EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

SENTENCIAS, RESOLUCIONES, JUICIOS Y AUTOS

R 210, R 211, R 213

Año II - Nº 381 - 71 páginas
Quito, miércoles 28 de octubre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

229833198-DFE

Juicio No. 17510-2021-00204 RESOLUCION 210-2024

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 25 de abril del 2024, las 11h28. **VISTOS**: Los abogados Jaime Santiago Mejía Andrade y Santiago Ricardo Gavilánez Velásquez, en calidad de apoderados especiales y procuradores judiciales de la compañía FIDEICOMISO SAN FRANCISCO, interponen recurso de casación en contra del fallo dictado el martes 07 de junio de 2022, las 08h40, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en el juicio de impugnación No. 17510-2021-00204.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: ª Discernir respecto de la legalidad de la resolución nro. 117012021RREC043505 s/f, con la cual el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas aceptó parcialmente su reclamo formal de pago en exceso del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2018, con arrastre de crédito tributario de años anteriores, exclusivamente en el desconocimiento del saldo correspondiente al ejercicio fiscal 2014; y, en lo procedente y de ser el caso, disponer la devolución del mismo, más intereses.º

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en el fallo antes referido resolvió: ª En lo que atañe al pago indebido o excesivo, es de considerar los pronunciamientos emitidos por la Corte Suprema de Justicia en los fallos antes referidos por lo que ha correspondido a la compañía actora, justificar el derecho a la devolución que solicita, lo que conlleva probar el pago, la existencia del crédito a su favor, y la oportunidad de lo pedido; lo dicho evidencia la ineludible necesidad de conocer la composición de dichos saldos, en su totalidad, en incluso, sin discriminación, aplicándose las mismas reglas, tanto para el ejercicio fiscal acumulado, cuanto sus antecesores. A este efecto, conforme lo dispone el artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno y de acuerdo con lo manifestado, el arrastre del crédito tributario viene conformado por los saldos insolutos de años anteriores, sin que pudieren ser de mayor a 3 años de antigüedad, en función de la fecha de declaración en contraste con aquella en la que

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

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

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

se realizó el pedido, pues es en el único momento en el que se constituye al deudor en mora que, en el caso, sería el 18 de septiembre de 2019. Es así como, habiéndose presentado la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014, y cual es al que obedece la negativa a la devolución, el 28 de abril de 2015, conforme consta en el texto de la demanda y anexos del informe pericial, a la fecha en la que se solicitó el reintegro del saldo del crédito tributario, excedieron los 3 años otorgados por el precitado artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario, motivo por el cual, no cabe su devolución por extemporáneo. Lo dicho evidencia la legitimidad del acto impugnado, en tanto negó el reintegro de los valores correspondientes a dicho año.-

Sin que quepa realizar consideración adicional, los suscritos jueces del III tribunal del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, rechazamos la demanda presentada por el FIDEICOMISO PASEO SAN FRANCISCO. En consecuencia se ratifica la legitimidad de la resolución nro. 117012021RREC043505, s/f, con la cual el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas aceptó parcialmente su reclamo formal de pago en exceso del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2018, con arrastre de crédito tributario de años anteriores.º

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 19 de julio de 2022, las 11h23, los procuradores judiciales de la compañía actora interponen recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en: caso 1, por el vicio de errónea interpretación de normas procesales; caso 3 por haberse resuelto lo que fue materia del litigio , y por omitirse resolver algún punto de la controversia y, por el caso 5 del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación de normas de derecho sustantivo

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 20 de julio de 2022, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP.

1.5. Admisión: En auto de 16 de agosto de 2023, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, dispuso que la parte recurrente aclare su recurso respecto de las observaciones

detalladas en dicho auto. En escrito de 22 de agosto de 2023, las 09h56, presentado por la compañía recurrente, se atiende lo dispuesto en el auto de 16 de agosto de 2023. Mediante auto de admisibilidad de 24 de agosto de 2023, las 10H36, el referido Conjuez de la Sala resolvió admitir el recurso de casación planteado exclusivamente por las causales 5 (errónea interpretación del art. 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno e indebida aplicación del art. 2392 del Código Civil) y 3 del art. 268 del cogep.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el sorteo de 19 de octubre de 2023, las 17h34, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021. Actúa el Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita, de conformidad con el acta de sorteo de 9 de febrero de 2024, en reemplazo del Dr. José Suing Nagua, actual Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.2. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver los recursos de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial,

reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Para fundamentar el recurso respecto del caso 3 del artículo 268 del COGEP, explica que a su entender son dos los vicios en que incurre el Tribunal : 1) Haber resuelto temas que no fueron materia del litigio (extra petita). Indica que al contrastar el libelo de la demanda, la pretensión, la contestación de la demanda y el objeto de la controversia, queda claro que lo planteado al tribunal era analizar si el arrastre de saldos de crédito tributario desconocidos en la etapa administrativa (año 2014) tenía como consecuencia la reliquidación de los valores a devolver en años posteriores (2018); que el tribunal hace un análisis respecto de la acción propuesta y en el marco de las normas citadas desecha la demanda porque supuestamente habría prescrito la acción para devolución de valores de año 2014, lo que no fue materia de la controversia ni formó parte de las alegaciones; que si el Tribunal de instancia hubiese resuelto lo solicitado por las partes, habría llegado a la conclusión de la que la existencia del saldo de 2014, compensado en ejercicios posteriores aumentaba el valor a devolver en el 2018, por un simple ejercicio matemático en el que se compensa primero los créditos más antiguos y se mantienen los más recientes; 2) que como consecuencia de lo anterior, el Tribunal omite resolver lo que si fue objeto de la demanda, esto es, la devolución del saldo, luego de la reliquidación solicitada en el ejercicio del 2018, como resultado del análisis del proceso administrativo y los elementos puestos consideración del tribunal, los cuales traen como consecuencia que se case la sentencia reemplazando los fundamentos equivocados del tribunal y se determine la devolución de saldos pendientes a la accionante. Indica que al contrastar el libelo de la demanda , la pretensión, la contestación a la demanda y el objeto de la controversia, el tribunal debía analizar si el arrastre de saldos de crédito tributario del 2014, desconocidos en fase administrativa, tenía

como consecuencia la reliquidación de los valores a devolver en los años posteriores, específicamente en el 2018; que al resolver sobre la acción propuesta y en el marco de las normas citadas procede a desechar la demanda porque supuestamente habría prescrito la acción para devolución de los valores del año 2014, cuando aquello no fue materia de la controversia ni formó parte de las alegaciones de las partes; que como consecuencia de haber resuelto aquello que no fue materia del litigio , se omite tratar aquello que sí fue tema de la controversia, esto es, la devolución del saldo, luego de la reliquidación solicitada, de los valores a favor de la accionante en el ejercicio 2018.

4.2. Respecto del caso 5 determina que los vicios que imputa a la sentencia es la errónea interpretación del artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que, si el tribunal aquo lo hubiese entendido rectamente, la conclusión hubiese sido distinta, al analizar el arrastre y compensación de crédito tributario, que si la interpretación hubiese sido adecuada no tendría cabida el art. 2392 del Código Civil en lo referente a la prescripción, pues el caso no se refiere a la extinción del derecho de la accionante de pedir que se le restituya lo excesivamente pagado, sino que se refiere a la reliquidación de saldos en función del crédito tributario de años anteriores que fueron materia de compensación previa; que dicha norma establece un mecanismo y límite de tiempo dentro del cual el contribuyente puede solicitar la devolución de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta que excedan al impuesto a la renta causado, que la norma, al caso concreto, se aplica cuando existe un saldo a favor de retenciones en la fuente de impuesto a la renta, que para ejemplificar el yerro interpretativo se refiere a la prelación para aplicar las retenciones en la fuente al pago del impuesto causado que se presenta cuando existe un mayor valor de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta durante varios ejercicios económicos, lo cual da lugar a que el contribuyente solicite la devolución del pago en exceso de impuesto a la renta, que el saldo a favor que se declara se compone en parte con el valor del crédito tributario de años anteriores, luego de compensar el impuesto causado más el valor de las retenciones en la fuente del ejercicio en curso, debiendo precisar que el crédito tributario de años anteriores más antiguo es el año que sirve para pagar el impuesto causado del ejercicio que corresponda, que el saldo remanente del crédito tributario de impuesto a la renta de años anteriores es del 2014, constante en la declaración del 2015, que consecuentemente el accionante no solicitó la devolución del crédito tributario del ejercicio fiscal del 2014, sino

que se reconozca que este existe y que como consecuencia de su existencia se ratifique la validez de la información registrada por concepto de crédito tributario por retenciones en la fuente de impuesto a la renta de años anteriores en las declaraciones de impuesto a la renta de los años 2014 a 2018 presentados por parte de la accionante y finalmente se disponga la devolución de las retenciones en la fuente del año 2018 con arrastre el crédito tributario de años anteriores; que la errónea interpretación del artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno, ocurre junto con la indebida aplicación del art. 2392 del Código Civil, norma esta última que regula la prescripción, debido a que el Tribunal asumió indebidamente que la accionante pretendía la devolución del saldo del crédito tributario del ejercicio económico 2014 constante en la declaración del impuesto a la renta del año 2015, interpretación errónea por la que el Tribunal consideró que el derecho había prescrito, que esa interpretación es tan errada, que ni el SRI alegó tal particularidad como excepción, ni en la demanda ni en la audiencia preliminar, ni en la audiencia de juicio, porque la prescripción de ese remanente de crédito tributario nunca fue asunto controvertido, pues el asunto en controversia consistió en verificar que el mismo contaba con documentación tributaria de soporte que sustente su existencia; que la accionante nunca pretendió la devolución de las retenciones en la fuente en el ejercicio fiscal 2014, sino demostrar sus existencia y una vez verificada su existencia se reconozca la devolución a favor del FIDEICOMISO PSF del saldo de retenciones en la fuente de impuesto a la renta correspondientes al ejercicio fiscal 2018 que se generaron por arrastre de crédito de los años anteriores, hechos que no corresponden a los argumentos que motivaron la sentencia recurrida y que son ajenos al asunto controvertido

4.3 Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, con relación a la errónea interpretación del artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno por el caso 5, expresa que el Tribunal interpreta de forma literal el art. 47 en cuestión, sin distorsionar ni el alcance su sentido, pues la norma es clara en establecer que el término de 3 años para solicitar la evolución ha fenecido y por ende son extemporáneos ; que el actor no expone en forma clara los argumentos por los que se pueda identificar cuál es el error de interpretación en que incurrió el tribunal de instancia, tampoco expone cuál es el verdadero alcance y sentido del artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sus alegatos únicamente demuestran su inconformidad con la decisión ; que en reiterados fallos la Sala ha sido

enérgica respecto de la técnica casacional, sobre la precisión que debe tener el recurrente al plantear un cargo o vicio, que le recurrente no ha logrado desarrollar argumentos claros respecto de cuál es el yerro interpretativo; con relación a la indebida aplicación del artículo 2391 del Código Civil, señala que la Sala ha establecido parámetros para la procedencia del cargo de indebida aplicación: ª i) Determinar las razones por las cuales no debió aplicarse las normas consideradas como infringidas en la solución de los hechos que se juzga, ii) determinar cuál es la norma que correspondía ser aplicada y iii) demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el jugador¼ º; que el recurrente en la exposición de los antecedentes establece la inconformidad de la parte accionante ya que el tribunal observó que para el ejercicio 2014 había prescrito el derecho del contribuyente, el cual a la fecha que pretende su reconocimiento por una autoridad competente ya había transcurrido más de tres años, que con ello se concluye que el actor debió solicitar el reconocimiento del supuesto crédito tributario ante la autoridad competente a efecto de ser utilizado y compensado; que el Tribunal considera que la Administración Tributaria buscó el respeto a los presupuestos necesarios para el reconocimiento de los créditos tributarios , lo cual como ya se ha expuesto demandan que el art. 2392 del Código Civil sea aplicado como norma supletoria.; que tampoco en ningún momento de la interposición del recurso de casación la parte accionante ha señalado cuál era la norma llamada a resolver la causa, sino que únicamente ha expresado su inconformidad con el resultado; que la parte accionante no explica cómo la aplicación de la norma hubiese permitido que la conclusión sea diferente, esto es la ilegalidad de la Resolución impugnada, con la cual se aceptó parcialmente su reclamo formal de pago en exceso del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2018, con arrastre de crédito tributario.

4.4. Con relación al vicio al amparo del caso 3, expresa que, el recurrente sostiene la existencia de dichos cargos por cuanto el Tribunal omitió resolver algunos aspectos; que sobre la causal tercera la Corte Nacional de Justicia ha establecido que para la configuración del caso 3, se requiere que el actor detalle las alegaciones vertidas por el actor, las excepciones plateadas por la defensa; el detalle del objeto del litigio y con ello clarificar cuál ha sido el punto en debate que el Tribunal omitió resolver; que en el recurso el actor únicamente demuestra su inconformidad con lo resuelto por el tribunal de instancia porque en primer lugar se ha otorgado más de lo pedido y por tanto se ha incurrido en vicio

extra petita y por medio de esta inconformidad señala que no se han atendido los puntos que se pusieron a discusión; que en los acápites 6.3 y 6.4 de la sentencia se hace el análisis de los puntos de la demanda y su contestación, que el tribunal resolvió todo aquello que las partes solicitaron en sus actos de proposición.

5. Problema jurídico

En base a los argumentos esgrimidos por la compañía recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso tercero, al haber resuelto temas que no fueron materia del litigio (extra petita); o, en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por la errónea interpretación del artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6. Análisis del Tribunal de Casación

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

6.2. El caso 3, recoge los vicios de ultra petita y de extra petita, así como los de citra petita o mínima petita; sobre esta causal de casación se ha señalado ª¼ El vicio de incongruencia ultra petita se configura cuando la sentencia excede el contenido de la pretensión u oposición, concediendo o negando más de lo reclamado por las partes. Se da una agregación oficiosa a los contenidos esenciales del thema decidendum: el órgano resuelve todas las cuestiones planteadas pero, además, otra u otras no propuestas.º; en tanto que ª¼ Es sentencia citra o infra petita la que omite considerar y decidir una pretensiónº; además ª¼ Así; son decisorios incongruentes no sólo los citra o infra petitos o los ultra petitos, sino también los extra petitos o salidos de tema. Denominación esta última que damos a las resoluciones que por modificar lo pretendido, haciendo sustituciones en su causa petendi, o en la persona que deduce o contra quien se deduce, o en su objeto inmediato o mediato, termina juzgando una pretensión distinta a la concretamente sometida a decisión. Por ello puede afirmarse que si el demandante modifica, altera o transforma todos, alguno o algunos de los elementos de la pretensión, hay mutación en la demanda, y si esa modificación transformación o alteración la

hace el juez, hay incongruencia extra petita.º

6.3. El casacionista, denuncia los vicios de extra petita y citra petita.

6.4. Corresponde contrastar las excepciones y pretensiones de la demanda y de la contestación a la misma con la parte dispositiva del fallo recurrido, dado que el principio de congruencia del fallo requiere que la sentencia guarde consonancia con las pretensiones, las excepciones y la resolución; por tanto la actividad del juez está limitada a lo pedido por los litigantes (tanto en la demanda como en la contestación) y su pronunciamiento debe enmarcarse en esos límites, lo que evita que se produzca incongruencia o inconsonancia en una resolución.

6.5. En base a lo manifestado por el recurrente, esta Sala procede a realizar el siguiente estudio: (i) la sentencia recoge la referencia del actor a que el acto impugnado niega la devolución del arrastre del crédito tributario de impuesto a la renta del año 2014 por falta de presentación de documentación de respaldo del registro; y la pretensión de la parte actora para que se declare la ilegalidad del acto que impugna y que se disponga la devolución de los valores, al haberse acompañado en el proceso judicial la documentación por cuya omisión se negó la devolución, esto es, los comprobantes de retención; (ii) la sentencia también reseña lo que refiere la parte demandada, en el sentido que son necesarios los documentos de sustento del crédito tributario, para validar si estos cumplen con los requisitos que exigen los arts. 39, 40 y 98 del Reglamento de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios; documentos que el contribuyente debía conservar por 7 años (referencias que se puede corroborar de la revisión directa de la contestación a la demanda); finalmente, plantea la falta de derecho del accionante y la improcedencia de la demanda, solicitando se deseche la demanda y se declare la validez del acto impugnado; (iii) el objeto de la controversia, recogido en el apartado 4.2 de la sentencia (que se puede verificar en el acta de la audiencia preliminar que obra a fojas 160 a 161 vuelta), consta: ªDiscernir respecto de la legalidad de la Resolución No. 117012021RREC043505 s/f, con la cual el Director del Servicio de Rentas Internas aceptó parcialmente su reclamo formal de pago en exceso del Impuesto a la Renta del año fiscal 2018, con arrastre de crédito tributario de años anteriores, exclusivamente en el caso de desconocimiento del saldo correspondiente al ejercicio fiscal 2014; y en lo

procedente y de ser el caso, disponer la devolución del mismo, más intereses"; (iv) en el fallo se niega la demanda en función de una circunstancia distinta a la que motivó la resolución impugnada y que no fue alegada en la contestación a la demanda, esto es, haber presentado fuera de término un pedido de pago indebido. Para ello los jueces hicieron alusión en primer lugar al control de legalidad y posteriormente expresaron que en caso de pago indebido debía demostrarse el pago y que este fue indebido, así como que la acción se haya intentado antes de que hubiere vencido el término legal para el efecto.

6.6. Como puede apreciarse, se constata que en efecto los jueces resolvieron en función del control de legalidad, facultad propia y exclusiva de ellos; y que, además, también se encontraba contemplado dentro del objeto controvertido fijado con anuencia de las partes procesales, resolver sobre la legalidad del acto impugnado.

6.7. Lo que debe analizarse es, si en el ejercicio del control de legalidad los jueces pueden abordar este tipo de situaciones, como la ocurrida en instancia.

6.8. El art. 313 del COGEP dispone: "Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos". (El resaltado es de esta Sala).

6.9. En primer lugar, debemos descartar que el precepto implique una simple consagración del principio de iura novit curia, pues solo se alude a este en una parte del precepto ("supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho"), el cual está consagrado en los arts. 91 del COGEP y 140 del Código Orgánico de la Función Judicial para todas las materias. Además, es claro que la aplicación del derecho para resolver el caso está reservada a los jueces. Por ello, el iura novit curia no implica un apartamiento del principio dispositivo, sino que en aquellos puntos controvertidos se aplique la ley que corresponda, aunque sea distinta a la que, según las partes, permitía resolver la litis.

6.10. El art. 313 del COGEP adiciona a aquel punto que regularmente se debe resolver en todas las materias (puntos controvertidos) y el principio de iura novit curia, otros: (i) aquellos que en relación directa con los puntos controvertidos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnado; (ii) supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho; iii) apartándose del criterio que las partes atribuyen a los hechos.

6.11. Ahora bien, en función de esta norma que es la que prevé que los juzgadores realicen el control de legalidad respecto a aquellos aspectos relacionados con los puntos controvertidos, esta Sala advierte que esos aspectos no pueden abarcar el análisis integral del proceso en fondo y forma, sino, únicamente se podrán abordar aquellos aspectos que guardan relación con la legalidad de dicho proceso y/o acto administrativo, y que, afecten a los puntos controvertidos, sin que las partes deban o tengan que haberse pronunciado sobre ellos, como es el caso de aquellas circunstancias que se producen dentro de un proceso y que son capaces de generar la nulidad del mismo o de la resolución o acto impugnado.

Como ejemplos (no taxativos), tenemos que los juzgadores podrán hacer control de legalidad de aspectos que inciden en el proceso generando indefensión a las partes, como las notificaciones mal efectuadas, la falta de motivación, la caducidad de la facultad determinadora (de orden público), la incompetencia de autoridad administrativa, la resolución de peticiones o acciones que han sido admitidas fuera del término legal, entre otros. Nótese que el control de legalidad abarca sólo aspectos que se refieren a la tutela del debido proceso, garantizando que no se vulnere el derecho a la defensa de las partes procesales, de forma que, los juzgadores pueden corregir estas deficiencias ocurridas en sede administrativa cuando la causa ha sido puesta en su conocimiento. Esto permite que el proceso transcurra sin novedades, limpio, para que pueda expedirse el fallo que corresponda sobre el fondo del asunto; caso contrario, a tiempo, los juzgadores de encontrar estas irregularidades, podrán corregirlas con los efectos señalados por el ordenamiento jurídico, según sea el caso, siempre precautelando los derechos de las partes.

6.12. En el caso puntual analizado, se observa también que en el objeto controvertido fijado en la audiencia respectiva, con anuencia de las partes, se estableció ª el revisar la legalidad del

acto impugnadoº, situación que además fue cumplida por los juzgadores.

6.13. En función de lo expuesto se determina que el Tribunal de instancia no incurre en el vicio de extra petita alegado; ya que Tribunal al hacer el control de legalidad respectivo, como lo permite la norma, ha llegado a una conclusión relacionada con el objeto controvertido: ªDiscernir respecto de la legalidad de la resolución nro. 117012021RREC043505 s/f, con la cual el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas aceptó parcialmente su reclamo formal de pago en exceso del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2018, con arrastre de crédito tributario de años anteriores, exclusivamente en el desconocimiento del saldo correspondiente al ejercicio fiscal 2014; y, en lo procedente y de ser el caso, disponer la devolución del mismo, más intereses.º, pues para resolver aquel, indudablemente debía analizar y pronunciarse en primer lugar sobre la legalidad de dicha resolución, para lo cual aplicó el control de legalidad propio de los juzgadores.

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

La resolución de una solicitud fuera de los términos legales establecidos para el efecto, sin duda se trata de un caso de pérdida de competencia de la autoridad respectiva para resolver, tal y como lo contempla el art. 105 del Código Orgánico Administrativo, generando una consecuencia contemplada en la propia norma; siendo por tanto, parte de aquellas circunstancias que deben ser abordadas dentro del control de legalidad.

7. Respecto al yerro alegado bajo el caso 5,con el vicio de errónea interpretación del art. 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno e indebida aplicación del art. 2392 del Código Civil), esta Sala debe insistir en primer lugar que en instancia no existió un análisis del fondo de la controversia, como consecuencia del control de legalidad efectuado, así lo establece el propio Tribunal: ª...Es así como, habiéndose presentado la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014, y cual es al que obedece la negativa a la devolución, el 28 de abril de

2015, conforme consta en el texto de la demanda y anexos del informe pericial, a la fecha en la que se solicitó el reintegro del saldo del crédito tributario, excedieron los 3 años otorgados por el precitado artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario, motivo por el cual, no cabe su devolución por extemporáneo. Lo dicho evidencia la legitimidad del acto impugnado, en tanto negó el reintegro de los valores correspondientes a dicho año.-ª Siendo así, los únicos hechos probados, son aquellos derivados del control de legalidad, esto es que la solicitud de reintegro del saldo del crédito tributario fue realizada cuando habían transcurrido más de los tres años señalados en el art. 47 de la Ley de Régimen Tributario.

Adicionalmente, más allá de lo señalado, se observan errores importantes en la construcción del vicio referido, pues la parte recurrente no ha señalado que norma debía aplicarse en lugar de aquella que considera indebidamente aplicada (art. 2392 CC) y, como hubiere incidido en la decisión de la causa si los juzgadores no aplicaban el art. referido del Código Civil y aplicaban la norma que a su criterio debía ser aplicada (y que no fue señalada en el recurso de casación). Tampoco han señalado cuál debía ser la interpretación del art. 47 LRTI reprochado y cómo hubiere incidido en la decisión de la causa, bajo los hechos probados. Esta situación no puede ser suplida por esta Sala, dado el carácter extraordinario y técnico del recurso de casación, que no constituye una nueva instancia, consecuentemente, esto es suficiente para desechar los vicios alegados bajo el caso 5 del art. 268 del COGEP.

8. Decisión

Este Tribunal de la Sala especializada de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve NO CASAR la sentencia.

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

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resolución de fácil comprensión:

No se admiten los yerros y vicios alegados, por errónea construcción de la proposición jurídica imputable al recurrente y, porque no se configuran los mismos bajo el análisis técnico casacional que ha sido realizado.

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

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

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 25 de abril del 2024, las 11h28. VISTOS: Los abogados Jaime Santiago Mejía Andrade y Santiago Ricardo Gavilánez Velásquez, en calidad de apoderados especiales y procuradores judiciales de la compañía FIDEICOMISO SAN FRANCISCO, interponen recurso de casación en contra del fallo dictado el martes 07 de junio de 2022, las 08h40, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en el juicio de impugnación No. 17510-2021-00204.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: ª Discernir respecto de la legalidad de la resolución nro. 117012021RREC043505 s/f, con la cual el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas aceptó parcialmente su reclamo formal de pago en exceso del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2018, con arrastre de crédito tributario de años anteriores, exclusivamente en el desconocimiento del saldo correspondiente al ejercicio fiscal 2014; y, en lo procedente y de ser el caso, disponer la devolución del mismo, más intereses.º

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en el fallo antes referido resolvió: ª En lo que atañe al pago indebido o excesivo, es de considerar los pronunciamientos emitidos por la Corte Suprema de Justicia en los fallos antes referidos por lo que ha correspondido a la compañía actora, justificar el derecho a la devolución que solicita, lo que conlleva probar el pago, la existencia del crédito a su favor, y la oportunidad de lo pedido; lo dicho evidencia la ineludible necesidad de conocer la composición de dichos saldos, en su totalidad, en incluso, sin discriminación, aplicándose las mismas reglas, tanto para el ejercicio fiscal acumulado, cuanto sus antecesores. A este efecto, conforme lo dispone el artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno y de acuerdo con lo manifestado, el arrastre del crédito tributario viene conformado por los saldos insolutos de años anteriores, sin que pudieren ser de mayor a 3 años de antigüedad, en función de la fecha de declaración en contraste con aquella en la que se realizó el pedido, pues es en el único momento en el que se constituye al deudor en mora que, en el caso, sería el 18 de septiembre de 2019. Es así como, habiéndose presentado la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014, y cual es al que obedece la negativa a la devolución, el 28 de abril de 2015, conforme consta en el texto de la demanda y anexos del informe pericial, a la fecha en la que se solicitó el reintegro del saldo del crédito tributario, excedieron los 3 años otorgados por el precitado artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario, motivo por el cual, no cabe su devolución por extemporáneo. Lo dicho evidencia la legitimidad del acto impugnado, en tanto negó el reintegro de los valores correspondientes a dicho año.-

Sin que quepa realizar consideración adicional, los suscritos jueces del III tribunal del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, rechazamos la demanda presentada por el FIDEICOMISO PASEO SAN FRANCISCO. En consecuencia se ratifica la legitimidad de la resolución nro. 117012021RREC043505, s/f, con la cual el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas aceptó parcialmente su reclamo formal de pago en exceso del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2018, con arrastre de crédito tributario de años anteriores.º

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 19 de julio de 2022, las 11h23, los procuradores judiciales de la compañía actora interponen recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en: caso 1, por el vicio de errónea interpretación de normas procesales; caso 3 por haberse resuelto lo que fue materia del litigio , y por omitirse resolver algún punto de la controversia y, por el caso 5 del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación de normas de derecho sustantivo

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 20 de julio de 2022, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP.

1.5. Admisión: En auto de 16 de agosto de 2023, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, dispuso que la parte recurrente aclare su recurso respecto de las observaciones detalladas en dicho auto. En escrito de 22 de agosto de 2023, las 09h56, presentado por la compañía recurrente, se atiende lo dispuesto en el auto de 16 de agosto de 2023. Mediante auto de admisibilidad de 24 de agosto de 2023, las 10H36, el referido Conjuez de la Sala resolvió admitir el recurso de casación planteado exclusivamente por las causales 5 (errónea interpretación del art. 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno e indebida aplicación del art. 2392 del Código Civil) y 3 del art. 268 del cogep.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el sorteo de 19 de octubre de 2023, las 17h34, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

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

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

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Para fundamentar el recurso respecto del caso 3 del artículo 268 del COGEP, explica que a su entender son dos los vicios en que incurre el Tribunal : 1) Haber resuelto temas que no fueron materia del litigio (extra petita). Indica que al contrastar el libelo de la demanda, la pretensión, la contestación de la demanda y el objeto de la controversia, queda claro que lo planteado al tribunal era analizar si el arrastre de saldos de crédito tributario desconocidos en la etapa administrativa (año 2014) tenía como consecuencia la reliquidación de los valores a devolver en años posteriores (2018); que el tribunal hace un análisis respecto de la acción propuesta y en el marco de las normas citadas desecha la demanda porque supuestamente habría prescrito la acción para devolución de valores de año 2014, lo que no fue materia de la controversia ni formó parte de las alegaciones; que si el Tribunal de instancia hubiese resuelto lo solicitado por las partes, habría llegado a la conclusión de la que la existencia del saldo de 2014, compensado en ejercicios posteriores aumentaba el valor a devolver en el 2018, por un simple ejercicio matemático en el que se compensa primero los créditos más antiguos y se mantienen los más recientes; 2) que como consecuencia de lo anterior, el Tribunal omite resolver lo que si fue objeto de la demanda, esto es, la devolución del saldo, luego de la reliquidación solicitada en el ejercicio del 2018, como resultado del análisis del proceso administrativo y los elementos puestos consideración del tribunal, los cuales traen como consecuencia que se case la sentencia reemplazando los fundamentos equivocados del tribunal y se determine la devolución de saldos pendientes a la accionante. Indica que al contrastar el libelo de la demanda , la pretensión, la contestación a la demanda y el objeto de la controversia, el tribunal debía analizar si el arrastre de saldos de crédito tributario del 2014, desconocidos en fase administrativa, tenía como consecuencia la reliquidación de los valores a devolver en los años posteriores, específicamente en el 2018; que al resolver sobre la acción propuesta y en el marco de las normas citadas procede a desechar la demanda porque supuestamente habría prescrito la acción para devolución de los valores del año 2014, cuando aquello no fue materia de la

controversia ni formó parte de las alegaciones de las partes; que como consecuencia de haber resuelto aquello que no fue materia del litigio , se omite tratar aquello que sí fue tema de la controversia, esto es, la devolución del saldo, luego de la reliquidación solicitada, de los valores a favor de la accionante en el ejercicio 2018.

4.2. Respecto del caso 5 determina que los vicios que imputa a la sentencia es la errónea interpretación del artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que, si el tribunal aquo lo hubiese entendido rectamente, la conclusión hubiese sido distinta, al analizar el arrastre y compensación de crédito tributario, que si la interpretación hubiese sido adecuada no tendría cabida el art. 2392 del Código Civil en lo referente a la prescripción, pues el caso no se refiere a la extinción del derecho de la accionante de pedir que se le restituya lo excesivamente pagado, sino que se refiere a la reliquidación de saldos en función del crédito tributario de años anteriores que fueron materia de compensación previa; que dicha norma establece un mecanismo y límite de tiempo dentro del cual el contribuyente puede solicitar la devolución de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta que excedan al impuesto a la renta causado, que la norma, al caso concreto, se aplica cuando existe un saldo a favor de retenciones en la fuente de impuesto a la renta, que para ejemplificar el yerro interpretativo se refiere a la prelación para aplicar las retenciones en la fuente al pago del impuesto causado que se presenta cuando existe un mayor valor de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta durante varios ejercicios económicos, lo cual da lugar a que el contribuyente solicite la devolución del pago en exceso de impuesto a la renta, que el saldo a favor que se declara se compone en parte con el valor del crédito tributario de años anteriores, luego de compensar el impuesto causado más el valor de las retenciones en la fuente del ejercicio en curso, debiendo precisar que el crédito tributario de años anteriores más antiguo es el año que sirve para pagar el impuesto causado del ejercicio que corresponda, que el saldo remanente del crédito tributario de impuesto a la renta de años anteriores es del 2014, constante en la declaración del 2015, que consecuentemente el accionante no solicitó la devolución del crédito tributario del ejercicio fiscal del 2014, sino que se reconozca que este existe y que como consecuencia de su existencia se ratifique la validez de la información registrada por concepto de crédito tributario por retenciones en la fuente de impuesto a la renta de años anteriores en las declaraciones de impuesto a la renta de los años 2014 a 2018 presentados por parte de la accionante y finalmente se disponga la

devolución de las retenciones en la fuente del año 2018 con arrastre el crédito tributario de años anteriores; que la errónea interpretación del artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno, ocurre junto con la indebida aplicación del art. 2392 del Código Civil, norma esta última que regula la prescripción, debido a que el Tribunal asumió indebidamente que la accionante pretendía la devolución del saldo del crédito tributario del ejercicio económico 2014 constante en la declaración del impuesto a la renta del año 2015, interpretación errónea por la que el Tribunal consideró que el derecho había prescrito, que esa interpretación es tan errada, que ni el SRI alegó tal particularidad como excepción, ni en la demanda ni en la audiencia preliminar, ni en la audiencia de juicio, porque la prescripción de ese remanente de crédito tributario nunca fue asunto controvertido, pues el asunto en controversia consistió en verificar que el mismo contaba con documentación tributaria de soporte que sustente su existencia; que la accionante nunca pretendió la devolución de las retenciones en la fuente en el ejercicio fiscal 2014, sino demostrar sus existencia y una vez verificada su existencia se reconozca la devolución a favor del FIDEICOMISO PSF del saldo de retenciones en la fuente de impuesto a la renta correspondientes al ejercicio fiscal 2018 que se generaron por arrastre de crédito de los años anteriores, hechos que no corresponden a los argumentos que motivaron la sentencia recurrida y que son ajenos al asunto controvertido

4.3 Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, con relación a la errónea interpretación del artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno por el caso 5, expresa que el Tribunal interpreta de forma literal el art. 47 en cuestión, sin distorsionar ni el alcance su sentido, pues la norma es clara en establecer que el término de 3 años para solicitar la evolución ha fenecido y por ende son extemporáneos ; que el actor no expone en forma clara los argumentos por los que se pueda identificar cuál es el error de interpretación en que incurrió el tribunal de instancia, tampoco expone cuál es el verdadero alcance y sentido del artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sus alegatos únicamente demuestran su inconformidad con la decisión ; que en reiterados fallos la Sala ha sido enérgica respecto de la técnica casacional, sobre la precisión que debe tener el recurrente al plantear un cargo o vicio, que le recurrente no ha logrado desarrollar argumentos claros respecto de cuál es el yerro interpretativo; con relación a la indebida aplicación del artículo 2391 del Código Civil, señala que la Sala ha establecido parámetros para la procedencia del

cargo de indebida aplicación: ª i) Determinar las razones por las cuales no debió aplicarse las normas consideradas como infringidas en la solución de los hechos que se juzga, ii) determinar cuál es la norma que correspondía ser aplicada y iii) demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el jugador¼ º; que el recurrente en la exposición de los antecedentes establece la inconformidad de la parte accionante ya que el tribunal observó que para el ejercicio 2014 había prescrito el derecho del contribuyente, el cual a la fecha que pretende su reconocimiento por una autoridad competente ya había transcurrido más de tres años, que con ello se concluye que el actor debió solicitar el reconocimiento del supuesto crédito tributario ante la autoridad competente a efecto de ser utilizado y compensado; que el Tribunal considera que la Administración Tributaria buscó el respeto a los presupuestos necesarios para el reconocimiento de los créditos tributarios , lo cual como ya se ha expuesto demandan que el art. 2392 del Código Civil sea aplicado como norma supletoria.; que tampoco en ningún momento de la interposición del recurso de casación la parte accionante ha señalado cuál era la norma llamada a resolver la causa, sino que únicamente ha expresado su inconformidad con el resultado; que la parte accionante no explica cómo la aplicación de la norma hubiese permitido que la conclusión sea diferente, esto es la ilegalidad de la Resolución impugnada, con la cual se aceptó parcialmente su reclamo formal de pago en exceso del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2018, con arrastre de crédito tributario.

4.4. Con relación a los cargos de extra y citra petita al amparo del caso 3, expresa que, el recurrente sostiene la existencia de dichos cargos por cuanto el Tribunal omitió resolver algunos aspectos; que sobre la causal tercera la Corte Nacional de Justicia ha establecido que para la configuración del caso 3, se requiere que el actor detalle las alegaciones vertidas por el actor, las excepciones plateadas por la defensa; el detalle del objeto del litigio y con ello clarificar cuál ha sido el punto en debate que el Tribunal omitió resolver; que en el recurso el actor únicamente demuestra su inconformidad con lo resuelto por el tribunal de instancia porque en primer lugar se ha otorgado más de lo pedido y por tanto se ha incurrido en vicio extra petita y por medio de esta inconformidad señala que no se han atendido los puntos que se pusieron a discusión; que en los acápites 6.3 y 6.4 de la sentencia se hace el análisis de los puntos de la demanda y su contestación, que el tribunal resolvió todo aquello que las partes solicitaron en sus actos de proposición.

5. Problema jurídico

En base a los argumentos esgrimidos por la compañía recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso tercero, al haber resuelto temas que no fueron materia del litigio (extra petita); o, en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por la errónea interpretación del artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6. Análisis del Tribunal de Casación

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

6.2. El caso 3, recoge los vicios de ultra petita y de extra petita, así como los de citra petita o mínima petita; sobre esta causal de casación se ha señalado ª¼ El vicio de incongruencia ultra petita se configura cuando la sentencia excede el contenido de la pretensión u oposición, concediendo o negando más de lo reclamado por las partes. Se da una agregación oficiosa a los contenidos esenciales del thema decidendum: el órgano resuelve todas las cuestiones planteadas pero, además, otra u otras no propuestas.º; en tanto que ª¼ Es sentencia citra o infra petita la que omite considerar y decidir una pretensiónº; además ª¼ Así; son decisorios incongruentes no sólo los citra o infra petitos o los ultra petitos, sino también los extra petitos o salidos de tema. Denominación esta última que damos a las resoluciones que por modificar lo pretendido, haciendo sustituciones en su causa petendi, o en la persona que deduce o contra quien se deduce, o en su objeto inmediato o mediato, termina juzgando una pretensión distinta a la concretamente sometida a decisión. Por ello puede afirmarse que si el demandante modifica, altera o transforma todos, alguno o algunos de los elementos de la pretensión, hay mutación en la demanda, y si esa modificación transformación o alteración la hace el juez, hay incongruencia extra petita.º

6.3. El casacionista, denuncia los vicios de extra petita y citra petita.

6.4. Corresponde contrastar las excepciones y pretensiones de la demanda y de la contestación a la misma con la parte dispositiva del fallo recurrido, dado que el principio de congruencia del fallo requiere que la sentencia guarde consonancia con las pretensiones, las excepciones y la resolución; por tanto la actividad del juez está limitada a lo pedido por los litigantes (tanto en la demanda como en la contestación) y su pronunciamiento debe enmarcarse en esos límites, lo que evita que se produzca incongruencia o inconsonancia en una resolución.

6.5. En base a lo manifestado por el recurrente, esta Sala procede a realizar el siguiente estudio: (i) la sentencia recoge la referencia del actor a que el acto impugnado niega la devolución del arrastre del crédito tributario de impuesto a la renta del año 2014 por falta de presentación de documentación de respaldo del registro; y la pretensión de la parte actora para que se declare la ilegalidad del acto que impugna y que se disponga la devolución de los valores, al haberse acompañado en el proceso judicial la documentación por cuya omisión se negó la devolución, esto es, los comprobantes de retención; (ii) la sentencia también reseña lo que refiere la parte demandada, en el sentido que son necesarios los documentos de sustento del crédito tributario, para validar si estos cumplen con los requisitos que exigen los arts. 39, 40 y 98 del Reglamento de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios; documentos que el contribuyente debía conservar por 7 años (referencias que se puede corroborar de la revisión directa de la contestación a la demanda); finalmente, plantea la falta de derecho del accionante y la improcedencia de la demanda, solicitando se deseche la demanda y se declare la validez del acto impugnado; (iii) el objeto de la controversia, recogido en el apartado 4.2 de la sentencia (que se puede verificar en el acta de la audiencia preliminar que obra a fojas 160 a 161 vuelta), consta: ª Discernir respecto de la legalidad de la Resolución No. 117012021RREC043505 s/f, con la cual el Director del Servicio de Rentas Internas aceptó parcialmente su reclamo formal de pago en exceso del Impuesto a la Renta del año fiscal 2018, con arrastre de crédito tributario de años anteriores, exclusivamente en el caso de desconocimiento del saldo correspondiente al ejercicio fiscal 2014; y en lo procedente y de ser el caso, disponer la devolución del mismo, más intereses º; (iv) en el fallo se niega la demanda en función de una circunstancia distinta a la que motivó la resolución impugnada y que no fue alegada en la contestación a la demanda, esto es, la prescripción de un pedido de pago indebido. Para ello los jueces hicieron alusión en primer lugar al control de

legalidad y posteriormente expresaron que en caso de pago indebido debía demostrarse el pago y que este fue indebido, así como que la acción se haya intentado antes de que prescriba.

6.6. Como puede apreciarse, se constata que en efecto los jueces resolvieron en función de una circunstancia por la que no se había trabado la controversia (oportunidad de la acción en sede administrativa) y no por aquello en qué sí inspiró la acción y la contestación (presentación de la documentación cuya omisión ocasionó el rechazo de la devolución en sede administrativa).

6.7. Lo que debe analizarse es si en el ejercicio del control de legalidad los jueces pueden efectuar un análisis íntegro del procedimiento administrativo y de su decisión, negando la pretensión del actor por una razón distinta a la alegada por la propia administración, y si, como consecuencia de ello, queda atenuada, en materia contencioso administrativa, el principio dispositivo y el efecto de la causal tercera del art. 268 del COGEP.

6.8. El art. 313 del COGEP dispone: ª Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechosº.

6.9. En primer lugar, debemos descartar que el precepto implique una simple consagración del principio de iura novit curia, pues solo se alude a este en una parte del precepto (ª supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derechoº), el cual está consagrado en los arts. 91 del COGEP y 140 del Código Orgánico de la Función Judicial para todas las materias. Además, es claro que la aplicación del derecho para resolver el caso está reservada a los jueces. Por ello, el iura novit curia no implica un apartamiento del principio dispositivo, sino que en aquellos puntos controvertidos se aplique la ley que corresponda, aunque sea distinta a la que, según las partes, permitía resolver la litis.

6.10. El art. 313 del COGEP adiciona a aquel punto que regularmente se debe resolver en

todas las materias (puntos controvertidos) y el principio de iura novit curia, otros: (i) aquellos que en relación directa con los puntos controvertidos comporte control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnado; (ii) apartándose del criterio que las partes atribuyen a los hechos.

6.11. Así, diseñando las frases en otro orden, el Tribunal puede: (i) verificar los antecedentes y fundamentos de la resolución en los puntos que tengan relación directa con los puntos controvertidos; (ii) tener un criterio de los hechos distinto a los que han sido asignado por las partes, y fallar en consecuencia.

6.12. El apartamiento o matización del principio dispositivo que la norma impone, se reduce a dos: (i) que ante un punto controvertido (pero no en relación con un punto no controvertido), el Tribunal podrá, no solo sustraerse a las normas invocadas por las partes (si los considera impropios de la litis, aplicando otros), sino que también puede revisar los antecedentes (actos previos o procedimiento) y fundamentos (sustentos) de la decisión, aunque no se haya referido la parte procesal a ellos; (ii) que para la parte procesal unos hechos produzcan o dejen de producir un efecto o consecuencia, pero los jueces discrepen de esa percepción y por tanto impongan su propio sentido al dictar el fallo.

6.13. Ejemplos de esas dos eventualidades las tenemos en: (i) una impugnación a un acto determinativo, en que se alegue que hubo caducidad de la facultad determinadora, que obliga a los jueces a revisar integralmente los antecedentes en cuanto a esa alegación, así como revisar los fundamentos por los que el funcionario administrativo consideró que fue oportuna la determinación, sin limitarse a revisar únicamente aquellos datos o circunstancias mencionados en la demanda; (ii) una impugnación de un acto determinativo con intervención de autoridad incompetente, en que el recurrente estima que deba producirse reenvío a sede administrativa, pero los jueces consideren que no se produce ese efecto, sino otro.

6.14. Existen otros supuestos, desarrollados por la jurisprudencia, acerca de situaciones de orden público que deben ser analizadas aunque no hayan sido alegadas por las partes, como la propia caducidad, que se distingue de la prescripción, que debe ser expresamente alegada. En virtud de que el Tribunal cita el artículo 2392 del Código Civil como sustento de la

prescripción de la acción, debemos tomar en cuenta que el artículo que le sigue (2393) dispone que la prescripción debe ser alegada y que el juez no puede declararla de oficio, por lo que no se encuentra esa circunstancias entre aquellas que son de orden público, ni se puede encuadrar en el control de legalidad que atenúa el principio dispositivo.

6.15. En cualquier caso, no se trata de que los jueces efectúen una revisión integral de lo actuado en sede administrativa y suplantar dicha fase, fuera del asunto controvertido o con desconexión de lo planteado por las partes. Aun cuando se haya fijado como objeto de la controversia el revisar la legalidad del acto impugnado, ello no significa que este objeto englobe asuntos no controvertidos en la demanda y contestación, ni establecer criterios para hechos que ni siquiera han sido mencionados por las partes. En consecuencia, de ninguna manera el ejercicio del control de legalidad constituye una autorización al juez para ignorar el principio dispositivo y convertir en inaplicable un reproche bajo la causal tercera del art. 268 del COGEP.

6.16. En función de que no se trató el asunto específicamente mencionado por la parte actora (sustentar con comprobantes de retención la realidad de su crédito tributario; para lo cual presentó la prueba), y más bien se negó la pretensión en función de una circunstancia que no fue referida en el acto administrativo ni en la contestación de la demanda (prescripción de la solicitud y ulterior reclamo formal en sede administrativa), se acepta el cargo y se casa la sentencia sin necesidad de analizar los restantes cargos bajo la causal quinta.

6.17. En función de lo que dispone el art. 273.3 del COGEP y los arts. 4 y 6 la Resolución 07-2017 de la Corte Nacional, corresponde emitir sentencia de mérito.

7. Sentencia de mérito

7.1. Los apartados vv) y ww) de la Resolución No. 117012020RDEV128842, por la que se atiende la solicitud de pago en exceso denotan que la negativa de devolución respecto de años anteriores al 2016, se dio por no haberse dado sustento de las retenciones en la fuente (foja 129 del expediente de instancia).

7.2. En la Resolución impugnada, que atiende el reclamo formal de pago en exceso (fojas 32 vuelta a la 50), se revisan los comprobantes de retención y en base de ellos se reconoce el derecho a devolución (numeral 2 de la resolución; foja 49 vuelta del expediente de instancia), rechazándose los que no cumplen los requisitos y los que no se encuentran en las bases de la administración, los emitidos fuera de fecha o que no cumplen los requisitos de llenado o impresión; sin embargo, respecto de los que corresponden a ejercicios previos al 2015, se los rechaza por falta de presentación (numerales 9.7 a 9.11, foja 41 del expediente de instancia).

7.3. En la demanda (foja 1 a 4 vuelta), en el numeral 2 del apartado VIII se detallan las razones del rechazo administrativo del crédito tributario por falta de documentación que demuestre las retenciones por ejercicios anteriores al 2015 (foja 3); y en los numerales 4 a 6 del mismo apartado se menciona la prueba con la que se pretende sustentar tales retenciones (foja 3 vuelta), anunciándose el peritaje como prueba (numeral 2 del apartado IX de la demanda, foja 3 vuelta a 4), el cual se adjuntó a fojas 52 a 65 del expediente de instancia y su anexo en CD, en que constan digitalizados los comprobantes de retención mencionados en el informe pericial (foja 66).

7.4. A fojas 136 a 141 vuelta, consta la contestación a la demanda, donde se mencionan las razones por las que se negó la devolución de lo que correspondía a los documentos de sustento del crédito tributario, conforme al art. 47 de la LRTI (foja 138 vuelta a 139), haciendo mención como el soporte necesario a los comprobantes de retención (penúltimo párrafo de la foja 139). La parte demandada presentó únicamente prueba atinente a la actuación en fase administrativa (apartado VIII, fojas 140 vuelta a 141), con especial mención de los comprobantes de retención.

7.5. En audiencia preliminar (foja 161) se admitió la totalidad de la prueba de la parte actora y parte de la prueba de la parte demandada, siendo la única relevante para dirimir la controversia, aquella que fue incorporada en fase judicial, pues no queda duda que en fase administrativa no se presentaron los sustentos del crédito tributario contenido en la declaración del año 2014.

7.6. Como se indicó en el apartado 7.3 de esta sentencia, el informe pericial contiene el

detalle de los comprobantes de retención que corresponden al ejercicio económico 2014, habiéndose adjuntado en forma digitalizada tales documentos.

7.7. El artículo 222 del COGEP establece que los peritos deben sustentar su informe, pudiendo las partes interrogar al perito.

7.8. El CD que contiene la grabación de la audiencia de juicio, contiene, desde 0:29:45 a 0:35:25 la intervención del perito, que sustancialmente se enfocó en la existencia de los comprobantes de retención a fin de establecer la existencia del sustento del crédito tributario. De la contestación a las preguntas del actor y del demandado el perito sostuvo que el valor declarado del año 2014 por retenciones fue de US$ 253.690,97 y que de ese monto la compañía le proporcionó comprobantes de retención por US$ 241.609,64, que considera que deben ser devueltos. Al ser preguntado si los comprobantes cumplían los requisitos de preimpresión y llenado, el perito contesta que sí.

7.9. La parte demandada tuvo a su disposición, para contestar la demanda, el informe pericial y su anexo, y una vez que esa prueba fue admitida en audiencia preliminar ya se trataba no solo de una prueba presentada por la parte actora, sino de una que se podía practicar en la audiencia de juicio, correspondiendo la responsabilidad a la contraparte de analizarla para ejercer el derecho de contradicción (art. 165 del COGEP) e interrogar al perito. La parte demandada no objetó la respuesta alusiva al cumplimiento de los requisitos de preimpresión y llenado de los comprobantes de retención, ni efectuó alguna pregunta adicional en relación con cualquiera de los cientos de comprobantes de retención digitalizados acompañados al peritaje (que, como ya se indicó, estuvieron en el expediente desde la fecha de presentación de la demanda), a fin de desacreditar la contestación.

7.10. En tal virtud, esta Sala, en función de lo establecido en el art. 221 del COGEP, y por haber sido sometida la prueba pericial al principio de contradicción previsto en el art. 165 del mismo cuerpo legal, tiene por cierto lo aseverado por el perito en cuanto a la validez de los comprobantes de retención y su cuantía.

7.11. En virtud de que las objeciones del SRI en sede administrativa, a reconocer el crédito

tributario, obedeció a la falta de sustento, definiendo en la constatación a la demanda que ello se circunscribe a la no presentación de los comprobantes de retención; y, considerando que en fase judicial se ha sustentado la existencia de dicha documentación por un monto de US$ 241.609,64, sin que se haya cuestionado el cumplimiento de sus requisitos formales conforme al Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios (arts. 39 y 40), se tiene como cumplido el elemento cuya omisión en fase administrativa originó el rechazo de la pretensión del contribuyente, esto es, que existen los comprobantes de retención que confieren el derecho referido en el art. 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que, al amparo del art. 123 del Código Tributario, se declara con lugar la demanda por el monto de US$ 241.609,64

8. Decisión

Este Tribunal de la Sala especializada 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 CASAR la sentencia y declarar con lugar la demanda, disponiéndose se considere como crédito tributario con derecho a devolución con intereses, el monto de US$ 241.609,64

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

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

229783916-DFE

Juicio No. 09501-2019-00385 RESOLUCION 211-2024

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, miércoles 24 de abril del 2024, las 17h39. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Fernando Cohn Zurita (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2019-00385.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía CERVECERIA NACIONAL CN S.A., presentó acción de impugnación en contra de la Resolución No. 109012019RREC355475 notificada el 15 de julio de 2019 y suscrita por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual niega el reclamo administrativo propuesto por la compañía y confirma el Acta de Determinación No. 09201924900049254, emitida por concepto de Impuesto a los Consumos Especiales de los meses de enero a diciembre de 2016.

El objeto de la controversia fijado con anuencia de las partes procesales en audiencia preliminar, fue: ªESTABLECER si la ahora parte actora cuenta con los descargos suficientes y pertinentes para desvirtuar la glosa por concepto de ICE del periodo de mayo a diciembre de 2016 por sus productos denominado ªPONY MALTAº, ªPONY MALTA PLUSº y ªNUEVA PONY MALTAº, que de acuerdo a la Resolución impugnada en esta causa, deben pagar ICE, según la tarifa del grupo V en la categoría de ªbebidas no "alcohólicas y gaseosas con contenido de azúcar mayor a 25 gramos por litro de bebidaº.

1.2. En la sentencia de mayoría recurrida se resuelve declarar con lugar la demanda presentada por la empresa CERVECERIA NACIONAL CN S.A. en contra, de la Resolución No. 109012019RREC355475 notificada el 15 de julio de 2019 y suscrita por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas; por cuanto la bebida pony malta ªtiene valor nutritivo complementario al disponer de vitamina y minerales en su formulaciónº cuyo

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

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

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

consumo no debe ser desincentivado, tal como es una de las finalidades extrafiscales del ICE; y, también por cuanto la pony malta no es considerada una bebida gaseosa. En consecuencia queda sin efecto la Resolución No. 109012019RREC355475 y su antecedente el acta de determinación por ICE 2016 ratificada por dicha Resolución Administrativa.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de mayoría de 10 de marzo del 2020, a las 11h56, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00385, argumentando el caso 5 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 24 de agosto de 2023, a las 14h01, dictado por la doctora Mónica Heredia Proaño, Conjueza Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, por el caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ª COGEPº; por el vicio de errónea interpretación del art. 82 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 que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en virtud del acta de sorteo de 9 de febrero del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2019-00385, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de octubre de 2023, mediante el cual 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 23 de abril de 2024 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta: Que el Tribunal desnaturaliza la forma en la cual la norma establece que las bebidas no alcohólicas y gaseosas con contenido de azúcar mayor a 25 gramos por litro de bebida, se gravan con el Impuesto a los Consumos Especiales. Detalla los considerandos 7.5.2, 7.5.3., 7.5.4. Que la bebida PONY MALTA ª1. No constituye una bebida alcohólica; y, 2. Contiene anhídrido carbónico (gasificante) y también azúcarº. Detalla el considerando 7.5.4.6. Que la Sala incurre en una errónea interpretación al indicar que la bebida PONY MALTA es un producto que tiene valor complementario dejando de lado primero, que es una bebida no alcohólica y que es gaseosa, presupuestos que sí consideró en los apartados 7.5.2 y 7.5.3, que se indicaron previamente; más sin embargo manifiesta en el considerando 7.5.4.6, que la pony malta no es considerada una bebida gaseosa por el análisis que previamente realizó en el cual emite razonamientos extensivos y alejados de la realidad procesal, pues el art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno no ha establecido ninguna exclusión para que la pony malta no cause ICE, ya que en la Ley y su Reglamento vigentes en el 2016, se establecían los productos no alcohólicos

sometidos al pago del ICE en función de la cantidad de azúcar que contuviera cada litro de bebida. Que es claro el precepto legal; si un contribuyente querría evitar que se gravara el ICE éste no debía estar inmerso en los presupuestos señalados en el art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, esto es, superar el contenido de azúcar a 25 gramos por litro de bebida no alcohólica y gaseosa; situación que fue objeto de análisis por parte del SRI al verificar que las presentaciones de pony malta y pony malta plus contienen más de veinticinco gramos de azúcar por litro, por lo que ante ese escenario se configuró indiscutiblemente el hecho generador del ICE, razón por la cual la Administración Tributaria glosa o determina a Cervecería Nacional CN S.A. Que el Tribunal: obvia la primera y más común regla de interpretación de las normas, prevista en el art. 18 del Código Civil: ª Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu. (¼). Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio (¼). Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que le den los que profesan la misma ciencia o arte, a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso (¼) El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes (¼) La extensión que deba darse a toda ley se determinará por su genuino sentido (¼)º. Que conforme a las reglas comunes de interpretación de la Ley, el Tribunal estaba abocado a atender su tenor literal, sin que pueda alterar su sentido y, menos todavía, expandir su sentido a cuestiones no previstas en la norma, en descrédito de la quinta regla de interpretación normativa que contempla el referido artículo 18 del Código Civil. Que a fojas 20 a 23 de la resolución impugnada consta el cuadro que fue proporcionado por la actora en fase administrativa, donde se establece que el producto en análisis supera el nivel de azúcar señalado en la norma, lo cual se detalla en el voto salvado. Que en el considerando 7.5.2 el Tribunal estableció textualmente el desarrollo del art. 82 de la LRTI indicando: ª 7.5.2) En la tabla del ª grupo Vº del art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se dice que están gravadas con una tarifa específica de ICE las ª bebidas no alcohólicas y gaseosas con contenido de azúcar mayor a 25 gramos por litro de bebidaº; sin embargo se ha evidenciado que no realiza el Juzgador el estudio contextual de todo el artículo dejando un vacío jurídico que se puede visualizar en toda la sentencia. Que el Tribunal evade el estudio de si el contenido de azúcar es mayor o no a 25 gramos por litro de bebida, causando que exista errónea interpretación del art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que el Tribunal debió: ª Verificar si las bebidas eran o no alcohólicas; Verificar si las bebidas eran gaseosas. Verificar si el contenido de azúcar era mayor a 25

gramos por litro de bebidaº. Que se puede establecer que el Tribunal erróneamente solo interpreta la parte más conveniente a los intereses del actor, dejando a la deriva analizar si el contenido de azúcar era mayor a 25 gramos por litro de bebida de las presentaciones que la misma parte actora consignó desde los actos administrativos ejecutados por el Servicio de Rentas internas. Que si la Sala hubiera interpretado correctamente lo dispuesto en el art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no hubiera llegado a establecer que al no ser la pony malta una bebida gaseosa era innecesario analizar lo referente al contenido de azúcar cuando esa era realmente la razón para haber gravado el ICE pues la norma, no ha establecido ninguna exclusión para que dicho producto no cause ICE, ya que en la Ley y su respectivo Reglamento vigentes en el año 2016, se establece que los productos no alcohólicos están sometidos al pago del ICE en función de la cantidad de azúcar que contenga por litro de bebida. Que por lo expuesto solicita que se acepte el cargo alegado y se ratifique la validez legal de la resolución impugnada.

4.2. La compañía actora CERVECERIA NACIONAL CN S.A., en su contestación al recurso de casación señala que los hechos probados respecto de la bebida Pony Malta son: ª1. Tiene cualidades nutritivas y beneficios para la salud. 2. Es una bebida de malta no alcohólica, que contiene anhídrido carbónico (gasificante) y azúcar. 3. Dentro del espíritu normativo aprobado por el legislador, jamás fue la intención gravar a las bebidas de malta, como pretendió el ejecutivo en el proyecto aprobado. 4. De acuerdo con las normas técnicas tiene valor nutritivo complementario al disponer de vitaminas y minerales en su formulación. 5. Brinda a los consumidores energía para realizar funciones corporales, como mantener la temperatura corporal, el funcionamiento cardíaco y pulmonar, la descomposición y la formación de tejidos; y 6. Es un suplemento nutricional, al cumplir con todas las condiciones según Los parámetros establecidos por el ARCSAº. Que el casacionista yerra en la forma de proponer el recurso de casación, afirmando sin sustento alguno que el Tribunal en la sentencia ª verificó que la bebida pony malta supera el nivel de azúcar señalado por la normaº, cuando este no es un hecho probado que se desprende la sentencia, tanto es así que sobre este hecho el fallo recurrido en el considerando ª Motivaciónº específicamente en el numeral 7.5.4.1) expresamente señaló: ª Pony Maltaº se denomina: ª bebida de malta no alcohólicaº, con una composición en la que figura el gasificante/anhídrido carbónico en porcentajes del 0,305911%; 0,5200% y 0,5930% y contenidos de azúcar del 7,4400%; 7,4194% y 3,627114% según las diferentes presentaciones de la bebida Pony Malta. Que es decir, a partir de estos

componentes técnicos que el Tribunal a quo concluye que: ª Pony maltaº, no constituye una bebida alcohólica y que contiene anhídrido carbónico (gasificante) y también azúcarº, hechos probados que son diferentes a los que alegó al recurrente en su recurso. Adicionalmente, inobservando el principio de lealtad procesal, buscando alterar la verdad, la Administración Tributaria agrega a su recurso una tabla que no fue un elemento probatorio aportado en el proceso judicial como puede verificar esta Sala de la simple lectura al considerando sexto de la sentencia denominado: ª LA RELACIÓN DE LOS HECHOS PROBADOS RELEVANTES PARA LA RESOLUCIÓNº. Que la Administración Tributaria tiene un entendimiento errado de lo que son los métodos de interpretación jurídica y su aplicación; alegando que la interpretación extensiva es análoga a la interpretación restrictiva, cuando la doctrina claramente ha determinado que se tratan de dos métodos diferentes los cuales son excluyentes entre sí. Que el afirmar que sobre el mismo punto de derecho existió dos interpretaciones (que son excluyentes entre sí) sólo ratifica la contradicción y falta de observancia a la técnica de casación, lo que además pone de manifiesto errores conceptuales inadmisibles. Que es improcedente y contradictorio, afirmar, por una parte, que el Tribunal añadió a la norma preceptos no previstos en ella ampliándola al realizar una interpretación extensiva, y por otra, que, al mismo tiempo, se hizo una interpretación restrictiva, que implica que, por el contrario, el Tribunal ha excluido supuestos incluidos en la literalidad de la norma. Que lo mencionado evidentemente violenta la técnica casacionista y carece de toda lógica. Que respecto de la interpretación extensiva y restrictiva alegada por el ente fiscal, es importante mencionar que la sentencia venida en grado no añadió frases o preceptos no contenidos en la norma, ni mutiló su contenido. Que en efecto la norma es clara en establecer los tres requisitos concomitantes que han de concurrir para que se configure el hecho generador, y es así como la interpretó y aplicó el Tribunal, y como el propio recurrente alega es la interpretación correcta. Que el Tribunal de instancia aplica el método de interpretación literal lo cual le llevó a concluir lógicamente que las bebidas Pony Malta no están gravadas por ICE; toda vez que, únicamente están gravados con el referido impuesto las bebidas que, concomitantemente: ª i) sean no alcohólicas, ii) gaseosas y con un iii) contenido de azúcar superior a los 25 gramos por litroº. Que en el presente caso es un hecho probado que esta bebida no es una gaseosa. Que consecuentemente no se cumplen todos los requisitos de la norma para ser subsumida a los hechos fácticos. Que conforme la primera regla prevista en el art. 18 del Código Civil y al art. 13 del Código Tributario ha sido el ejercicio hermenéutico

realizado por el Tribunal de instancia que para aplicar el art. 82 de la LRTI se ha valido de las consultas vinculantes emitidas por propia la Administración Tributaria, en ejercicio de su facultad resolutiva para determinar el alcance de bebida gaseosa; señalando que ª (¼) las bebidas gaseosas comúnmente se llaman colas y sodasº ; partiendo de este pronunciamiento es que el Tribunal confirma la diferencia entre una bebida gaseosa y una bebida de malta no alcohólica. Que la Administración Tributaria no puede desconocer a conveniencia sus propias actuaciones para en un determinado momento definir el alcance de bebida gaseosa; y luego ampliar de manera antojadiza el mismo para pretender incluir a la bebida de malta, Pony Malta, en el hecho generador previsto en el art. 82 de la LRTI. Que deviene en ilógico y antitécnico por parte de la Administración Tributaria, al alegar una supuesta errónea interpretación de una norma sustantiva y en su justificación hace alusión al objeto de la controversia, lo cual se sustenta en un hecho como lo es el contenido de azúcar. Situación idéntica ocurre respecto del análisis de la gaseosidad del producto, pues la determinación de si una bebida corresponde o no una gaseosa es evidentemente un supuesto de hecho cuya configuración ha de verificarse, y no una interpretación normativa del requisito. Que el Tribunal llega a su conclusión bajo dos consideraciones principales: ª i) el valor nutricional del producto y el fin extrafiscal de la norma, concluyendo que no es objeto del impuesto pues se trata de una bebida nutricional (alimento), argumento QUE NO HA SIDO OBJETADO en ningún momento por la contraparte, y que es suficiente para concluir que Pony Malta no está gravada con ICE por lo que el mismo se encuentra aceptado pasando por cosa juzgada conforme dispuso la sentencia emitida por el Tribunal A quo; y, ii) que no es una bebida gaseosa, único punto de derecho sobre la que versa el recurso de casaciónº . Que respecto de la última consideración, resulta evidente que esta corresponde a un hecho, que incluso es reconocido por el propio ente fiscal en el mismo recurso planteado pues que una bebida sea o no gaseosa depende estrictamente su contenido y formulación, y no a una interpretación normativa, por lo que la actuación del ente fiscal es errada y antitécnica. Que la decisión emitida por el Tribunal se fundamenta en dos puntos para dar la razón a la compañía actora ª 1) Siendo que el ICE tiene un fin extrafiscal, el producto en cuestión (Pony Malta) es un suplemento alimenticio, que no es nocivo para la salud, por lo que no grava ICE; y, 2) El producto no es una bebida gaseosa, por lo que no cumple uno de los supuestos para estar gravado con ICE. Estas conclusiones parte de los hechos que han sido probados en instanciaº . Que es un hecho probado que Pony Malta es una bebida de malta no gaseosa ni alcohólica

(suplemento alimenticio) con ª alto valor nutritivo complementario al disponer de vitamina y minerales en su formulación". Que por lo expuesto solicita que se deseche el recurso indebidamente interpuesto.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de errónea interpretación del art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de Casación

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

6.1.1. Para el análisis del caso 5, siempre debe partirse 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 procesales. Para realizar el análisis debe la Sala Especializada verificar que, sobre tales hechos, se haya aplicado correctamente el derecho, de conformidad con los yerros y vicios alegados por la parte recurrente.

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

Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361).

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

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

> ª Art. 82.- Están gravados con el impuesto a los consumos especiales los siguientes bienes y servicios: (¼) Grupo V. Bebidas no alcohólicas y gaseosas con contenido de azúcar mayor a 25 gramos por litro de bebidaº.

6.3. Analizado el contenido del fallo recurrido, se han identificado los siguentes hechos probados y también, aquellos no controvertidos: ª 7.5.3) En el presente caso no está en discusión que la bebida ª Pony maltaº, no constituye una bebida alcohólica y que contiene anhídrido carbónico (gasificante) y también azúcar, lo que sí está en discusión es si por contener anhídrido carbónico (gasificante) y azúcar, la ª Pony maltaº debe ser considerada una bebida gaseosa sujeta al pago del Impuesto a los consumos especiales (ICE), de acuerdo a la tabla del ª grupo Vº del art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno. 7.5.4) Para establecer si la bebida ª Pony maltaº, encuadra o encaja en el presupuesto establecido en la norma tributaria cuya aplicación se analiza en esta causa, es necesario dilucidar, si la bebida pony malta puede ser calificada como bebida gaseosa, ya que esta fuera de discusión que se trata de una bebida no alcohólica, que contiene anhídrido carbónico (gasificante) y también azúcar; en tal virtud es pertinente analizar y definir si la bebida pony malta es una bebida gaseosa, que debe satisfacer el pago del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) en las condiciones establecidas en la tabla del ª grupo Vº del art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Y para dilucidar la interrogante antes planteada, SE ESTIMA LO SIGUIENTE:--- 7.5.4.1) El artículo 13 del Código Tributario señala que ª las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamenteº. En cuanto al sentido jurídico, la ley no define qué se entiende por bebidas gaseosas, por lo que se podría recurrir a alguno de los métodos de interpretación jurídica. En el sentido técnico, se cuenta con los pronunciamientos del Ministerio de Salud Pública, que de acuerdo al artículo 6 numeral 18 de la Ley Orgánica de la Salud tiene la facultad para ª regular y realizar el control sanitario de la producción, importación, distribución, almacenamiento, transporte, comercialización,

dispensación y expendio de alimentos procesados, medicamentos y otros productos para uso y consumo humanoº, Ministerio que por intermedio de la Agencia Nacional de Regulación, Control y Vigilancia Sanitaria (ARCSA) expidió los ªCertificados de Registro Sanitario (¼) Inscripción de Alimentos Nacionalesº y certificados de reinscripción de notificación sanitaria (fojas 30 a 35 vueltas del expediente), donde consta que el producto ªPony Maltaº se denomina: ªbebida de malta no alcohólicaº, con una composición en la que figura el gasificante/anhídrido carbónico en porcentajes del 0,305911%; 0,5200% y 0,5930% y contenidos de azúcar del 7,4400%; 7,4194% y 3,627114% según las diferentes presentaciones de la bebida Pony Malta.- (¼)º. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.5 En virtud de que el vicio denunciado es el de errónea interpretación del art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es pertinente detallar lo que establece el Tribunal de instancia al respecto así tenemos: ª7.5.2) En la tabla del ªgrupo Vº del art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se dice que están gravadas con una tarifa especifica de ICE las ªbebidas no alcohólicas y gaseosas con contenido de azúcar mayor a 25 gramos por litro de bebidaº.--- 7.5.3) En el presente caso no está en discusión que la bebida ªPony maltaº, no constituye una bebida alcohólica y que contiene anhídrido carbónico (gasificante) y también azúcar, lo que sí está en discusión es si por contener anhídrido carbónico (gasificante) y azúcar, la ªPony maltaº debe ser considerada una bebida gaseosa sujeta al pago del Impuesto a los consumos especiales (ICE), de acuerdo a la tabla del ªgrupo Vº del art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno. (¼)º. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.6 Ahora bien, identificados los hechos probados y aquellos no controvertidos, se observa que el art. 82, grupo V, de la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone que para que un producto sea gravado con ICE, debe cumplir con las siguientes condiciones simultáneamente: i) Ser bebida no alcohólica; ii) Ser bebida gaseosa y, iii) contener más de 25 gramos de azúcar por litro de bebida.

6.7 En varias partes del fallo, los juzgadores reiteran que ªPony maltaº, no constituye bebida alcohólica y que contiene anhídrido carbónico (gasificante) y también azúcar, siendo este un hecho no controvertido, como lo han señalado, motivo por el cual no requirió ser demostrado. Lo que los juzgadores analizan es si dicho producto es o no una bebida gaseosa, y para llegar

a una conclusión se basan en consultas del Servicio de Rentas Internas, en certificados de registro sanitario y en un peritaje de un químico en alimentos, determinando de la valoración realizada, que el producto en cuestión no es una bebida gaseosa, situación que llevó a que el Tribunal Aquo no analice si ese producto rebasaba los 25 gramos de azúcar por litro, pues al faltar uno de los requisitos concurrentes para que el producto Pony Malta sea gravado con ICE (no ser bebida gaseosa), era inoficioso realizar ese análisis.

Adicionalmente, los juzgadores, señalan que la bebida Pony Malta ª tiene valor nutritivo complementario al disponer de vitamina y minerales en su formulaciónº cuyo consumo no debe ser desincentivado, tal como es una de las finalidades extrafiscales del ICE; y, también por cuanto la pony malta no es considerada una bebida gaseosaº, ante ello determina el Tribunal de instancia que se ª torna innecesario analizar lo referente a su contenido de azúcar, pues la norma grava con ICE a las bebidas gaseosas y no a las bebidas de maltaº.

6.8 Esta Sala respetuosa de la soberanía de los juzgadores de instancia al valorar pruebas, de las cuales se establecen hechos probados que no pueden alterarse en sede casacional bajo el caso 5 que ha sido alegado, verifica que no existe errónea interpretación del art. 82 LRTI, pues los juzgadores A quo han concluido que Pony malta es una bebida no alcohólica y no gaseosa, por tanto al faltar al menos uno de los 3 elementos para que ocurra el hecho generador del ICE de estos productos analizados, es más que suficiente, para que no se encuentren gravados con ICE al tenor de la norma reprochada.

6.9 Establecer que el Tribunal de instancia, al no analizar respecto al contenido de azúcar en la bebida, incurre en errónea interpretación como lo señala el casacionista, es erróneo, ya que como se determina en el análisis que antecede, el Tribunal A quo, concluyó que la bebida ª Pony maltaº, no es una bebida gaseosa por lo tanto estableció que se torna innecesario analizar lo referente a su contenido de azúcar. Si el recurrente, quería atacar la valoración de la prueba realizada en instancia, debió proponer otro de los yerros contemplados en el art. 268 del COGEP y no, el caso 5 que tiene como núcleo los hechos probados.

6.10 Finalmente corresponde dejar sentado, que el resultado de este análisis corresponde a la técnica casacional respectiva y no significa que nos encontremos de acuerdo con el fallo recurrido.

7. Decisión

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

7.2. No casar la sentencia de mayoría de 10 de marzo del 2020, a las 11h56, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00385.

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

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el vicio de errónea interpretación del art. 82 LRTI, en virtud de los hechos probados, a los cuales se ha aplicado en su verdadero sentido dicha norma.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL

230011427-DFE

Juicio No. 17510-2020-00335 RESOLUCION 213-2024

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ 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, viernes 26 de abril del 2024, las 16h02.

VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la Jueza Nacional Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, el Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita en reemplazo del Dr. José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional y Dr. Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No.17510-2020-00335.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El CONSORCIO BLOQUE TIVACUNO representado por REPSOL ECUADOR S.A., quien compareció a través de su representante legal, el señor Ramiro Páez Rivera en calidad de Apoderado General interpuso acción de impugnación en contra de la Resolución No. 117012020RREC279351 y su antecedente, la Liquidación de Pago Nro. 172019065022802180 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas por concepto de contribución solidaria sobre las utilidades.

1.2. En la audiencia preliminar se estableció como objeto de la controversia lo siguiente: ª5.3. Establecer si es procedente la impugnación del Consorcio, de que se deje sin efecto la Resolución No. 117012020RREC279351 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, que resolvió negar el reclamo administrativo de liquidación en contra de la Liquidación de Pago No. 17201906502280280, que determinó diferencias por concepto de la Contribución Solidaria sobre las Utilidades por USD $184.705,90 más recargo e intereses, al considerar que la administración tributaria cometió varios errores: i) no existió más utilidad que sirva de base para el pago adicional de la contribución; ii) los montos consignados en la declaración sustitutiva de Impuesto a la Renta del año 2015 no constituye utilidad; y,(iii) la Ley de Fomento Ambiental tiene disposiciones específicas para determinar la base imponible de la contribución solidaria, sin que prevea recalcular sobre las utilidades en función de un acto determinativo distinto a la declaración original por impuesto a la renta de 2015 respecto de las cuales, el demandado ejerció su derecho de defensa y de contradicciónº.

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 ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

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

1.3. El 25 de agosto del 2021, a las 15h46, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha emitió su sentencia y resolvió lo siguiente: ª aceptamos la demanda presentada por el CONSORCIO PETROLERO BLOQUE TIVACUNO, a través de su apoderado Ramiro Páez Rivera; en consecuencia, se declara la ilegitimidad de la Resolución No.117012020RREC279351, y su antecedente, la liquidación de pago No. 172019065022802180 emitidas por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.º -

1.4. La abogada Jéssica Ponce Yánez en calidad de procuradora fiscal del Servicio de Rentas Internas, interpuso recurso de casación (fs. 378 a 385), el cual fue calificado de oportuno por el Tribunal de instancia y en auto de 5 de noviembre del 2021, las 14h51 dispuso remitir el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. El 25 de enero del 2023, a las 08h26 mediante auto interlocutorio dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita en su calidad de conjuez nacional admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por la entidad tributaria demandada, por el caso quinto del art. 268 del COGEP, esto es, por indebida aplicación de los arts. 1, 4 y la disposición general 3ra. de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal (Ley para el Fomento Productivo), falta de aplicación del art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), art. 89 del Código Tributario (CT) y por la errónea interpretación del art. 6 de la Ley de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016 (Ley de Solidaridad).

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 art.184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, CRE;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 22 de junio del 2023, a las 10h35, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar

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

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo ratificaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el 18 de abril del 2024, a las 11h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1.1. Sobre la indebida aplicación de los arts. 1, 4 y la disposición general 3ra. de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, indica el casacionista que el fundamento de la decisión del Tribunal de instancia es en aplicación de estas normas de la Ley para el Fomento Productivo, las mismas que regulan el régimen de remisión tributaria que entró en vigor el 21 de agosto del 2018. Que el Tribunal de instancia indicó que lo que se discute en la presente causa es si procede o no dejar sin efecto la diferencia determinada por la autoridad tributaria respecto de la Contribución Solidaria sobre las Utilidades (CSU), la cual se regula en la Ley de Solidaridad, publicada el 20 de mayo de 2016. Que cuando el actor presentó la declaración sustitutiva de impuesto a la renta de 2015, el 28 de diciembre

de 2018, conocía claramente que la utilidad gravable de 2015 constituía la base para el cálculo de la CSU. Que la Administración Tributaria consideró la utilidad declarada por el actor en la declaración sustitutiva para determinar la CSU contenida en la Liquidación impugnada por considerarle una declaración bajo los presupuestos del art. 101 de la LRTI. Que como hechos reconocidos en la sentencia tenemos: i) El 14 de abril de 2016, el actor presentó la declaración de IR del ejercicio fiscal 2015, en la que determinó una utilidad de USD $ 13.109.648,04, en base de la cual efectuó las declaraciones primera, segunda y tercera cuota de la CSU; ii) El 28 de diciembre de 2018, el actor presentó la declaración sustitutiva de IR del ejercicio fiscal 2015, en la que declaró una utilidad de USD $ 18.910.547,05; iii) La Administración Tributaria consideró la utilidad declarada por el actor en la declaración sustitutiva para determinar la CSU contenida en la Liquidación impugnada por considerarle una declaración bajo los presupuestos del art.101 de la LRTI. Estos hechos tienen relación con el cálculo de la CSU y no constituyen presupuestos fácticos relacionados a los arts. 1 y 4 de la LFP y su disposición general 3ra., por tanto fueron indebidamente aplicadas al caso concreto. Esto es trascendente en la decisión de instancia, porque a su criterio no constituye utilidad lo declarado en la sustitutiva, sin reconocer el efecto vinculante y definitivo de la sustitutiva según la normativa tributaria y no reconoce que ella debe ser la base para el cálculo de la CSU.

4.1.2. Sobre la falta de aplicación del art. 101 de la LRTI y 89 del CT, manifiesta que, el SRI determinó diferencias en el pago de la CSU, debido a que no consideró para su cálculo la declaración sustitutiva presentada en régimen de remisión el 2018 sobre utilidades del 2015; que la Ley de Fomento Productivo no le quita validez, ni expresa ni tácitamente a las declaraciones sustitutivas presentadas en remisión ni le da prevalencia sobre el art. 101 de la LRTI, que señala que las mismas son admisibles cuando generen mayor valor a pagar, por tanto es claro su falta de aplicación en la sentencia, además debió tomar en cuenta que conforme al art. 89 del CT las declaraciones así efectuadas son definitivas y vinculantes para el sujeto pasivo, pues no distingue entre originales y sustitutivas, por tanto la presentada el 28 de diciembre de 2018 tiene esos efectos.

4.1.3. Respecto a la errónea interpretación del art. 6 de la Ley de Solidaridad el SRI indica que, el Tribunal de instancia reconoce que la CSU debe calcularse sobre la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015 registrada por los contribuyentes en sus declaraciones; pero luego realiza una interpretación restrictiva de esta norma, al considerar que, en el caso concreto, no corresponde utilizar la utilidad gravable registrada en la declaración sustitutiva presentada por el actor el 28 de diciembre de 2021, para la base del cálculo porque ésta se efectuó bajo el régimen de remisión, ª por considerar que no constituye utilidad en aplicación de las normas claras, previas y públicas previstas en la ley atendiendo al principio de seguridad jurídicaº, lo cual para el recurrente es errado. Solicita se case la sentencia.

4.2. Contestación al recurso de casación por la parte actora.- El actor en contestación al recurso de casación alega que el SRI no argumentó que las normas atinentes al régimen de remisión de multas e intereses introducido por la Ley de Fomento no eran relevantes para resolver el caso puesto en conocimiento del TDCT; lo que la autoridad tributaria argumentó es en el fondo, que estas normas debían interpretarse en un sentido diferente; pone de manifiesto que las normas aludidas son aplicables al caso pero que debían aplicarse en un sentido diferente favorable para el SRI, y no como fueron efectivamente aplicadas por el Tribunal en su sentencia. Añade que, siendo un hecho no controvertido y reconocido como tal en la sentencia, que la declaración sustitutiva fue presentada por el Consorcio para acogerse a la remisión tributaria, el SRI erróneamente afirmó en su recurso que las normas de la Ley de Fomento no debían ser aplicadas.

4.2.1. Además, que la aseveración del SRI no solo está erróneamente fundamentada desde la óptica casacional, sino también riñe con los hechos en discusión pues de la demanda presentada por el Consorcio y del contenido de la sentencia recurrida, se desprende que la controversia que debía resolverse era, precisamente, determinar si una declaración sustitutiva del impuesto a la renta del ejercicio 2015 presentada para efectos de acogerse al régimen de remisión regulado en la Ley de Fomento, podía servir de fundamento de un proceso de determinación de la contribución solidaria sobre las utilidades. En otras palabras, siendo un hecho no controvertido que el Consorcio presentó la declaración sustitutiva de impuesto a la renta del año 2015 para acogerse a la remisión tributaria prevista en la Ley de Fomento, era indispensable que el Tribunal analice las normas de dicha Ley y precisamente son aquellas que la autoridad demandada alega fueron aplicadas indebidamente que en específico regulaban los efectos del régimen de remisión y de la declaraciones sustitutivas presentadas para acogerse a dicho régimen.

Solicita rechazar el recurso de casación propuesto por el SRI.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación interpuesto por el ente tributario demandado, incurre en el caso quinto del art. 268 del COGEP, por indebida aplicación de los arts. 1, 4 y la disposición general 3ra. de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, falta de aplicación de los arts. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 89 del Código Tributario y por la errónea interpretación del art. 6 de la Ley de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana de 16 de abril de 2016.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

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

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

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

6.2. Alcance doctrinario del vicio acusado: Los vicios acusados por el casacionista corresponden a los tres previstos en la norma previamente transcrita: a) Aplicación indebida se consolida ª (¼) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.º En tanto que, para Calamandrei, el vicio de aplicación indebida puede llegarse ª (¼) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.º b) Falta de aplicación: ª (¼) ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.º c) Errónea interpretación: El autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359, 361 sobre la errónea interpretación: ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma, pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º

6.3. Caso SUB JUDICE a resolver. - Debemos partir del objeto mismo de la controversia que fue ya transcrito previamente en el ítem 1.2 de esta sentencia y se refiere a establecer la legalidad de la Resolución No.117012020RREC279351 y su antecedente, la liquidación de pago No. 172019065022802180N impugnada en este juicio.

6.3.1. En lo referente al caso 5, en el que se alega la aplicación indebida de la Disposición General Tercera de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, atracción de inversiones, generación de empleo y estabilidad y equilibrio fiscal; constan como hechos probados y hechos no controvertidos los siguientes: ª... 6.1.- ¼ el 16 de mayo de 2018 la actora fue notificada con la Comunicación de Diferencias nro. DZ9-GSOOCDC19-00000061-M, en la que indica: ª … el Servicio de Rentas Internas, en el procedimiento de verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, detectó diferencias en la declaración y pago de la Contribución Solidaria sobre las Utilidades, presentado por el sujeto pasivo CONSORCIO PETROLERO BLOQUE TIVACUNO, con número de Registro Único de Contribuyentes (RUC) No. 1792341035001), según consta en el formulario 10 de fecha 14 de noviembre de 2016 y en el formulario 106 de fecha 20 de junio de 2016, 14 de julio de 2016 y 15 de agosto de 2016º, luego de lo cual, consta el cuadro nro. 1 denominado ª CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE DE LA CONTRIBUCIÓN SOLIDARIA SOBRE LAS UTILIDADES - DECLARACIÓN DE RENTAº, en el que indica que la declaración se efectuó el 20 de diciembre de 2018 y registra una utilidad gravable de USD $ 18Â178.934,48, llega a establecer una diferencia de USD $ 184.705,90 por la CSU, conminándole a presentar la declaración sustitutiva o justificar las diferencias en el término de veinte días (fojas 264 a 267);... 6.2.- ¼ DISPOSICIONES GENERALES. TERCERA.- El pago o desistimiento efectuados al amparo de esta ley no implica ni constituye aceptación de los conceptos contenidos en los actos de determinación que los originaron; y al tratarse de un régimen de remisión excepcional de rango legal, no alterarán la utilidad del ejercicio declarada por el contribuyente para los efectos de la aplicación del artículo 97 del Código del trabajo. De dicha normativa se desprende que, para acogerse a la remisión del 100% de intereses, multas y recargos de obligaciones tributarias, correspondía al contribuyente efectuar la declaración cuando no la hubiere realizado, o realizar una declaración sustitutiva de la obligación sometida a remisión que no haya sido determinada previamente, cuyo contenido no significa aceptación de los valores determinados y pagados, siendo que, para el caso en análisis, de existir declaraciones -original y sustitutiva- de IR del año 2015 efectuadas por el contribuyente para acogerse a la remisión prevista en la Ley de Fomento, no podría considerarse lo declarado por utilidad para efectos de la CSU al constituir declaraciones efectuadas en un régimen especial y excepcional de remisión de dicha obligación tributaria (por IR del 2015), constituyendo aquello una particularidad especial que le aparta de la regla general analizada en

el numeral precedente, y de considerarse el contenido de esas declaraciones devendría en una aplicación retroactiva de normativa, considerando que dicha Ley de Fomento, entró en vigencia el 21 de agosto del 2018, en la que se publicó en el S. R. O. nro. 309, en base de la cual, el actor presentó la declaración sustitutiva por renta del ejercicio económico 2015 en el año 2018, constituyendo aquello el sustento de la determinación por la CSU practicada por el SRI, contraviniéndose el principio de irretroactividad consagrado en los artículos 300 y 5 de la Constitución de la República y del Código Tributario, respectivamente ¼ 6.3¼ de las pruebas practicadas por la actora en la audiencia de juicio se tiene que, el 14 de abril de 2016 presentó la declaración de IR del ejercicio fiscal 2015, en la que determinó una utilidad de USD $ 13Â109.648,04, en base de la cual efectuó las declaraciones primera, segunda y tercera cuota de la CSU, los días 20 de junio, 14 de julio y 15 de agosto de 2016, respectivamente; y, el 28 de diciembre de 2018 presentó la declaración sustitutiva de IR del ejercicio fiscal 2015, en la que declaró una utilidad de USD $ 18Â910.547,05, cuyo valor fue considerado en la determinación practicada por la administración tributaria por la CSU contenida en la Liquidación de Pago nro. 17201806502280280 por considerarle una declaración bajo los presupuestos del artículo 101 de la LRTI, sin considerar que esa declaración sustitutiva por IR del 2015 efectuada por la actora se realizó bajo un régimen especial y excepcional de remisión, previsto en la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, por lo que no se puede considerar el valor declarado como utilidad de la actora, corroborándose los errores alegados por la actora en cuanto a la inexistencia de utilidad que sirve de base para el pago de una CSU adicional, toda vez que, el monto consignado en la declaración sustitutiva de IR del año 2015 no constituye utilidad, en aplicación de las normas claras, previas y públicas previstas en dicha Ley atendiendo al principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 827 de la Constitución de la República, ni ser advertido por el emisor de la Resolución impugnada pese a constituir aspectos controvertidos en la reclamación formulada por el Consorcio contra la Liquidación de Pago nro. 17201906502280280, tornándose ilegítimos dichos actos administrativos, y como consecuencia de aquello deviene en legítima la pretensión del Consorcio contenida en la demanda, en la que solicitó la baja de la glosa por la CSU establecida en dicha determinación, confirmada en la Resolución judicializada nro. 117012020RREC279351¼ º.

6.3.2. Considerando los hechos probados y aquellos no controvertidos, subrayados en el numeral anterior por esta Sala, se procede a resolver los vicios alegados en conjunto, por guardar estrecha relación entre ellos:

1) Sobre la aplicación indebida de los arts. 1, 4 y la disposición general tercera de la Ley de Fomento Productivo, se tiene que, la disposición general tercera, determina que: i) El pago o desistimiento efectuados al amparo de esta ley no implican ni constituyen aceptación de los conceptos contenidos en los actos de determinación que los originaron; y ii) que al tratarse de un régimen de remisión excepcional de rango legal, no alterarán la utilidad del ejercicio declarada por el contribuyente para los efectos de la aplicación del artículo 97 del Código del trabajo.

Para el caso puntual corresponde enfocarnos en la primera parte de dicha norma, que es justamente aquella cuestionada por el recurrente. Los hechos probados en instancia puntualmente reconocen que el actor se acogió a la remisión tributaria y, en tal virtud, presentó una declaración sustitutiva como exigía la norma para el efecto. También se evidencian hechos no controvertidos, como la declaración y pago de la contribución solidaria sobre las utilidades en función de la declaración presentada por el contribuyente.

2) Ahora bien, esta Sala considera que en el caso, la presentación de la declaración sustitutiva se realiza exclusivamente con el fin de cumplir los requisitos establecidos para que opere la remisión de intereses, multas y recargos, además, de pagar el capital en su totalidad; y, justamente porque el legislador conoce que este tipo de normas que promueven la remisión tributaria, son expedidas con la finalidad de obtener liquidez para el Estado Ecuatoriano, de manera expresa incluyó la Disposición General Tercera, cuestionada en sede casacional, que contempla que si el contribuyente para desistir tuvo que pagar y además cumplir con los requisitos que se establecían para el efecto, aquello no significa por obvios motivos, que se encuentre de acuerdo con los conceptos contenidos en los actos de determinación que lo originaron.

3) Partiendo de esta afirmación legal, esta Sala considera que no puede la Administración Tributaria aprovecharse de una declaración sustitutiva presentada con el sólo fin de acogerse a una remisión, para partir de ella para todos los demás actos administrativos que pueda realizar en uso de sus facultades. La Disposición General Tercera, expresamente dispone que al no estar de acuerdo el contribuyente en los conceptos que se establecieron sólo con fines de obtener la remisión, no puede

exigírsele que para el cálculo de otras obligaciones -que no son Impuesto a la Renta del ejercicio 2015-, se considere los valores registrados dentro de la declaración sustitutiva exigida por la Administración Tributaria para perfeccionar una remisión.- Consecuentemente en función de los hechos probados, el valor declarado y pagado por el contribuyente en concepto de contribución solidaria de conformidad con su declaración original, es el correcto; indistintamente que, de forma posterior y sólo para concluir el trámite de la remisión, en lo que guarda relación al impuesto a la renta, se haya visto forzado a cumplir con una declaración sustitutiva en los términos señalados por el Servicio de Rentas Internas, por lo tanto, esta era la norma llamada a ser aplicada para el caso puntual, pues justamente regula la especialísima situación de la remisión y lo que sucede respecto a los valores que se declaran para acogerse a ella, por lo que se desecha el vicio a aplicación indebida, precisando que esta norma guarda relación estrecha con los principios de legalidad, seguridad jurídica, tutela judicial, capacidad contributiva y es la llamada a regular el asunto controvertido.

4) Cabe señalar, que es fundamental considerar que la Ley para el Fomento Productivo, Atracción, Inversiones y Generación de Empleo fue publicada en el Registro Oficial Suplemento 309 de 21 de agosto de 2018, mientras que la Contribución Solidaria sobre las Utilidades fue creada con la Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana publicada en el Registro Oficial Suplemento 759 de 20 de mayo de 2016, esto es poco más de dos años antes de la remisión, consecuentemente del fallo recurrido, se observa que la parte accionante, en función de esta Ley, calculó la contribución solidaria en cumplimiento estricto de sus disposiciones, situación que no fue cuestionada por la Administración Tributaria, sino cuando a su conveniencia en razón de otra Ley (Fomento Productivo) se regulaba una remisión tributaria específica, que afectaba exclusivamente al impuesto a la renta, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos (que no significaba que el contribuyente se encontrase de acuerdo) y que además, no afectaba al cálculo de la contribución solidaria, no pudiendo aplicarse retroactivamente sus disposiciones para obtener un pago que no se encontraba contemplado.

5) Es claro entonces, que la Administración Tributaria no puede utilizar una declaración sustitutiva presentada sólo con el fin de acogerse a una remisión, en cumplimiento de una determinada Ley, para tratar de modificar valores declarados y pagados en cumplimiento de una norma anterior que establecía reglas claras para el efecto y que, nada tienen que ver con los requisitos establecidos para la procedencia de remisión de intereses, multas y recargos. Esto no sólo vulnera la irretroactividad de la norma, sino la seguridad jurídica.

6.3.3 Con este análisis, no sólo que no se ha evidenciado la ocurrencia del vicio de ª aplicación indebidaº, sino que al no prosperar aquel, no prosperan los vicios de ª falta de aplicaciónº (arts 101 LRTI y 89 CT) alegados, que forman parte de la construcción completa del vicio bajo el yerro del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6.3.4 Finalmente, respecto a la errónea interpretación del art. 6 de la Ley de Solidaridad Ciudadana y de Corresponsabilidad Ciudadana, esta Sala verifica que los juzgadores de instancia utilizaron la norma para referirse a quienes son los sujetos pasivos,y, sobre qué se aplica el porcentaje del 3%, mas no se evidencia que esta norma fue aplicada para señalar que las utilidades a ser consideradas no son las de la declaración sustitutiva, pues ello obedece a la aplicación de otras normas contenidas en el fallo, que guardan relación con la remisión tributaria, incluyendo un asunto relacionado a la irretroactividad; entonces, no se encuentra, que los juzgadores hubieren dado un alcance mayor o menor a dicha disposición legal,en el contexto que ha sido aplicada, por lo que se rechaza el vicio.

7. DECISIÓN

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

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, el 25 de agosto del 2021 a las 15h46 en el proceso No.17510-2020-00335.

7.3. Sin costas.

7.4. Comuníquese, publíquese y devuélvase al Tribunal 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.

RESOLUCION DE FÁCIL COMPRENSIÓN

No casar el fallo recurrido en virtud de que las normas reprochadas por el recurrente fueron aplicadas correctamente sobre los hechos probados en instancia.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

VOTO SALVADO DEL JUEZ NACIONAL, SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 26 de abril del 2024, las 16h02. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la Jueza Nacional Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, el Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita en reemplazo del Dr. José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional y Dr. Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No.17510-2020-00335.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El CONSORCIO BLOQUE TIVACUNO representado por REPSOL ECUADOR S.A., quien compareció a través de su representante legal, el señor Ramiro Páez Rivera en calidad de Apoderado General interpuso acción de impugnación en contra de la Resolución No. 117012020RREC279351 y su antecedente, la Liquidación de Pago Nro. 172019065022802180 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas por concepto de contribución solidaria sobre las utilidades.

1.2. En la audiencia preliminar se estableció como objeto de la controversia lo siguiente: ª *5.3. Establecer si es procedente la impugnación del Consorcio, de que se deje sin efecto la Resolución No. 117012020RREC279351 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, que resolvió negar el reclamo administrativo de liquidación en contra de la Liquidación de Pago No. 17201906502280280, que determinó diferencias por concepto de la Contribución Solidaria sobre las Utilidades por USD $184.705,90 más recargo e intereses, al considerar que la administración tributaria cometió varios errores: i) no existió más utilidad que sirva de base para el pago adicional de la contribución; ii) los montos consignados en la declaración sustitutiva de Impuesto a la Renta del año 2015 no constituye utilidad; y,(iii) la Ley de Fomento Ambiental tiene disposiciones específicas para determinar la base imponible de la contribución solidaria, sin que prevea recalcular sobre las utilidades en función de un acto determinativo distinto a la declaración original por impuesto a la renta de 2015 respecto de las cuales, el demandado ejerció su derecho de defensa y de contradicción*º .

1.3. El 25 de agosto del 2021, a las 15h46, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha emitió su sentencia y resolvió lo siguiente: ª aceptamos la demanda presentada por el CONSORCIO PETROLERO BLOQUE TIVACUNO, a través de su apoderado Ramiro Páez Rivera; en consecuencia, se declara la ilegitimidad de la Resolución No.117012020RREC279351, y su antecedente, la liquidación de pago No. 172019065022802180 emitidas por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.º -

1.4. La abogada Jéssica Ponce Yánez en calidad de procuradora fiscal del Servicio de Rentas Internas, interpuso recurso de casación (fs. 378 a 385), el cual fue calificado de oportuno por el Tribunal de instancia y en auto de 5 de noviembre del 2021, las 14h51 dispuso remitir el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. El 25 de enero del 2023, a las 08h26 mediante auto interlocutorio dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita en su calidad de conjuez nacional admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por la entidad tributaria **demandada**, por el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, por **indebida aplicación** de los arts. 1, 4 y la disposición general 3ra. de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal (Ley para el Fomento Productivo), **falta de aplicación** del art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), art. 89 del Código Tributario (CT) y por la **errónea interpretación** del art. 6 de la Ley de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016 (Ley de Solidaridad).

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 art.184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, CRE;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 22 de junio del 2023, a las 10h35, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces

Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Por delegación del presidente de la Corte Nacional de Justicia, doctor José Suing Nagua, actúa en la presente causa el doctor Fernando Cohn Zurita, por acta de sorteo del jueves 9 de febrero de 2024, según Oficio Nro. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha.

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo ratificaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el jueves 25 de abril del 2024, a las 10h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1.1. Sobre la **indebida aplicación** de los arts. 1, 4 y la disposición general 3ra. de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, indica el casacionista que el fundamento de la decisión del Tribunal de instancia es en aplicación de estas normas de la Ley para el Fomento Productivo, las mismas que regulan el régimen de remisión tributaria que entró en vigor el 21 de agosto del 2018. Que el Tribunal de instancia indicó que lo que se discute en la presente causa es si procede o no dejar sin efecto la

diferencia determinada por la autoridad tributaria respecto de la Contribución Solidaria sobre las Utilidades (CSU), la cual se regula en la Ley de Solidaridad, publicada el 20 de mayo de 2016. Que cuando el actor presentó la declaración sustitutiva de impuesto a la renta de 2015, el 28 de diciembre de 2018, conocía claramente que la utilidad gravable de 2015 constituía la base para el cálculo de la CSU. Que la Administración Tributaria consideró la utilidad declarada por el actor en la declaración sustitutiva para determinar la CSU contenida en la Liquidación impugnada por considerarle una declaración bajo los presupuestos del art. 101 de la LRTI. Que como hechos reconocidos en la sentencia tenemos: **i)** El 14 de abril de 2016, el actor presentó la declaración de IR del ejercicio fiscal 2015, en la que determinó una utilidad de USD $ 13.109.648,04, en base de la cual efectuó las declaraciones primera, segunda y tercera cuota de la CSU; **ii)** El 28 de diciembre de 2018, el actor presentó la declaración sustitutiva de IR del ejercicio fiscal 2015, en la que declaró una utilidad de USD $ 18.910.547,05; **iii)** La Administración Tributaria consideró la utilidad declarada por el actor en la declaración sustitutiva para determinar la CSU contenida en la Liquidación impugnada por considerarle una declaración bajo los presupuestos del art.101 de la LRTI. Estos hechos tienen relación con el cálculo de la CSU y no constituyen presupuestos fácticos relacionados a los arts. 1 y 4 de la LFP y su disposición general 3ra., por tanto fueron indebidamente aplicadas al caso concreto. Esto es trascendente en la decisión de instancia, porque a su criterio no constituye utilidad lo declarado en la sustitutiva, sin reconocer el efecto vinculante y definitivo de la sustitutiva según la normativa tributaria y no reconoce que ella debe ser la base para el cálculo de la CSU.

4.1.2. Sobre la **falta de aplicación** del art. 101 de la LRTI y 89 del CT, manifiesta que, el SRI determinó diferencias en el pago de la CSU, debido a que no consideró para su cálculo la declaración sustitutiva presentada en régimen de remisión el 2018 sobre utilidades del 2015; que la Ley de Fomento Productivo no le quita validez, ni expresa ni tácitamente a las declaraciones sustitutivas presentadas en remisión ni le da prevalencia sobre el art. 101 de la LRTI, que señala que las mismas son admisibles cuando generen mayor valor a pagar, por tanto es claro su falta de aplicación en la sentencia, además debió tomar en cuenta que conforme al art. 89 del CT las declaraciones así efectuadas son definitivas y vinculantes para el sujeto pasivo, pues no distingue entre originales y sustitutivas, por tanto la presentada el 28 de diciembre de 2018 tiene esos efectos.

4.1.3. Respecto a la **errónea interpretación** del art. 6 de la Ley de Solidaridad el SRI indica que, el Tribunal de instancia reconoce que la CSU debe calcularse sobre la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015 registrada por los contribuyentes en sus declaraciones; pero luego realiza una interpretación restrictiva de esta norma, al considerar que, en el caso concreto, no corresponde utilizar la utilidad gravable registrada en la declaración sustitutiva presentada por el actor el 28 de diciembre de 2021, para la base del cálculo porque ésta se efectuó bajo el régimen de remisión, ª *por considerar*

*que no constituye utilidad en aplicación de las normas claras, previas y públicas previstas en la ley atendiendo al principio de seguridad jurídica*º , lo cual para el recurrente es errado. Solicita se case la sentencia.

4.2. Contestación al recurso de casación por la parte actora.- El actor en contestación al recurso de casación alega que el SRI no argumentó que las normas atinentes al régimen de remisión de multas e intereses introducido por la Ley de Fomento no eran relevantes para resolver el caso puesto en conocimiento del TDCT; lo que la autoridad tributaria argumentó es en el fondo, que estas normas debían interpretarse en un sentido diferente; pone de manifiesto que las normas aludidas son aplicables al caso pero que debían aplicarse en un sentido diferente favorable para el SRI, y no como fueron efectivamente aplicadas por el Tribunal en su sentencia. Añade que, siendo un hecho no controvertido y reconocido como tal en la sentencia, que la declaración sustitutiva fue presentada por el Consorcio para acogerse a la remisión tributaria, el SRI erróneamente afirmó en su recurso que las normas de la Ley de Fomento no debían ser aplicadas.

4.2.1. Además, que la aseveración del SRI no solo está erróneamente fundamentada desde la óptica casacional, sino también riñe con los hechos en discusión pues de la demanda presentada por el Consorcio y del contenido de la sentencia recurrida, se desprende que la controversia que debía resolverse era, precisamente, determinar si una declaración sustitutiva del impuesto a la renta del ejercicio 2015 presentada para efectos de acogerse al régimen de remisión regulado en la Ley de Fomento, podía servir de fundamento de un proceso de determinación de la contribución solidaria sobre las utilidades. En otras palabras, siendo un hecho no controvertido que el Consorcio presentó la declaración sustitutiva de impuesto a la renta del año 2015 para acogerse a la remisión tributaria prevista en la Ley de Fomento, era indispensable que el Tribunal analice las normas de dicha Ley y precisamente son aquellas que la autoridad demandada alega fueron aplicadas indebidamente que en específico regulaban los efectos del régimen de remisión y de la declaraciones sustitutivas presentadas para acogerse a dicho régimen.

Solicita rechazar el recurso de casación propuesto por el SRI.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación interpuesto por el ente tributario demandado, incurre en el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, por **indebida aplicación** de los arts. 1, 4 y la disposición general 3ra. de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, **falta de aplicación** de los arts. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 89 del Código Tributario y por la **errónea**

interpretación del art. 6 de la Ley de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana de 16 de abril de 2016.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

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

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

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

6.2. Alcance doctrinario del vicio acusado: Los vicios acusados por el casacionista corresponden a los tres previstos en la norma previamente transcrita:

a) **Aplicación indebida** se consolida *ª(¼) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.º En tanto que, para Calamandrei, el vicio de aplicación indebida puede llegarse ª(¼) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.º*

b) Falta de aplicación: *ª (¼) ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la*

norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.º

c) Errónea interpretación: El autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359, 361 sobre la **errónea interpretación:**

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

6.3. Caso SUB JUDICE a resolver.- Debemos partir del objeto mismo de la controversia que fue ya transcrito previamente en el ítem 1.2 de esta sentencia y se refiere a establecer la legalidad de la Resolución No.117012020RREC279351 y su antecedente, la liquidación de pago No. 172019065022802180N impugnada.

6.3.1. Debemos recordar además que, el caso 5 parte de los hechos dados por ciertos en la sentencia o aquellos que no hayan sido controvertidos, se establecen como tales: **i)** El 14 de abril de 2016, el actor presentó la declaración de IR del ejercicio fiscal 2015, en la que determinó una utilidad de USD $ 13.109.648,04**. ii)** El 28 de diciembre de 2018, el actor presentó la declaración sustitutiva de IR del ejercicio fiscal 2015, en la que declaró una utilidad de USD $ 18.910.547,05**. iii)** En la declaración sustitutiva se corrigió la utilidad gravable registrando un mayor valor, lo que generaría un impuesto más alto. **iv)** Que la Ley de Fomento Productivo no modificó ni alteró el art.101 de la LRTI.

6.3.2. A esta Sala Especializa de lo Contencioso Tributario le corresponde analizar los yerros denunciados, en el orden que han sido propuestos, así:

A. El recurso se fundamenta en el vicio de **falta de aplicación** (caso 5 del art. 268 del COGEP); siguiendo la técnica casacional, se ha establecido por parte de esta Sala Especializada que para sustentar este cargo se requiere: i) Determinar cuaĺ es la norma a aplicarse a los hechos materia de la litis y que el juzgador dejo´de aplicarla; ii) Argumentar sobre las razones por las cuales se debiá aplicar la norma propuesta; iii) Determinar que´norma fue aplicada indebidamente en lugar de aquella

que da solucioń al problema juriḑico; y, iv) Demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisioń tomada por el juzgador.

En este orden de ideas le corresponde a este Tribunal casacional verificar el cumplimiento de los requisitos indicados:

A.i) Determinar cuál es la norma a aplicarse a los hechos materia de la litis y que el juzgador dejo´de aplicarla el casacionista refiere que las normas que debían aplicarse a los hechos objeto de controversia eran las siguientes:

Ley de Régimen Tributario Interno.

*ª **Art. 101**.-**Responsabilidad por la declaración.** -La declaración hace responsable al declarante y, en su caso, al contador que firme la declaración, por la exactitud y veracidad de los datos que contenga. Se admitirán correcciones a las declaraciones tributarias luego de presentadas, sólo en el caso de que tales correcciones impliquen un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, anticipos o retención y que se realicen antes de que se hubiese iniciado la determinación correspondiente. (¼)º*

Código Tributario

*ª **Art. 89**.- Determinación por el sujeto pasivo. - La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administraciónº .*

A.ii) Argumentar sobre las razones por las cuales se debiá aplicar la norma propuesta: Dice que debió aplicarse el art. 101 de la LRTI indica el casacionista y que han sido expuestas ya en estas consideraciones, básicamente que la Ley de Fomento Productivo no le quita la validez, a las declaraciones sustitutivas presentadas en el régimen de remisión; y que son admitidas las correcciones a las declaraciones tributarias, únicamente cuando estas generen un mayor valor a pagar, sin que establezca límite de tiempo, sino que la sustitutiva implique un mayor impuesto a pagar. Argumenta también que debió aplicarse el artículo 89 del Código Tributario que, establece que las declaraciones, entiéndase originales o

sustitutivas (pues la norma no discrimina) son definitivas y vinculantes para el sujeto pasivo.

A.iii) Sobre el tercer requisito de señalar las normas que fueron aplicada indebidamente en lugar de aquella que da solucioń al problema jurídico el casacionista denuncia:

Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal

*ª **Art. 1**.- **Remisión de interés, multas y recargos**.- Se dispone la remisión del 100% de intereses, multas y recargos derivados del saldo de las obligaciones tributarias o fiscales internas cuya administración y/o recaudación le corresponde únicamente al Servicio de Rentas Internas conforme los términos y condiciones establecidos en la presente Ley y las resoluciones que para el efecto emita el Servicio de Rentas Internas. Las obligaciones tributarias o fiscales vencidas con posterioridad al 2 de abril de 2018, así como las obligaciones correspondientes a la declaración anual del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2017, no podrán acogerse a la remisión prevista en este artículo. En lo relativo a la remisión de las cuotas del Régimen Impositivo Simplificado RISE, así como lo relacionado a la remisión y saneamiento de los valores que componen la matriculación vehicular, se deberá aplicar lo establecido en los artículos 9 y 11 de la presente Leyº .*

*ª **Art. 4**.- **Declaración de obligaciones durante el período de remisión**.- Los contribuyentes que no hubieren declarado sus obligaciones tributarias o fiscales vencidas al 2 de abril de 2018, así como aquellos que presenten declaraciones sustitutivas en relación a dichas obligaciones que no hayan sido previamente determinadas, podrán acogerse a la presente remisión, siempre y cuando efectúen la(s) respectiva(s) declaración(es), y adicionalmente realicen los pago(s), o soliciten facilidades, según corresponda, hasta el plazo máximo previsto en el artículo 2 de la presente Ley. El Servicio de Rentas Internas aplicará de oficio la remisión cuando haya constatado el cumplimiento del deber formal por parte del contribuyente y verificado que el saldo de la obligación consista únicamente de multas o recargosº .*

Disposiciones generales

*ª **TERCERA. -** El pago o desistimiento efectuados al amparo de esta ley no implican ni constituyen aceptación de los conceptos contenidos en los actos de determinación que los originaron; y al tratarse de un régimen de remisión excepcional de rango legal, no alterarán*

la utilidad del ejercicio declarada por el contribuyente para los efectos de la aplicación del artículo 97 del Código del trabajoª .

A.iv) Demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador indica el casacionista: Al dejar de aplicar el art. 101 de la LRTI y el 89 del CT que, son pertinentes a los elementos fácticos del caso, el Tribunal de instancia le otorgó a la declaración sustitutiva un carácter que no está prevista en norma legal alguna, desconociendo la utilidad gravable en ella declarada y por tanto resolvió que no podría considerarse esta utilidad para efectos del cálculo de la CSU, razón por la que declaró la ilegitimidad de la resolución impugnada; sin embargo, de haberse aplicado estas normas, el Tribunal habría reconocido la validez y efecto definitivo y vinculante de la declaración sustitutiva, reconociendo que la utilidad gravable en ella registrada es la que debía servir de base para el cálculo de la CSU y habría declarado la legitimidad del acto impugnado.

Es claro entonces para esta Sala que, al menos en la parte formal del cumplimiento de los requisitos formales, el recurso cumple el test de procedencia al caso de fala de aplicación de normas de carácter sustantivo, pero íntimamente ligado a ello está:

6.3.3. Errónea interpretación del artículo 6 de la Ley de Solidaridad, que dice:

Ley de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016

ª ***Art. 6***.- ***Contribución Solidaria sobre las Utilidades***.- *Las sociedades que realicen actividades económicas, y que fueren sujetos pasivos de impuesto a la renta, pagarán una contribución del 3% a sus utilidades que se calculará teniendo como referencia la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015º .*

Sobre este cargo el casacionista indica que al final del apartado 6.3 del fallo se reitera que: *ª (...) no se puede considerar el valor declarado como utilidad de la actora, corroborándose los errores alegados por la actora en cuanto a la inexistencia de utilidad que sirve de base para el pago de una CSU adicional, toda vez que, el monto consignado en la declaración sustitutiva de IR del año 2015 no*

constituye utilidad (...)º

6.3.4. El recurrente manifiesta que, el Tribunal de instancia reconoce el artículo 6 de la Ley de Solidaridad en el sentido de que la CSU debe calcularse sobre la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015 registrada por los contribuyentes tanto en declaraciones originales como sustitutivas; pero, luego realiza una interpretación restrictiva de esta norma, al considerar que, en el caso concreto, no corresponde utilizar la utilidad gravable registrada en la declaración sustitutiva presentada por el actor el 28 de diciembre de *2021* [sic], para la base del cálculo, porque ésta se efectuó bajo el régimen de remisión. Agrega que, por un lado, el tenor literal de la norma dice que la CSU se calcula sobre la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015; pero por otro lado, los juzgadores de instancia dicen que la CSU se calcula sobre la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015, siempre y cuando esta no sea la registrada en una declaración sustitutiva presentada en periodo de remisión tributaria.

6.3.5. Efectivamente, en el numeral 6.1 de la sentencia el Tribunal de instancia indica: ª [¼] *De dicha normativa se colige con meridiana claridad que, por regla general, las sociedades que realicen actividades económicas y sean sujetos pasivos del IR se encuentran obligadas al pago de la denominada ª Contribución Solidaria sobre las Utilidadesº - CSU, considerando el tres por ciento de sus utilidades, lo cual se refleja en las declaraciones, sean originales o sustitutivas que efectúen por el IR del ejercicio fiscal 2015, pudiendo la administración tributaria verificar dichas declaraciones en el ejercicio de su facultad determinadora dentro de los plazos previstos en el artículo 94 del Código Tributario, según sea el caso; en virtud de lo cual, carece de sustento el cargo alegado por la actora, en lo que respecta a que la Ley de Fomento permitiría determinar la base imponible de la CSU basado únicamente en la declaración original de IR del ejercicio económico 2015 que se efectuó el siguiente año, al limitar no solo dicha facultad del SRI sino también la posibilidad del contribuyente de efectuar declaraciones sustitutivas de dicho tributo en los plazos y condiciones legales.ª*

6.3.6. En la parte dispositiva de la sentencia el Tribunal llega a referir que: *ª no podría considerarse lo declarado por utilidad para efectos de la CSU al constituir declaraciones efectuadas en un régimen especial y excepcional de remisión de dicha obligación tributaria (por IR del 2015), [¼] en base de la cual, el actor presentó la declaración sustitutiva por renta del ejercicio económico 2015 en el año 2018, constituyendo aquello el sustento de la determinación por la CSU practicada por el SRIº* .

6.3.7. Esta Sala de Casación, encuentra que efectivamente, el Tribunal de instancia hace una errónea interpretación del artículo 6 de la Ley de Solidaridad porque al
restringir la norma únicamente a que, para el cálculo de la contribución solidaria sobre utilidades, no

corresponde utilizar la utilidad gravable registrada en la declaración sustitutiva presentada por el actor el 28 de diciembre de 2021, porque se efectuó bajo el régimen de remisión no tiene sustento legal alguno al sólo manifestar que en la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, no se ha considerado la existencia de declaraciones sustitutivas, y mucho menos si los valores señalados en ella no son objeto de discusión, porque han sido presentadas voluntariamente por la empresa actora para acogerse a la remisión; tal fundamentación del Tribunal de instancia no tiene sustento normativo; por el contrario, el reconocimiento voluntario de una utilidad mayor a la que declaró originalmente, es vinculante para ella (art. 89 del CT), pues no podría admitirse que para el impuesto a la renta tenga o exista una base imponible y consecuente utilidad y para otros fines (CSU) sea otra la utilidad.

6.3.8. Con estas consideraciones, esta Sala encuentra que se han configurado los vicios alegados por el recurrente y como consecuencia de ello, casan la sentencia y corrigiendo el error, de conformidad con el numeral 2 del art. 273 del COGEP y la Resolución 07-2017 del Pleno de la Corte Nacional emite el siguiente pronunciamiento:

7. Sentencia de mérito

7.1. El 28 de diciembre de 2018 el actor presento´la declaración sustitutiva de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015 en la que declaro´una utilidad mayor (18 910.547,05), a la que constaba en la original de 14 de abril de 2016, esto es de $13 ̀109.648,04. Es justamente en base a esta declaración sustitutiva realizada por el contribuyente (la cual conforme a los artículos 101 de la LRTI y 89 del CT tiene carácter vinculante para el sujeto pasivo) el SRI modificó la base imponible de la CSU. Por lo antes expuesto, esta Sala ratifica el acto impugnado esto es la Resolución No.117012020RREC279351, y su antecedente, la liquidación de pago No. 172019065022802180 emitidas por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.

8.- Decisión

8.1. 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:

8.2. CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, el 25 de agosto del 2021 a las 15h46 en el proceso No.17510-2020-00335 y en consecuencia se confirma la Resolución impugnada en el juicio de instancia.

8.3. Sin costas.

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

8.5. 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
Se ha configurado el caso 5 del art. 268 del COGEP, por errónea interpretación del artículo 6 de la Ley de Solidaridad, se casa la sentencia y se declara que, la declaración sustitutiva realizada por el sujeto pasivo al impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015 es vinculante y al modificar la base imponible de la Contribución Solidaria sobre utilidades, puede ser usada para el cálculo de dicho tributo

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

JL/AM

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

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

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