación pero la descalifica como "no válida" sin explicar en qué fundamenta la categorización de exportaciones válidas o no válidas y por qué esa exportación deba ser excluida del cálculo del factor de proporcionalidad para devolución de IVA. Que en el recurso se afirma que el fallo que recurre, está viciado de inatinencia porque *"nunca dio razones para sustentar el problema jurídico que respondió"*; y, que se habría apartado de un pronunciamiento que habría hecho la Corte Constitucional y que habría establecido un test de motivación que debió aplicar para examinar el acto administrativo impugnado. Que en la sentencia no hay inatinencia alguna en el fallo recurrido; que los jueces se refirieron a la resolución No. 113012018RDEV165962 que ordenó al contribuyente INEPACA la devolución de US \$ 12 021.38 y planteó los supuestos fácticos. Que la sentencia desarrolla el criterio de la falta de motivación del acto que afectó el derecho del exportador y puso énfasis en que no hay sustento jurídico para que el SRI haya tenido a bien categorizar las exportaciones en regímenes válidos y regímenes inválidos, sin que haya una norma de derecho que fundamente tal afirmación. Que el art. 72 de la LORTI reconoce el derecho de los exportadores de obtener la devolución o reintegro del IVA que se paga en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, sin que dicha norma, ni ninguna del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario hubiere discriminado regímenes de exportación válidos o inválidos para efectos de la devolución del IVA. Lo que interesa es que se trate de una exportación que tenga carácter definitivo. Que el art. 172 del Reglamento para la Aplicación de la LORTI señala que la presentación de una solicitud de devolución del IVA procede *"una vez realizada la exportación y presentada la declaración y los anexos, que defina el Servido de Rentas Internas"*, esta norma ha sido cumplida por INEPACA. Que en febrero de 2018, el coeficiente que correspondió a INEPACA fue del 0,2732 (*coeficiente proporcional del IVA sujeto a devolución, que ya pagó el contribuyente exportador: 27.32%*). Que el SRI no tiene voluntad de devolver el IVA proporcional cuando la exportación tiene origen en una importación temporal; pero, ese no es *"régimen de exportación no válido para sustentar la exportación"* sino un régimen de importación que para los arts. 72 de la LORTI y 172 del Reglamento a la LORTI es jurídicamente indiferente; por ello, la decisión de la autoridad tributaria de desconocer esta exportación específica es arbitraria porque ninguna norma tributaria ha excluido el derecho a devolución de IVA cuando la exportación tiene como antecedente una internación temporal. Que por lo expuesto solicita rechazar el recurso de casación.

5. Problema jurídico

Sobre el recurso de casación del Servicio de Rentas Internas: Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el **caso 2** del art. 268 de COGEP, por el vicio motivacional de incongruencia del fallo; al amparo de los arts. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República; y 92 del Código Orgánico General de Procesos.

Sobre el recurso presentado por la compañía Industria Ecuatoriana Productora de Alimentos C.A. INEPACA: Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en **falta de aplicación** de los arts. 20 de la Ley De Régimen Tributario Interno; 294 de la Ley de Compañías; y del art. 2 de la Resolución 006.Q.ICI.004 de la Superintendencia de Compañías; y **errónea interpretación** de los arts. 72 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y 172 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno; al amparo del **caso 5 del art. 268 del COGEP**.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. Los recursos 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:(...) **2.** Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. (...) **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 Respecto a la falta de aplicación alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente esta vicio consiste en 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...” . (Murcia Ballén, Humberto., 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá – Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327);

6.1.2 Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta 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); en otras palabras la errónea interpretación de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador.

6.2 La Administración Tributaria manifiesta que se ha violentado las siguientes normas:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [...] 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [...] 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

CÓDIGO ORGANICO GENERAL DE 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 La compañía Industria Ecuatoriana Productora de Alimentos C.A. INEPACA, manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

Art. 20.- Principios generales.- La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo.

Art. 72.- IVA pagado en actividades de exportación.- Las personas naturales y las

sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El exportador deberá registrarse, previa a su solicitud de devolución, en el Servicio de Rentas Internas y éste deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal del sujeto pasivo. (...)”.

REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

Art. 172.- Devolución del impuesto al valor agregado a exportadores de bienes.- (...) El valor a devolver por efectos del derecho al crédito tributario por el IVA pagado y retenido se considerará tomando en cuenta el factor de proporcionalidad que represente la totalidad de exportaciones realizadas frente a las ventas efectuadas en los términos que el Servicio de Rentas Internas señale mediante Resolución de carácter general.(...) El Servicio de Rentas Internas podrá verificar si los valores fueron debidamente devueltos a través de un control posterior a la devolución. En caso de que la administración tributaria detectare que la devolución fue efectuada por montos superiores a los que correspondan de conformidad con la Ley, este Reglamento y la resolución que para el efecto expida, podrá cobrar estos valores, incluyendo intereses o compensarlos con futuras devoluciones a favor del beneficiario del derecho”.

LEY DE COMPAÑÍAS

Art. 294.- El Superintendente de Compañías determinará mediante resolución los principios contables que se aplicarán obligatoriamente en la elaboración de los balances de las compañías sujetas a su control.

RESOLUCIÓN 006.Q.ICI.004 de la Superintendencia de Compañías.

Artículo 2. Disponer que las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF", sean de aplicación obligatoria por parte de las entidades sujetas a control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación y presentación de estados financieros, a partir del 1 de enero del 2009”

RESOLUCIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.

6.4. Es importante precisar que el fallo recurrido analiza dos resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, la una correspondiente a la devolución de IVA del mes de febrero de 2018 y la otra correspondiente al mes de diciembre de 2017. Los recursos de casación interpuestos, se refiere cada uno de ellos sólo a una de las resoluciones, por tanto, en el análisis se especificará a qué resolución se ha hecho referencia en cada caso.

La Administración Tributaria argumenta que la sentencia del Tribunal A quo incurre en el caso 2 del art. 268 de COGEP, por el vicio motivacional de inatinencia del fallo (cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles), al pronunciarse respecto a la Resolución No. **113012018RDEV165962**, que se pronuncia respecto a **la devolución del IVA del mes de febrero de 2018.**

6.4.1 El doctor Santiago Andrade Ubidia en su libro La Casación Civil en el Ecuador, páginas 135 y 136, Andrade & Asociados, Fondo Editorial, expresa: “ ... También pueden presentarse vicios de inconsistencia o incongruencia en el fallo mismo, cuando no hay armonía entre la parte considerativa y resolutive, así lo establece la causal quinta, que prevé defectos en la estructura del fallo (que no contenga los requisitos exigidos por la Ley), al igual que la contradicción o incompatibilidad en la parte dispositiva: debe entenderse que estos vicios emanan del simple análisis del fallo cuestionado y no de la confrontación entre éste, la demanda y la contestación, ya que en esta última hipótesis estaríamos frente a los vicios contemplados en la causal cuarta. El fallo casado será incongruente cuando se contradiga a sí mismo, en cambio será inconsistente cuando la conclusión del silogismo no esté debidamente respaldada por las premisas del mismo. El recurrente deberá efectuar el análisis demostrativo de la incongruencia o inconsistencia acusadas a fin de que el tribunal de casación pueda apreciar si existe realmente o no el vicio alegado” .

6.4.2. La Corte Constitucional en el párrafo 88 de la sentencia No. 1158-17-EP/21 señala: “ 88. Toda argumentación jurídica debe ser coherente frente a las partes porque el artículo 76.7.l de la Constitución en concordancia con el art. 76.7.c *ibíd.*74 establece que una motivación no es suficiente si en ella no se muestra que las partes procesales han sido oídas. En este sentido, la Corte IDH ha establecido que la motivación es una “ argumentación racional [... que] debe mostrar que han sido debidamente tomados en cuenta los alegatos de las partes” 75. Aunque la Corte aclara que “ [e]l deber de motivación no exige una respuesta detallada a todos y cada uno de los argumentos de las partes76, sino una respuesta a los argumentos principales y esenciales al objeto de la controversia” 77 (énfasis añadido). Y, a nivel legislativo, los artículos 5.18 del COIP y 4.9 de la LOGJCC obligan al juzgador a pronunciarse sobre los argumentos “ relevantes” expuestos por los

*sujetos procesales dentro del juicio. De ahí que esta Corte haya reiterado que la motivación de las decisiones judiciales debe guardar “congruencia” 78 con las “alegaciones de las partes” 79, particularmente, con sus “argumentos relevantes” 80; de manera que “[l]a omisión de responder a los argumentos relevantes de las partes es un asunto que afecta a la suficiencia de la motivación” 81. En consecuencia: Para que un auto o sentencia se considere motivado debe contener congruencia argumentativa que implica que el juez conteste motivadamente, al menos, los argumentos relevantes alegados por las partes. Así, se debe verificar que el auto o sentencia en cuestión *guard[e] la debida relación entre los alegatos vertidos por las partes, los antecedentes de hecho extraídos de las alegaciones de las partes y las normas jurídicas aplicadas al caso concreto, sobre las que también se fundamentó su pertinencia para el caso concreto*” (énfasis añadido).*

6.4.3 En la especie se denuncia que la sentencia de instancia es contradictoria como se aprecia en los considerandos 6.4 al 6.7, 6.11 y séptimo del fallo, donde el Tribunal se pronuncia sobre el IVA del mes de febrero del año 2018.

Revisado el fallo en su parte pertinente medular, se cita el numeral 6.11 en el que se sustenta el recurrente (SRI) para presentar el yerro bajo el caso 2 (incongruencia), al señalar incongruencia entre la parte considerativa y la parte resolutive del fallo: “ **6.11.- Respecto a la resolución No. 113012018RDEV165962, que ordena la devolución de 12.021,38 USD en lo concerniente al periodo de febrero del 2018, ha podido evidenciar este Tribunal que el problema se centra en establecer si el documento de exportación No. 02820186100095304, con comprobante de venta No. 5789, por el valor total de venta 853.662,81 USD ha sido o no exportado bajo un régimen válido, considerando el antecedente que, este producto exportado fue adquirido bajo un régimen de internación temporal. Queda claro para este Tribunal que la actividad a la cual se dedica de manera habitual el contribuyente, hoy actor de la causa, es la exportación y envasado de pescado, actividad que como ha quedado acreditado mediante la intervención de los peritos, así como del contenido mismo de los actos administrativos demandados, conlleva venta y comercialización de bienes en mercados internacionales; de la revisión prolija del expediente, así como del acto de proposición inicial, se colige que el actor de la causa sustenta la impugnación de este cargo en la falta de motivación del acto administrativo que negó la devolución total del IVA reclamado por INEPACA por el mes de febrero del año 2018 como consta en el numeral 52.3 y siguientes de la demanda, de lo expuesto, no se evidencia cual es la normativa legal, así como cuál es el argumento lógico y razonable empleado por el SRI para no considerar la exportación realizada por el contribuyente, obrando en una falta de motivación en la decisión adoptada en la Resolución No. 113012018RDEV165962, hecho que no puede ser subsanado por este Tribunal y que deja sin validez jurídica al acto**

administrativo singularizado.

Mal hace el SRI en considerar que el régimen de importación indistintamente del empleado, limita el derecho del contribuyente a solicitar el reintegro o devolución del IVA pagado mensualmente por un contribuyente que exporta, con factor de proporcionalidad, pues son cuestiones independientes y excluyentes, criterio que se pronuncia en razón de lo constante en el acto administrativo impugnando y que origina las diferencias impugnadas.

Por las consideraciones antes expuestas, el Tribunal señala que INEPACA tiene derecho a la devolución de la totalidad del IVA proporcional que declaró y pagó para la exportación de su producto respecto al periodo de febrero del año 2018.

De los autos se verifica a fs. 125 a 128, que INEPACA pagó la totalidad de los valores solicitados a reintegro por parte del SRI, incluyendo los intereses generados hasta la fecha de pago, por el valor de \$12,656.34 y \$6,356.69 (fs.125 a 126) **correspondiendo atender la devolución de lo pagado de manera indebida en lo concerniente al periodo febrero del año 2018"** .

De este análisis se observa claramente que los juzgadores A quo, analizaron el único cargo presentado por el actor respecto de dicho mes, esto es: “ ..de la revisión prolija del expediente, así como del acto de proposición inicial, se colige que el actor de la causa **sustenta la impugnación de este cargo en la falta de motivación del acto administrativo que negó la devolución total del IVA reclamado por INEPACA por el mes de febrero del año 2018** como consta en el numeral 52.3 y siguientes de la demanda” , y, llegan a la conclusión de: “ **no se evidencia cual es la normativa legal, así como cuál es el argumento lógico y razonable empleado por el SRI para no considerar la exportación realizada por el contribuyente, obrando en una falta de motivación en la decisión adoptada en la Resolución No. 113012018RDEV165962, hecho que no puede ser subsanado por este Tribunal y que deja sin validez jurídica al acto administrativo singularizado**”. Pero también, en la parte considerativa se refieren a que la empresa actora, tiene derecho a la devolución de lo que pago íntegramente, pues procedió a reintegrar los valores solicitados por el SRI y que, el SRI hace mal “ **en considerar que el régimen de importación indistintamente del empleado, limita el derecho del contribuyente a solicitar el reintegro o devolución del IVA pagado**” .

6.4.3 Ahora bien, corresponde citar ahora la parte resolutive correspondiente para determinar si en efecto existe o no incongruencia: “ ... **ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCION Y DE LAS LEYES DE LA REPUBLICA**” , **acepta parcialmente** la demanda y dispone: **1.- Dejar sin efecto legal la Resolución No. 113012018RDEV165962 emitida el 14 de noviembre del 2018, suscrita por el**

Director Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas. 2.- Reconocer a favor de la empresa accionante, la devolución del IVA proporcional, correspondiente al mes de febrero del año 2018, por el valor de USD. 25.808,95; debiéndose descontar lo ya devuelto por parte del Servicio de Rentas Internas con cargo al mes de febrero del año 2018, consecuentemente se dispone la devolución de lo pagado de manera indebida con cargo a dicho periodo fiscal, por el valor de 12.656,34 USD, más los intereses de ley correspondientes...”, de la que se puede apreciar que es consecuente con el análisis realizado en la parte considerativa tanto en la conclusión 1 como en la 2, que se encuentran sustentadas en el razonamiento contenido en el numeral 6.11 del fallo recurrido, citado previamente y que, además da respuesta a los argumentos de las partes dentro del litigio, siendo consecuente con el objeto de la controversia: “ **SE RECONOZCA EL PAGO INDEBIDO POR LA CANTIDAD DE \$12.656,34 Y DE \$6.356,69, POR CONCEPTO DE VALORES NO DEVUELTOS POR EL IVA PROPORCIONAL, QUE LA ACCIONANTE PAGO POR LOS MESES DE DICIEMBRE DEL 2017 Y FEBRERO DEL 2018, Y COMO CONSECUENCIA DE AQUELLO, SE DEJE SIN EFECTO LEGAL LA RESOLUCION NO. 113012018RDEV162139 DE FECHA 12-11-2018 Y LA RESOLUCION NO. 113012018RDEV165962 DE FECHA 14-11-2018, RECONOCIENDO ASI EL DERECHO A LA DEVOLUCION TOTAL DEL IVA PROPORCIONAL POR LOS MESES Y AÑOS SEÑALADOS**”. Por tanto, esta Sala no evidencia que exista ni contradicción ni incongruencia en el fallo recurrido, en los términos planteados por la parte recurrente. Consecuentemente se desecha el cargo.

RESOLUCIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN DE LA COMPAÑÍA INDUSTRIA ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS C.A. INEPACA.

6.5. 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, en función de los vicios y yerros alegados.

Dentro de este cargo, la parte recurrente cuestiona el análisis respecto de la **resolución No. 113012018RDEV162139** por el periodo diciembre del 2017.

Respecto a la **falta de aplicación** de los arts. 20 de la Ley De Régimen Tributario Interno; 294 de la Ley de Compañías; y del art. 2 de la Resolución 006.Q.ICI.004 de la Superintendencia de Compañías, se han verificado los siguientes hechos probados y, aquellos no controvertidos en el fallo recurrido: “ **6.5.- Que, acorde a lo determinado en la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), en el Art. 66.2**

c); y, Arts. 57 y 72, en relación con lo dispuesto en el Art. 172 de su Reglamento, INEPACA solicitó la devolución del valor proporcional del IVA, por los períodos mensuales antes citados, que corresponden a los años 2017 y 2018, peticiones que le fueron concedidas automáticamente por la Administración Tributaria en una parte, evidenciándose diferencias no reconocidas. 6.6.- Que la administración tributaria (SRI), a través de la Dirección Zonal 4, se pronunció, emitiendo los actos administrativos impugnados en esta causa, que contienen las resoluciones que atienden las solicitudes de devolución del impuesto al valor agregado (IVA) a exportadores de bienes, al contribuyente INDUSTRIA ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS C.A. INEPACA, reconociendo el derecho a la devolución del crédito del IVA pagado y retenido, correspondientes al mes de diciembre del año 2017, por el valor de: \$41,787.44 (fs.34 a 39vlt.); y, el mes de febrero del 2018, por el valor de: \$12.962,85 (fs.26 a 31). 6.7.- Al respecto, se ordena que el contribuyente debe devolver a favor del SRI, el valor de \$5,985,70, por el mes de diciembre del 2017; y, el valor de \$12,021,38 por febrero del 2018, al no reconocer valores de comprobantes de pago cuestionados por el SRI, en un caso por incorporarse a un periodo mensual que no corresponde (diciembre del 2017) y en otro caso por incorporarse documentos de exportación con régimen no valido (febrero del 2018). (...).6.10.- Ahora bien, no obstante a lo señalado debe este Tribunal considerar cuales han sido las circunstancias propias de cada resolución demandada para establecer si ha existido o no el correcto dimensionamiento y reconocimiento del derecho a la devolución del crédito tributario a favor del contribuyente (IVA pagado y retenido en exportaciones) y consecuentemente dirimir si lo solicitado a reintegro a favor del SRI tiene o no asidero dentro los hechos expuestos y soportados mediante medios probatorios dentro de este proceso. En esa línea de ideas advierte este tribunal con respecto a la Resolución No. 113012018RDEV162139, que ordena el reintegro del valor de 5.985,70 USD en lo concerniente al periodo diciembre del 2017 la administración tributaria ha sustentado su aceptación al derecho a devolución y reconocimiento parcial del crédito tributario del Impuesto al Valor Agregado pagado y retenido, en el hecho que las importaciones realizadas con el refrendo No. 02820171000754690 con liquidación No. 35419754 por el valor de IVA pagado de 17.436,10 USD; y refrendo No. 02820171000791842 con liquidación No. 35484255 por el valor de IVA pagado de 15.939,88 USD fueron generadas durante el periodo mensual de noviembre del 2017, como data de foja 101 a 108 del expediente judicial, y liquidadas en fecha 7 de noviembre del 2017 y 22 de noviembre del 2017 respectivamente, y que constan incluso en ambos informes periciales presentados por las partes, entrando a discusión si ese valor del IVA debe imputarse al mes de diciembre del 2017 bajo las consideraciones del principio de “ Devengado” . El artículo 72 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, señala: “ Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos

empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días..” ; de lo cual refiere este Tribunal que el primer estamento es que ese IVA solicitado a reintegro o devolución se encuentre pagado, de igual forma el último inciso del artículo 172 del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica Régimen Tributario Interno (LORTI), establece que; “ En caso de que la administración tributaria detectare que la devolución fue efectuada por montos superiores a los que correspondan de conformidad con la Ley, este Reglamento y la resolución que para el efecto expida, podrá cobrar estos valores, incluyendo intereses o compensarlos con futuras devoluciones a favor del beneficiario del derecho...” ; lo cual habilita la facultad de verificación que tiene el SRI sobre los valores reintegrados de manera automática. En conclusión sobre este cargo, ha podido evidenciar este Tribunal en mérito de las pruebas aportadas y practicadas en la audiencia de juicio así como de las conclusiones sostenidas por la perito del Servicio de rentas internas, que dichas operaciones económicas, así como el IVA correspondiente a las mismas fueron pagadas en el mes de noviembre del 2017, y que lo solicitado a reintegro por parte del actor de la causa corresponde al mes de diciembre del año 2017, por lo cual dicho IVA resulta impropio a lo peticionado por el contribuyente, no cabe duda que el hecho generador del IVA como génesis del crédito tributario se da cuando existe la transferencia de un bien/servicio, el pago del mismo, la entrega del bien, o lo que suceda primero según las reglas del artículo 61 de la Ley Orgánica Régimen Tributario Interno (LORTI), por lo cual este Tribunal desecha el cargo presentado por el actor respecto a la Resolución No. 113012018RDEV162139, confirmando la legalidad de la misma” . (el doble subrayado es de esta Sala de Casación).

6.5.2 Cuando se fundamenta el vicio de falta de aplicación, se ha establecido por parte de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia que para la fundamentación de este cargo se requiere que en la argumentación se determine lo siguiente: i) Determinar cuál es la norma a aplicarse a los hechos materia de la Litis y que el juzgador dejó de aplicarla; ii) Argumentar sobre las razones por las cuales se debía aplicar la norma propuesta; iii) Determinar qué norma fue aplicada en lugar de aquella que da solución al problema jurídico materia de la decisión judicial; y, iv) Demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador.

En la especie el casacionista no determina qué norma fue aplicada en lugar de aquella que da solución al problema jurídico; tampoco explica como hubiere incidido la aplicación de las normas acusadas como “falta de aplicación” en la decisión de la causa, pues no basta con señalar que esto habría

ocurrido sin dar una explicación razonada derivada de un análisis puntual; lo que se observa es que el casacionista plantea 2 vicios, por un lado la falta de aplicación en los términos señalados precedentemente; y, por otro, la errónea interpretación de dos normas (art. 72 LRTI y 172 RLRTI), pero no existe una correcta estructura de la proposición jurídica del vicio de “falta de aplicación”, existiendo falta de técnica casacional; lo cual no puede ser subsanado por esta Sala de Casación, por lo especial y técnico de este recurso.

Por otro lado, se evidencia del recurso de casación, que la parte recurrente pretende a través del caso 5, que esta Sala proceda a valorar hechos, como el supuesto “devengo”, que no han sido clarificados en el fallo de instancia y no corresponde bajo este yerro, en sede casacional, hacerlo. Por lo que por este extremo también es inviable el vicio alegado.

6.5.3 Respecto al vicio de errónea interpretación de los arts. 72 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y 172 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se observan los siguientes hechos probados en el fallo recurrido: “6.10 (...) *El artículo 72 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, señala: “...”; de lo cual refiere este Tribunal que el primer estamento es que ese IVA solicitado a reintegro o devolución se encuentre pagado, de igual forma el último inciso del artículo 172 del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica Régimen Tributario Interno (LORTI), establece que “...”; lo cual habilita la facultad de verificación que tiene el SRI sobre los valores reintegrados de manera automática*. (el doble subrayado es de esta Sala de Casación).

De lo expuesto, no se evidencia una errónea interpretación, ya que el Tribunal establece correctamente que el art. 72 LRTI, dispone que el primer estamento para que ese IVA solicitado a reintegro o devolución es que se encuentre pagado; y que el último inciso del art. 172 RLORTI, habilita la facultad de verificación que tiene el SRI sobre los valores reintegrados de manera automática; situaciones que contemplan puntualmente dichas normas respectivamente, más allá de ser un hecho no controvertido que las peticiones de IVA fueron concedidas automáticamente por el Servicio de Rentas Internas en virtud de ellas.

6.5.9 Cabe reiterar que el Tribunal de instancia en el presente caso, fundamentó su decisión en los hechos probados antes descritos y en la disposición del art. 61 de la LRTI, que no ha sido reprochada. Cabe dejar sentado, por otro lado, que el recurrente no establece cuál debía ser la correcta interpretación de dichas normas, consecuentemente, por todo lo señalado, se desecha el cargo.

6.6 Para concluir, es necesario advertir a los juzgadores de instancia, que para que se configure una conversión a una acción de pago indebido, no basta que exista un “ pago” como tal, sino que para determinar su procedencia, deberá hacerse el análisis jurídico pertinente en primer lugar para determinar si efectivamente es un “ pago de una obligación tributaria” o es un reintegro de valores, situación muy distinta; en segundo lugar, debe además definirse si en efecto reúne los elementos de un pago indebido tributario, para establecer si es o no procedente la conversión.

6.7. Esta Sala deja constancia, que la conclusión a la que se arriba en este fallo, es consecuencia del estricto análisis de los vicios planteados con su argumentación vs el contenido del fallo recurrido, respetando la técnica casacional que se requiere ante un recurso extraordinario de esta naturaleza. No significa necesariamente, que nos encontremos de acuerdo con el análisis realizado en instancia.

7. Decisión

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

7.2. No Casar la sentencia de mayoría del 6 de junio de 2022, a las 09h11, expedida por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí; dentro del juicio No. 13802-2019-00030.

7.3. En el presente caso no se ha rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP.

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 casa el fallo recurrido, por no configurarse los yerros y los vicios alegados, ya sea por falta de técnica casacional o, simplemente por no encontrarse en el análisis su ocurrencia.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL



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



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

JL/AM

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

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

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