

REGISTRO OFICIAL[®]
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO:**

**SENTENCIAS, RESOLUCIONES,
JUICIOS Y AUTOS**

R 64, R 65, R 67, R 68, R 69



223839616-DFE

Juicio No. 01501-2020-0005T Resolución nro. 64-2024

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 7 de febrero del 2024, las 17h08. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor José Suing Nagua, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 01501-2020-0005T.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, provincia del Azuay, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales se estableció el siguiente objeto de la controversia: *“Establecer si las glosas impugnadas fueron levantadas legalmente por la administración, o si el contribuyente justifica las diferencias, conforme lo alegado en la demanda; y, si la glosa relacionada con la amortización de activo biológico a corto plazo adolece de falta de motivación”*.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió, negar la demanda presentada por AGROAZUCAR ECUADOR S.A. en contra del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas y como consecuencia se confirma la validez legal de la Resolución No. 101012020RREC035911 de fecha 28 de julio de 2020, que negó el reclamo administrativo contra el Acta de Determinación No. 03201924902632454 emitida por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016.

1.3 La compañía AGROAZUCAR ECUADOR S.A., interpone recurso de casación contra la sentencia de 24 de febrero de 2022, las 11h04, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2020-0005T, argumentando los casos 2, 4, 5 del art. 268 del “COGEP”.

La compañía AGROAZUCAR ECUADOR S.A. presentó demanda en contra de la Resolución No. 101012020RREC035911 de fecha 28 de julio de 2020, suscrita por el Directo Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, que negó el reclamo administrativo contra el Acta de Determinación No. 03201924902632454 emitida por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016.

1.4. Mediante auto de 5 de abril del 2023, las 10h00, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por la compañía **AGROAZUCAR ECUADOR S.A.**, por las causales: **segunda** en virtud de que hubo una tergiversación al resolver la glosa “amortización de activo biológico”; **cuarta** por

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

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

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

falta de aplicación del art.164 del COGEP y como consecuencia de la transgresión existe falta de aplicación del art.10.9 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, **quinta** por falta de aplicación del art. 76.7.a de la Constitución; aplicación indebida del art 119.4 del Código Tributario; y, errónea interpretación del art.10.7 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.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 01501-2020-0005T, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 3 de octubre del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

3.1. En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 6 de febrero de 2023 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en la especie, el fallo de instancia incurre en el **caso 2 del art. 268 del COGEP**, por falta de motivación, respecto a la “ 7.6 Glosa relacionada con la Amortización de activo biológico”. Que se detalla el considerando 7.6 de la sentencia. Que el Tribunal señala que: En el informe pericial aportado por AGROAZUCAR, la perito concluyó que no hay diferencia entre los saldos iniciales y finales observados por la administración tributaria, y por los cuales se levantó la glosa. Que la glosa tuvo origen no solo en la confrontación de los saldos iniciales, sino en una supuesta falta de presentación de documentación soporte de los registros contables de AGROAZUCAR de los saldos iniciales, y que dicha observación no fue sustentada dentro del proceso judicial, por lo que procede a ratificar la glosa. Que los juzgadores no pueden aseverar un hecho sin antes expresar los antecedentes completos que llevaron al reconocimiento de tal hecho. Que en el mismo sentido, tampoco es suficiente el enumerar las pruebas o los antecedentes, sino que es imperativo que el Tribunal, haya expresado explícitamente el análisis del acervo probatorio que le permitió concluir cuales son los hechos relevantes para la resolución del caso, y por ende para la defensa de las partes procesales, con el objeto de que puedan ser contrastados por las partes. Que dentro del presente caso, no basta con que el Tribunal se limite a decir que no se presentaron documentos (facturas, pagos, etc.) que sustenten los registros contables relacionados con la glosa, sino que motive por qué esto es crucial para su decisión; y para el efecto debe hacer explícito de que parte de los documentos revisados extrae esta conclusión, no siendo suficiente que señale que revisó el acta y que esta información fue pedida por la administración tributaria. Que en el presente caso, el análisis del Tribunal incurre en una deficiente fundamentación táctica, en primer lugar al reconocer como un hecho de que la administración tributaria observó, desde el acta de determinación tributaria de impuesto a la renta, una falta de presentación de comprobantes como sustento para levantar la glosa, sin hacer explícito el texto del acta de determinación que le permitió llegar a esta conclusión; pero adicionalmente, porque en realidad tergiversa el sentido por el cual la Administración tributaria levanto la glosa. Que la glosa se determina porque, dado que solo contaba con información sustento de los saldos iniciales de los canteros con los cuales arrancó AGROAZUCAR luego de la fusión de las empresas que absorbió, entonces le preocupaba que se genere una doble deducibilidad del gasto de amortización atribuible a los canteros, si las compañías absorbidas, entre las cuales se encuentra SACORPREN, ya habrían registrado los mismos valores como gastos deducibles en su declaración anticipada. Que los fundamentos tácticos indicados por el Tribunal para ratificar la glosa no se encuentran referenciados, ni coinciden con la naturaleza del porque se levantó inicialmente la glosa, lo que causa que, en la sentencia, los jueces incurran en una

deficiente motivación táctica que influyó en la decisión que debía tomar. Que de la lectura de este apartado de la sentencia, queda claro que el Tribunal pondera la presentación de documentación soporte de los saldos iniciales registrados por AGROAZUCAR en su contabilidad, sobre las conclusiones vertidas en el informe pericial aportado como prueba, so pretexto de que esta fue la observación inicial que fue ratificando a lo largo del proceso administrativo y judicial, lo cual, como vimos, no viene al caso. **Respecto al caso 5** del art.268 del COGEP, determina que en la sentencia se incurre en falta de aplicación del art. 76.7.a) de la Constitución; en el desarrollo de la glosa “7.6.1 Amortización del Activo biológico a corto plazo”. Que dentro de su acción de impugnación, AGROAZUCAR puso en conocimiento del Tribunal que se había violentado su derecho a la defensa, en virtud de una falta de motivación por parte de la administración tributaria, “*al ratificar en el acto impugnado la glosa por activo biológico a corto plazo del 2016*”. Que la transgresión a su derecho a la defensa se originó en el análisis que realizó el SRI para levantar la glosa, mismo que se encontraba plasmado en el acta de determinación de impuesto a la renta, donde existieron inconsistencias entre lo descrito en el acta de determinación y su anexo (el archivo en Excel donde constaba toda la información no se encontraba formulado), que impedían que AGROAZUCAR pudiera comprender con claridad el porqué de las diferencias detectadas. Que la violación del derecho a la defensa de la compañía se materializó en la resolución de reclamo cuando la administración tributaria hizo caso omiso a las explicaciones y sustentos que la compañía aportó en la etapa probatoria del reclamo administrativo, donde se expuso que luego de hacer el significativo esfuerzo de replicar el análisis realizado por el SRI en los 799 canteros, pudo determinar que la administración tributaria había cometido un error en su revisión. Que para fundamentar su negativa en la resolución impugnada, la administración tributaria indicó que los sustentos y argumentos habían sido aportados por AGROAZUCAR en la etapa probatoria y no dentro del reclamo administrativo, por lo cual, consideró que al haber precluido la etapa del proceso administrativo donde los contribuyentes debían dejar fijada su defensa frente a la glosa, esto es, en el escrito inicial de reclamo, entonces no podían ser considerados para resolverlo en la resolución de reclamo. Que para ejercer el derecho a la defensa respecto del pronunciamiento arbitrario del SRI que AGROAZUCAR planteó su demanda, poniendo a conocimiento del Tribunal que la administración tributaria había incurrido en un error en el análisis, y en una falta de motivación, al excluir los argumentos y documentación presentada en la etapa de prueba del proceso administrativo para demostrar dicho error; y que por tanto correspondía, dentro del proceso judicial, que los Jueces se pronuncien al respecto, y resuelvan conforme corresponde en virtud de la información aportada. Que para que el Tribunal tenga los insumos necesarios para contrastar la información y decidir correctamente, la compañía presentó las explicaciones y documentación necesaria también dentro de la demanda e informe pericial, lo que necesariamente ameritaba que se realice una real revisión de los fundamentos que originaron la glosa, lo alegado por AGROAZUCAR,

así como la postura de la administración tributaria dentro del reclamo. Que el Tribunal concluye que, siendo que AGROAZUCAR no expuso las inconsistencias del acta en el reclamo, sin perjuicio de que lo haya hecho en el escrito de prueba, la administración tributaria estuvo en bien al no pronunciarse al respecto en la resolución impugnada, y que, toda vez que no formó parte del reclamo administrativo, tampoco correspondía que esto se valore dentro del juicio, ni los alegatos de AGROAZUCAR sobre una falta de motivación. Que lo mencionado implica entonces, que el Tribunal considera que si un acto administrativo se encuentra viciado, inclusive si existe una nulidad provocada por una trasgresión al derecho a la defensa, esto no puede ser corregido. Que lo indicado deja en un evidente estado de indefensión a la compañía y atenta a todas luces en contra de la naturaleza de los procesos judiciales, específicamente a la de los contenciosos tributarios, por cuanto los contribuyentes acuden a esta instancia para que terceros imparciales, en este caso los Jueces, en primer orden garanticen sus derechos como contribuyentes y realicen un control de legalidad de los actos administrativos impugnados, conforme lo establecido en el art. 300 del COGEP. Que la norma que fue aplicada en lugar de la denunciada es el art.119.4 del Código Tributario; por cuanto indica que se tuvo que haber fijado una argumentación fundamentada en contra de la glosa, dentro del escrito inicial de reclamo administrativo, ya que sin perjuicio de que haya presentado sus observaciones en la etapa de prueba, la administración tributaria no pudo considerarla en su resolución. Que la falta de aplicación del artículo constitucional denunciado conlleva a que el Tribunal concluya, en sentencia, que si la compañía no planteó un argumento en su escrito inicial de reclamo administrativo, no correspondía que la administración tributaria se pronuncie sobre él en la resolución correspondiente; ratificando incluso, que por ello, dicha autoridad judicial tampoco podía pronunciarse sobre dicha pretensión. En lo referente a la errónea interpretación del art.10.7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, dentro del desarrollo de la *Glosa “ 7.9 Glosa por Aplicación al costo de Ventas de ajustes, por aplicación de NIC 16 Planta Productora”*. Establece que es necesario remitirse a lo reconocido por el propio Tribunal a través de sentencia, como hechos demostrados por AGROAZUCAR a través de su informe pericial; esto es que la compañía, realizó un ajuste contable luego de medir el valor razonable de sus **activos biológicos** a largo plazo, atribuyó esto como el costo de sus plantas productoras, lo cual se realizó con el objeto de cumplir con los cambios realizados a la Norma Internacional de Información Financiera NIC 16 y NIC 41, que regularon la transición del modelo de activo biológico a planta productora. Que en otras palabras, los jueces reconocen que la depreciación cuya deducibilidad se pretende aplicar, responde a la obligación de la compañía de ajustar sus estados financieros en función de lo ordenado en la norma contable; y aún más importante, que todo esto fue demostrado a través del informe pericial aportado como prueba dentro del juicio por AGROAZUCAR, y no es controvertido por la administración tributaria. Que para desconocer la deducibilidad de la depreciación del activo producto de su revalorización, el Tribunal toma como referencia la aplicación del art.10 de la Ley de Régimen

Tributario interno. Que en este sentido, implica que el gasto por depreciación de activo biológico observado no sería deducible por cuanto no se encuentra relacionado directamente con una generación, obtención o mantenimiento de ingresos gravados. Ahora, lo mencionado no tiene cabida por cuanto este mismo reconoce en sentencia que estos ajustes afectaron al costo histórico y valor razonable de los activos; lo que conlleva que esto sí se encontrarían relacionados con la generación de ingresos gravados por cuanto, al AGROAZUCAR dedicarse a la producción y comercialización de caña de azúcar, es evidente que los gastos registrados que conciernen a su planta productora están estrechamente relacionados a la generación de los ingresos de la compañía. Que el propio Tribunal indica erróneamente que no existe norma tributaria que permita que dicho gasto sea considerado como no deducible; al realizar esta apreciación, queda claro que existe una errónea interpretación de la norma en referencia, por cuanto en su análisis omite una parte de ella, esto es su numeral 7, el cual establece que será deducible: *“7.-La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable, así como las que se conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en esta Ley y su reglamento”*. Que esta norma reconoce expresamente que la depreciación registrada con base en la técnica contable es deducible del pago del impuesto a la renta. Que a pesar de que el propio Tribunal reconoce que los ajustes realizados producto del cambio de modelo de activo biológico a planta productora se realizaron en función de que la misma norma contable así lo requirió, o dicho de otro modo, que AGROAZUCAR sustentó la depreciación aprovechada de acuerdo con la técnica contable; este realiza una aplicación de la norma restringiendo su contenido, alcance y objetivo, reconocido en el numeral 7 antes detallado. Que la *correcta interpretación* que debía realizar el Tribunal para atender a la interpretación sistemática del art.10 de la LRTI, prescrita en el art. 18 numeral 4 del Código Civil, consiste en un análisis a través del cual las normas jurídicas adquieren sentido en función de su contexto dentro del ordenamiento jurídico, y en este caso en específico, esto significa en virtud de su correlación y armonía con todas las disposiciones del texto normativo tributario al que pertenecen. Que con base en esta interpretación, se puede corroborar en la sentencia que el Tribunal omite verificar de forma íntegra el artículo en referencia, analizando aisladamente el primer inciso, sin tomar en consideración su numeral 7, no obstante que esta dispone que la depreciación realizada de conformidad con la técnica contable será deducible del impuesto a la renta. Que el Tribunal tuvo que considerar que la norma en su conjunto contempla que los gastos de depreciación en cuestión, al ser realizados de conformidad con la técnica contable y contribuir a la generación de ingresos de la compañía, son deducibles del impuesto a la renta. Que por esta interpretación sesgada y restrictiva, el Tribunal trasgrede el alcance de la normativa analizada con la conclusión a la que arriba en la sentencia; ya que efectivamente establece limitantes que las propias disposiciones no establecen, pues en cambio esta sí contempla que los contribuyentes consideren como deducibles del impuesto a la

renta los gastos de depreciación realizados de conformidad con la técnica contable. **Respecto al caso 4 del art. 268 del COGEP**, se determina que la sentencia de instancia incurre en falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, que condujeron a una no aplicación de normas de derecho sustantivo; al resolver la glosa “ 7.7. Glosa Costo y Gastos Sueldos, Salarios y demás remuneraciones que constituyen materia gravada del IESS y Costo y gasto Aporte a la seguridad social incluye fondo de reserva”. Que el medio probatorio valorado erróneamente por el Tribunal es el Informe pericial elaborado por la Phd. Nancy Johanna Barberán Zambrano, perito en Tributación Fiscal, debidamente acreditada por el Consejo de la Judicatura. Que la norma procesal de valoración de la prueba que ha sido violentada es el art. 164 del COGEP; ya que incurrió en una falta de experiencia, la cual es un componente medular de la sana crítica. Que así, debido a que la sana crítica se encuentra reglada como un precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba, de conformidad con el segundo inciso del art. 164 del COGEP, y que el Tribunal valoró la prueba en cuestión transgrediendo la sana crítica de acuerdo con lo explicado anteriormente; se acusa expresamente una falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contemplado en el segundo inciso del art. 164 del COGEP, esto es la sana crítica. Que la experiencia, como elemento de la sana crítica, implica que un juzgador valore los elementos probatorios aportados al juicio con base en sus conocimientos previos, tanto técnicos como jurídicos, los cuales, conforme se puede esperar de un juzgador, deberían cumplir con estándares elevados respecto de la materia específica sobre la cual tienen competencia. Que el Tribunal debía atender las conclusiones y explicaciones vertidas dentro del informe pericial, comprendiendo su contenido, y valorando las conclusiones vertidas en él de acuerdo con su experiencia tributaria y sentido común. Que hay que señalar que es reconocido en la misma sentencia y por el propio SRI al levantar la glosa, que las diferencias fueron detectadas por distintos conceptos. Que tanto la Diferencia 1 (subsídios reportados en roles de pago vs las planillas del IESS) como la Diferencia 2 (cálculo del SRI de materia gravada en roles vs información del IESS) tienen una afectación individual en la Diferencia 3 (límite de exención); lo mencionado por cuanto las primeras diferencias inciden al definir a cuánto asciende la materia gravada de IESS que debió reportar AGROAZUCAR, misma que forma la base sobre la cual se calcula la Diferencia 3, por cuanto esta corresponde a la relación de ingresos exentos respecto de dicha base de materia gravada del IESS. Que es claro que un juzgador con el conocimiento técnico apropiado en materia tributaria puede corroborar lo establecido por la perito a través del informe pericial, esto es, que si bien la Diferencia 1 coincide con la observación levantada por la administración tributaria, la Diferencia 2 sí varía al ser un concepto distinto, y que esta variación influye en la Diferencia 3; lo indicado, porque responden a conceptos diferenciados que la propia administración tributaria segregó. Que por lo expuesto queda claro que la observación del Tribunal en referencia es provocada por una deficiencia en su experiencia técnica respecto del proceso

determinativo y de cómo funcionan las diferencias levantadas por el propio SRI. Que Tribunal señala que *“Así, de la revisión del informe y sus anexos, no se encuentra explicación o sustento alguno que permita comprender por qué en la Diferencia 2 la perito la disminuye de USD 91.493,25 a USD 16.406,50, e incluso tampoco se sustenta por qué en la Diferencia 3 la perito la incrementa de USD 19.251,36 a USD 21.229,65”*. Que la confusión del Tribunal respecto de las conclusiones de la perito sigue la línea de considerar que las diferencias 2 y 3, no se podían haber provocado si la diferencia 1 es aceptada por la compañía. Que lo expuesto es un yerro del Tribunal al apreciar la prueba bajo la sana crítica en lo que respecta a la experiencia técnica y al sentido común, pues respecto de la Diferencia 2 la perito indica que para cuantificar la disminución de la diferencia de USD 91.493,25 a USD 16.406,50, tomó como referencia los roles de pago y liquidaciones de haberes de AGROAZUCAR y la comparó con las planillas del IESS. Que lo señalado al ser analizado bajo un criterio probo producto de la experiencia, implica claramente que la perito comparó los valores que constaban en los roles de pago y liquidaciones de haberes contra las planillas del IESS (Diferencia 2), detectando que sí existía una diferencia en las planillas del IESS con los roles de pago, donde AGROAZUCAR consideró un valor menor como materia sujeta de aportación, pero que la diferencia en realidad ascendía a la suma de USD 16.406,50 y no a la señalada por la administración tributaria. Que como consecuencia de la variación antes mencionada, al existir una diferencia menor que la indicada por la administración tributaria en la base gravada del IESS, disminuye también la base sobre la cual se calcula el 20% por exenciones de ingresos no aportables, provocando así que la Diferencia 3 que refiere al exceso de exenciones sea proporcionalmente mayor; lo cual fue claramente indicado por la perito dentro de su informe pericial. Que la observación levantada por el Tribunal implica una falta de entendimiento respecto de cómo se relacionan las Diferencias 2 y 3, en virtud de un déficit en la comprensión del funcionamiento operativo de la norma del Seguro Social. Que en lo referente a lo señalado por el Tribunal que *“Dentro de los CDAs anexos del informe, constan únicamente cuadros de Excel y archivos PDF de subsidios, respecto a los cuales la perito no ha informado o confrontado con los revisados por la Administración, por lo que no existe sustento de su afirmación en el sentido de que no se habrían considerado todos los subsidios pagados a los trabajadores”*. Que en esta observación denota que el Tribunal no comprende que la Diferencia 1, y su aceptación por parte de AGROAZUCAR, no infiere de ninguna manera en las demás diferencias y en el análisis que realiza la perito sobre ellas. Que con base la apreciación en referencia, el Tribunal continúa dando relevancia al sustento de observaciones realizadas por el SRI, que no fueron objetadas por AGROAZUCAR; por cuanto la conclusión a la que arriba la perito dentro del informe pericial ya toma en consideración dicha diferencia, y por lo cual no fue necesario adjuntar información para justificar esta conclusión ya que es un punto no controvertido. Que respecto a lo señalado por el Tribunal que *“Igual situación sucede con la revisión del Aporte a la Seguridad Social- Aporte Patronal, en el que la perito*

disminuye, sin mayor explicación (fs. 26 a 27), los valores determinados de USD 78.970,57 y USD 14.732,49 a los montos de USD 45.041,06 y USD 6.340,86, respectivamente, y peor aún la perito para sus cálculos señala que ha tomado como base los ingresos aportables calculados previamente en el tema de Sueldos y salarios, sobre el cual, como ya se dijo en líneas anteriores, la perito coincidió en una de las diferencias con la Administración y tampoco existía sustento de sus conclusiones". Que se debe recapitular que dentro del informe pericial la perito estableció nuevas diferencias en la base gravada del IESS con base en la Diferencia 1 (USD16,406.50) y la Diferencia 2 (USD21,229.65), obteniendo así una nueva base gravada de IESS. Que en este sentido, y tomando como referencia esta nueva base gravada, efectuó el mismo análisis realizado por la administración tributaria para establecer la glosa por Costo y gasto aporte a la seguridad social (incluye fondo de reserva) (casillero 7046 y 7047), esto es, cotejar la base gravada recalculada por ella con los roles de pago y luego con la plantilla del IESS; obteniendo así una diferencia menor a las establecidas en el acta por las sumas de USD 45.041,06, en lugar de USD78.970,57 y USD6.340,86 en lugar de USD14.732,49. Que es producto de una falta de experiencia que el Tribunal no pudo comprender la conclusión antes indicada, esto es que, si AGROAZUCAR detectó que existió una modificación en la base gravable del IESS, consecuentemente existe una modificación respecto de las diferencias establecidas por aporte patronal al seguro social; cálculo realizado por la perito en su informe y propiamente evidenciado. Que lo mencionado " *conlleva a que cada una de las conclusiones a las que arribó el Tribunal para ratificar la glosa, son producto de su falta de experiencia y sentido común al valorar el análisis realizado por la perito a través de su informe pericial. Así que, su falta de apreciación de la prueba con base en las reglas de la sana crítica, específicamente en su componente de la experiencia, conllevó a que erradamente ratifique los valores glosados que fueron parcialmente justificados*". Que producto de la transgresión a la experiencia como componente de la sana crítica, el Tribunal ratificó la suma de USD 201.944,60 por diferencias referentes a la materia gravada del IESS y límite de exenciones desconociendo su deducibilidad, sin perjuicio de que la compañía haya demostrado a través de su prueba que correspondía que se considere únicamente a la suma de USD128,836.14 como tal; así también, consideró la suma de USD 93.703,05 como total por las diferencias en el aporte patronal, sin perjuicio de que la compañía haya sustentado parte de ese valor, reduciéndose la glosa a USD 42.321,14. Que el yerro en que se incurrió respecto de la norma de derecho sustantivo transgredida indirectamente por la acusación antes mencionada, es una falta de aplicación del numeral 9 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante LRTI); normativa que si bien es mencionada referencialmente en el texto de la sentencia, no es efectivamente aplicada por el tribunal como una consecuencia de la vulneración al precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba acusado.

4.2. La Administración Tributaria en la contestación al recurso de casación señala respecto a la falta de motivación: Que se evidencia una confusión de las causales planteadas, ya que la alegación tiene relación con los medios probatorios más no evidencia el cargo de falta de motivación planteado en contra del numeral 7.6 de la sentencia. Que el Tribunal en cumplimiento con el artículo 76 de la Constitución, ha resguardado el derecho al debido proceso, garantizando el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes, como se puede evidenciar del texto de la sentencia. Que la parte actora no ha podido demostrar una falta de motivación de la sentencia recurrida. Que no basta con señalar que supuestamente no ha existido basamento legal para la decisión judicial, cuya aseveración no es verídica, ya que la sentencia se encuentra motivada en base a la normativa legal vigente. En lo referente a la falta de aplicación del artículo 76 numeral 7 literal a) de la Constitución de la República del Ecuador, señala que dentro de las razones indicadas por la parte actora para la aplicación del artículo mencionado, es que, dentro de la sentencia recurrida, el Tribunal hace caso omiso a lo demandado por AGROAZUCAR, por supuestamente no garantizar su derecho a la defensa a través de una debida motivación en la resolución de reclamo. Que de lo expuesto se desprende que la causal alegada se basa en una supuesta violación del derecho a la defensa pero según la parte actora sería por parte de la Administración Tributaria, pero no tiene sustento en la sentencia recurrida, cabe señalar que en la decisión judicial sobre este tema el tribunal A quo, si realizó un análisis de la alegación de la parte actora y entre otros, se determinó que AGROAZUCAR en su escrito de reclamo administrativo no hizo constar ningún un error en el Acta de Determinación o su anexo. Que el Tribunal, entre otros, fundamenta su decisión en el numeral 4 del artículo 119 del Código Tributario, ya que la reclamación contendrá, la mención del acto administrativo objeto del reclamo y la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya, expuestos clara y sucintamente. Sobre la falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, que condujeron a una errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, determina que la parte actora ha señalado que el medio probatorio que supuestamente ha sido valorado erróneamente en sentencia, es el informe pericial elaborado por la Phd. Nancy Johanna Barberán Zambrano, aduciendo falta de experticia técnica de los juzgadores del Tribunal A quo, configurándose una violación a la sana crítica. Que la labor de los informes periciales es el de ser auxiliares de la justicia, por lo que deben brindar elementos técnicos a los juzgadores para que se puedan aclarar sus inquietudes, sin embargo, es potestad del Tribunal acoger o no dicho informe técnico, el mismo que deberá contar con todos los elementos de sustento para considerarlo como un medio probatorio que sustente su decisión judicial. Que el Tribunal realizó el análisis de cada medio probatorio, que incluye el informe pericial señalado, sin embargo a pesar de coincidir en la diferencia 1 con valor establecido por la Administración Tributaria, no supo explicar cómo llegó a establecer distintos valores para las otras diferencias o rubros analizados, dentro de los Cds anexos del informe, constan únicamente cuadros en Excel y

archivos PDF de subsidios respecto de los cuales la perito no informó o confrontó con los revisados por la Administración, por lo tanto el Tribunal consideró que dentro del Aporte a la Seguridad Social - Aporte Patronal no tiene justificación ni explicación que permita al Tribunal acoger lo señalado en el informe pericial. Por lo señalado, no se puede considerar falta de experiencia de los juzgadores que envíe la sana crítica en la valoración de la prueba, como lo alega la parte actora, cuando las razones para no considerar el informe pericial como un sustento probatorio de la empresa AGROAZUCAR, es por falta de explicación y falta de justificación de la perito sobre sus aseveraciones. Que la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de justicia, ya se ha pronunciado en varias sentencias sobre la incompatibilidad de las causales 4 y 5 del artículo 268 del COGEP, ya que al ser invocadas en el mismo recurso de casación se anulan mutuamente. Que por lo expuesto solicita que se deseche el recurso de casación.

5. Problema jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en los casos del art. 268 del COGEP: **Caso 2**, por falta de motivación al resolver la “ *7.6 Glosa relacionada con la Amortización de activo biológico* ”. **Caso 4** la sentencia de instancia incurre en falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, establecidos en el art.164 del COGEP, que condujeron a una no aplicación del art.10.9 de la Ley de Régimen Tributario Interno; al resolver las glosas “ *7.7. Glosa Costo y Gastos Sueldos, Salarios y demás remuneraciones que constituyen materia gravada del IESS* ” y “ *Costo y gasto Aporte a la seguridad social incluye fondo de reserva* ”. **Caso 5** por falta de aplicación del art. 76.7.a) de la Constitución en el desarrollo de la Glosa “ *7.6.1 Amortización del Activo biológico a corto plazo* ”; y, errónea interpretación del art.10.7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en la Glosa “ *7.9 Glosa por Aplicación al costo de Ventas de ajustes, por aplicación de NIC 16 Planta Productora* ”.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2, 4 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “ *Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación; (...) 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto. 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de*

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

6.1.1. Respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP, alega el incumplimiento del requisito de motivación.

6.1.2. El caso 4, la doctrina señala que este caso: “... recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro...” (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Andrade & Asociados, Quito-2005, pág. 151).

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

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

Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: “Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. ...” (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 han violentado las siguientes normas:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [...] 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.

CÓDIGO ORGANICO GENERAL DEL PROCESOS.

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

LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.

“ Art. 10.- Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: (...) 7. La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable, así como las que se conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en esta Ley y su reglamento; (...). 9. Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo, en otras leyes de carácter social, o por contratos colectivos o individuales, así como en actas transaccionales y sentencias, incluidos los aportes al seguro social obligatorio; también serán deducibles las contribuciones a favor de los trabajadores para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, capacitación, entrenamiento profesional y de mano de obra. Las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio cuando corresponda, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta, y de conformidad con la ley. Si la indemnización es consecuencia de falta de pago de remuneraciones o beneficios sociales solo podrá deducirse

en caso que sobre tales remuneraciones o beneficios se haya pagado el aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

(...)”.

6.3. Respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP sobre la “Glosa relacionada con la Amortización de activo biológico” :

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

6.3.2 Motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas.

6.3.3 El Tribunal de instancia en el considerando 7.6 al resolver la Glosa relacionada con el sustento de la Amortización del Activo Biológico; inicia su análisis estableciendo que en la demanda, sobre esta glosa, se hace alusión principalmente al informe pericial realizado por la CPA Nancy Johanna Barberán Zambrano; que la perito analizó la contabilidad de SACORPREN (compañía que se fusionó por absorción con AGRO AZUCAR) y que los saldos al 31 de mayo de 2014, están conciliados con los saldos iniciales a junio 1 de 2014. Que se explica cómo funcionaban los sistemas contables en lo que tiene que ver con el control de las adiciones realizadas en los canteros tanto a corto como largo plazo, y que el saldo final registrado en SACORPREN a agosto 2014 pasó a ser el saldo inicial de AGROAZUCAR a septiembre de 2014, por lo que considera que el valor total de amortización de activo biológico de corto y largo plazo es deducible en la declaración del Impuesto a la Renta.

6.3.4 Determina también el Tribunal que en la contestación a la demanda, se expresa principalmente

que la diferencia establecida en el 2015 por amortización del activo biológico de largo plazo, fue capitalizado en el inventario al 31 de diciembre de 2015, y tuvo una afectación directa al costo de ventas del 2016, año en el que se vende el inventario capitalizado; que el contribuyente no entregó los soportes documentales para justificar los saldos iniciales al 01/09/2014, valores que no fueron desconocidos de forma injustificada por la Administración, y por ende no podían ser reconocidos en ejercicios posteriores como válidos y deducibles. Que dentro del reclamo administrativo, se revisó la información entregada por la empresa, pero que no fue posible identificar cómo se efectuó la asignación del consumo a cada uno de los canteros.

Que en relación al ejercicio 2016, en la contestación se reitera el hecho de que la compañía no presentó documentación de soporte, registros contables y demás sustentos para justificar los saldos iniciales de septiembre de 2014, saldos que afectaron directamente al costo de ventas del 2016.

6.3.5 Seguidamente el Tribunal de instancia establece que como parte de su análisis, ha revisado el Acta de Determinación No. 03201924902632454, emitida por concepto de Impuesto a la Renta del año 2016; estableciendo que en ésta se manifiesta que la Administración procedió a realizar un análisis por cada uno de los 764 canteros (así como los subcanteros asociados) que generaron un costo por amortización en el ejercicio fiscal 2016; y que se indica que la diferencia establecida es considerada con afectación a la conciliación tributaria ya que corresponde a costos que fueron amortizados, de los cuales el contribuyente no presentó registros contables, reportes o demás sustentos necesarios para justificar la totalidad de los costos cargados al costo de producción, obligación que fue cumplida de forma parcial.

Que se manifiesta que se consideró el arrastre de las glosas de amortización en corto y largo plazo determinadas en el 2015 y que fueron capitalizadas en dicho año al inventario final, que al haberse realizado el inventario final del 2015 en el 2016, producto de las respectivas ventas, tales diferencias afectan el costo de ventas del ejercicio 2016, conjuntamente con las diferencias determinadas en función de la producción del 2016 y que se realizó en este mismo año; diferencias todas que corresponden a costos que fueron amortizados por la compañía, y se señala que sobre los mismos no se presentó documentación de soporte, registros contables, reportes o los demás sustentos necesarios de justificación, incumplándose el numeral 3 del art. 96 del Código Tributario, art. 10 numeral 1 y segundo inciso del art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y el ultimo inciso del art. 37 del Reglamento de esta ley.

Que los argumentos señalados constan en el mismo sentido constan en la Resolución No. 101012020RREC035911; que atendió el reclamo administrativo contra el acta de determinación. Pero que se señala adicionalmente que la Administración no desconoció el proceso de fusión sino que se

verificó que los costos y gastos tengan los sustentos definidos en la normativa tributaria, y que de la documentación presentada durante el reclamo no se pudo evidenciar cómo las adquisiciones de insumos, servicios de terceros, mano de obra, etc., fueron distribuidos en los saldos iniciales de cada uno de los canteros que fueron observados en el proceso de auditoría.

6.3.6 Establece el Tribunal A quo, que en consecuencia, de la verificación que ha realizado se constata que la glosa tiene como base la revisión de los saldos iniciales de los canteros provenientes de la fusión por absorción de la compañía SACORPREN con AGROAZUCAR, saldos que afectaron directamente al costo de amortización del ejercicio fiscal 2016, y en este sentido, el SRI señala que revisó que tales valores se encuentren debidamente sustentados y justificados para poder hacer uso de su deducción, estableciendo que la compañía contribuyente no demostró el origen y conformación de los saldos iniciales al 01/09/2014 (de los canteros amortizados), que no sustentó dichos valores, que no entregó los soportes documentales que justifiquen los valores de los saldos iniciales al 01/09/2014, por lo que finalmente se determinaron diferencias por amortizaciones del activo biológico, como un costo no aceptado con afectación a la conciliación tributaria, glosa que tiene que ver incluso con un arrastre de la glosa por amortizaciones a corto y largo plazo del ejercicio fiscal 2015.

6.3.7 Establece el Tribunal que ha verificado que, a diferencia de lo manifestado por la compañía en la audiencia de juicio, la autoridad tributaria no solamente requirió que se justifique la conformación de los saldos iniciales al 01/09/2014, sino que se solicitó también la documentación de sustento válida.

6.3.8 Seguidamente determina el Tribunal de instancia, que dentro de esta causa, y de la revisión de las pruebas aportadas, el Tribunal ha verificado que en el informe pericial de la CPA Nancy Barberan Zambrano (única prueba de la parte accionante), si bien afirma que no existirían diferencias y que los saldos finales e iniciales se encuentran conciliados; en sustento de ello no hay evidencia en este proceso respecto a la información que respalde todo lo afirmado por la perito, ya que dentro de los anexos (CDs) del informe, lo único que existe son cuadros en Excel y mayores contables; sin embargo, no se ha presentado los documentos que precisamente justifiquen esos registros contables relacionados con esta glosa, falta de documentos y justificación que precisamente dio origen a la glosa en discusión.

6.3.9 Que de conformidad con el numeral 7 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como el numeral 7 del art. 28 de su Reglamento de Aplicación, vigentes en el período determinado, la amortización de activos es una deducción permitida; sin embargo, se debe considerar que para que esa deducción sea válida, debe contarse con los documentos de respaldo que la justifiquen, esto según lo ordena a su vez el numeral 1 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con el último inciso del art. 37 del Reglamento de Aplicación; sustentos y justificaciones que en el

presente caso no han sido presentados con el fin de desvirtuar las diferencias glosadas.

Que los hechos propuestos afirmativamente por la accionante, en el sentido de que no existen diferencias y están justificados los saldos finales de SACORPREN que pasaron a ser los saldos iniciales de AGROAZUCAR, de los canteros revisados, tenían que ser probados de conformidad con el art. 169 del COGEP, y no se lo ha hecho. Por lo que no ha destruido la presunción legal de la que gozan los actos administrativos tributarios según el art. 82 del Código Tributario.

En virtud de lo expuesto, se rechaza la impugnación y se confirma la glosa levantada en el Acta de Determinación y ratificada en la resolución impugnada.

6.3.10 Del análisis que antecede esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, concluye que la decisión emitida por el Tribunal A quo, respecto a la “ Glosa relacionada con la Amortización de activo biológico”, se encuentra debidamente motivada ya que realiza un amplio análisis de la misma; estableciendo los antecedentes pertinentes; analizando la prueba pericial actuada, determinando que dicho informe afirma que no existirían diferencias y que los saldos finales e iniciales se encuentran conciliados; resaltando el Tribunal que no hay información que respalde todo lo afirmado por la perito, que no se ha presentado los documentos que justifiquen esos registros contables relacionados con esta glosa, falta de documentos y justificación que precisamente dio origen a la glosa en discusión. En virtud de ello sustenta su decisión que de conformidad con el numeral 7 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como el numeral 7 del art. 28 de su Reglamento de Aplicación, vigentes en el período determinado, la amortización de activos es una deducción permitida; sin embargo, se debe considerar que para que esa deducción sea válida, debe contarse con los documentos de respaldo que la justifiquen, esto según lo ordena a su vez el numeral 1 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con el ultimo inciso del art. 37 del Reglamento de Aplicación. Por lo tanto, no configura la falta de motivación del fallo.

6.4 Respecto al caso 4 del art. 268 del COGEP, el casacionista argumenta que la sentencia de instancia incurre en falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, al resolver la glosa “ 7.7. Glosa Costo y Gastos Sueldos, Salarios y demás remuneraciones que constituyen materia gravada del IESS y Costo y gasto Aporte a la seguridad social incluye fondo de reserva”.

6.4.1 Para que proceda el caso 4, el error debe ser manifiesto, evidente y trascendente, porque “ ... si bien es cierto que la Casación debe ceñirse al control del derecho, tal premisa no ha de extremarse ante un desafortunado juicio de hecho... Hemos buscado un adecuado punto de equilibrio, un

registro intermedio: en general un no a los hechos, pero sí a su examen y consideración cuando el desvío de lo juzgado, por acaso, en el núcleo de la prueba, tiene gruesas fallas lógicas y la evaluación de los medios ha llevado a resultados insostenibles (absurdo y/o arbitrariedad), desvirtuándose el sentido de la misma, supuestos en que la revisión deviene insoslayable para que la solución jurídica sea correcta y, a cabo, también justa.” (Augusto Mario Morello; La Casación un modelo intermedio eficiente, Editorial Abeledo Perrot, 2da. Edición actualizada, Buenos Aires Argentina, 2000, páginas 35 y 36).

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

6.4.3 Así tenemos que en la especie: **1.-** El recurrente señala que el medio de prueba valorado erróneamente por el Tribunal es el informe pericial elaborado por la Phd. Nancy Johanna Barberán Zambrano. **2.-** Que la norma sobre valoración probatoria que ha sido violentada es el art. 164 del COGEP, aduciendo su falta de aplicación. **3.-** Señala que el Tribunal ha transgredido las reglas de la sana crítica; que la experiencia, como elemento de la sana crítica, implica que un juzgador valore los elementos probatorios aportados al juicio con base en sus conocimientos previos, tanto técnicos como jurídicos. Que el Tribunal debía atender las conclusiones y explicaciones vertidas dentro del informe pericial, comprendiendo su contenido, y valorando las conclusiones de acuerdo con su experiencia tributaria y sentido común. Que las observaciones del Tribunal son provocadas por una deficiencia en su experiencia técnica respecto del proceso determinativo y de cómo funcionan las diferencias levantadas por el propio SRI, y. **4.-** Que la norma sustantiva que no ha sido aplicada es el art. 10.9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.4.4 En este punto y, previo a realizar el análisis de fondo, corresponde que esta Sala proceda a verificar que efectivamente no se ha aplicado el art. 164 del COGEP denunciado, pues este sería el error de derecho que da paso al análisis de los demás puntos de la proposición jurídica, puesto que no existir aquel, sería inoficioso analizar los demás puntos alegados y, viceversa, de detectarse efectivamente la falta de aplicación, entonces corresponde resolver los demás puntos alegados en la

proposición jurídica.

Así las cosas, no se verifica que se cumpla con los cuatro requisitos mínimos para que se pueda realizar el análisis sobre el yerro alegado, pues respecto al error de derecho en la norma de valoración probatoria, el recurrente reprocha la falta de aplicación del art. 164 del COGEP por no haberse valorado la prueba denunciada bajo las reglas de la sana crítica; sin embargo, de la revisión de la sentencia respecto a la glosa puntual, se verifica que se analizó ampliamente el informe de la perito Nancy Johanna Barberán Zambrano, estableciendo que no existe sustento que respalde las afirmaciones contenidas en el informe pericial, que le permita al Tribunal acoger el mismo; por lo que se evidencia que ha existido valoración de prueba en instancia, aplicando la sana crítica aplicándose el art. 164 del COGEP, que les ha servido para llegar a una decisión, siendo esto suficiente para desechar el yerro planteado.

6.4.5 Sin embargo de aquello, también es necesario abordar el tercer requisito de la proposición jurídica del caso 4, esto es, la demostración de forma lógica y jurídica de la vulneración de derecho ocurrida en la norma sobre valoración de la prueba, se señala que ha transgredido las reglas de la sana crítica; y, sobre esto esta Sala Especializada ha expedido múltiples fallos en el siguiente sentido: “ Sobre las reglas de la sana crítica, el autor Xavier Abel Lluch, en su obra *“ La valoración de la prueba en el proceso civil ”*, Editorial Wolters Kluwer España, S.A., Madrid, 2014, p. 85, dice: “ ... son las reglas derivadas de la lógica, la experiencia y la ciencia. De modo algo más extenso, son las reglas no jurídicas derivadas de la lógica, la experiencia y la ciencia que sirven para fundar una valoración razonada de la prueba y permiten su control posterior por otro órgano superior. Ahora bien, aun resultando común y sugestiva esta definición, resulta insuficiente si a continuación no se explica de qué clase de lógica se habla, cómo se aplican las máximas de la experiencia, o cómo se valida la ciencia, pues la jurisprudencia viene indicando que se trata de un concepto jurídico indeterminado y, a lo sumo, que actúa como límite para que una valoración probatoria pueda ser revisada en casación, cuando se infringieren las reglas de la lógica (...) ” “ ; es claro entonces que no se puede invocar la violación de las reglas de la sana crítica *in genere* como causal de casación, pues al ser reglas que se derivan de la lógica, la experiencia y la ciencia, resultan insuficientes para ser fundamento de casación, porque se trata de un concepto jurídico indeterminado. Conforme al autor español, la única forma en que una valoración probatoria puede ser revisada en casación, es cuando se infringen las reglas de la lógica y no cuando se infringen las reglas de la experiencia o las reglas de la ciencia, pues no puede el juez de casación revisar cómo se aplicaron las máximas de la experiencia y menos aún revisar cómo fue validada la ciencia por parte del Tribunal de instancia, por ello el citado autor sostiene: (p. 88) “ Desde esta perspectiva, las reglas de la lógica constituyen un límite al proceso de valoración de las pruebas, de manera que si bien es posible que el tribunal superior revise

la valoración probatoria del tribunal inferior, ésta únicamente accede a revisión en casación en supuestos que sea absurda” (subrayado fuera de texto); por lo tanto, las reglas de la lógica marcan el límite a partir del cual lo absurdo, lo arbitrario, lo irrazonable permite la revisión de la valoración probatoria, a través del recurso de casación, situación que no ha sido reprochada, particular que impide a esta Sala pronunciarse al respecto.

El Dr. Santiago Andrade Ubidia en su libro “La Casación Civil en el Ecuador” señala: “En los vicios de la sentencia previstos en la causal tercera el artículo 3 de la Ley de Casación existen dos clases de violaciones: Violación de las normas procesales que regulan la valoración de la prueba, y violación de normas sustanciales y materiales, siendo las primeras el medio para que se produzca la violación de las segundas”, consecuentemente, al no haberse justificado la violación de la norma procesal que regula la valoración de la prueba, esto es, del art 164 del COGEP acusado por el casacionista, no procede tampoco el análisis de las violaciones de las normas sustanciales precisadas en el recurso de casación, pues sólo si trasciende la justificación de la violación de la norma procesal de valoración de la prueba, corresponde entrar a analizar los demás elementos de la proposición jurídica y el fondo del asunto, pues éstos se le atribuyen a la primera.

6.4.7 De lo señalado se determina que en el fallo recurrido si hubo valoración de prueba, incluso del informe pericial reprochado, evidenciándose aplicación del art. 164 del COGEP; por tanto, no se configura el yerro alegado.

6.5 Respecto al caso 5 del art. 268 del COGEP, el recurrente argumenta que la sentencia incurre en falta de aplicación del art. 76.7.a) de la Constitución al resolver la Glosa “ 7.6.1 Amortización del Activo biológico a corto plazo” .

6.5.1 Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, estima pertinente iniciar el análisis detallando lo que establece el Tribunal de instancia sobre la glosa en análisis: “El Tribunal realiza el siguiente análisis.- Al haberse cuestionado la motivación del Acta de Determinación y no de la Resolución impugnada, la Sala considera pertinente analizar en primer lugar si este hecho o cuestionamiento fue controvertido al interponerse el reclamo administrativo, ya que, para que los juzgadores puedan dirimir válida y legalmente sobre un determinado tema, necesariamente debe haber formado parte de los fundamentos y argumentos sometidos a discusión a través del reclamo administrativo que se haya propuesto, ya que de no ser así, se estaría posibilitando la impugnación de ciertos temas (relacionados con el acta de determinación) fuera de los sesenta días a los que hace referencia el numeral 5) del Art. 306 del COGEP.- Así, de la revisión de los elementos procesales, particularmente la demanda, contestación a la demanda y la resolución impugnada en esta causa, se verifica que tal como incluso lo reconoce el actor en el libelo de

demanda (fojas 127), el argumento o cuestionamiento sobre el eventual error en el Acta de Determinación y su Anexo, no se lo hizo constar dentro del escrito de interposición del reclamo administrativo, sino que recién en la fase de prueba del reclamo señala que advirtió de la existencia de tal error.- Al respecto, hay que tener en cuenta, que como lo establece el numeral 4 del Art. 119 del Código Tributario, es en el escrito de reclamación en donde deben estar plasmados claramente los fundamentos de hecho y de derecho en los que se apoya la impugnación administrativa, de ahí que resulta que fue correcto el actuar de la Administración Tributaria al no haber atendido ese punto dentro de la resolución que atendió el reclamo contra el acta de determinación, precisamente por no haber formado parte de los fundamentos del reclamo; por lo que, en consecuencia, al tratarse de un tema que no formó parte del escrito de reclamo administrativo (y por ende no fue analizado en la resolución impugnada), en sede judicial el Tribunal de ninguna manera puede entrar a analizar y resolverlo, por cuanto la impugnación, exclusivamente en relación a la falta de motivación de la glosa referida (amortización del activo biológico a corto plazo) en el Acta de Determinación, según el análisis expuesto, resulta ser extemporánea". (el subrayado es de esta Sala de casación).

6.5.2 De lo expuesto se determina que es un hecho no controvertido ya que el actor así lo acepta en el libelo de la demanda que el argumento o cuestionamiento sobre el eventual error de cálculo en el Acta de Determinación y su Anexo, no se lo hizo constar dentro del escrito de interposición del reclamo administrativo, sino que recién en la fase de prueba del reclamo señala que advirtió de la existencia de tal error.

6.5.3 En primer lugar hay que señalar que conforme lo determina el numeral 5 del art. 268 del COGEP, se configura dicho caso, por aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios; y el art. 76.7.a), de la Constitución, no es una norma sustantiva, como tal, por tanto no procede ser reprochada al amparo del caso 5.

6.5.4 En segundo lugar hay que determinar, que consta como hecho no controvertido, y, probado en instancia, que el presunto error de cálculo en el acta de determinación, no fue planteado en su reclamo administrativo, sino de manera posterior, en la etapa de prueba de dicho reclamo.

Es en virtud de lo mencionado, que el Tribunal de instancia de conformidad a lo dispuesto en el art.119 numeral 4 del Código Tributario, concluyó que, al no haber propuesto ni fundamentado el error de cálculo en el escrito mediante el cual interpuso el reclamo, la administración tributaria actuó correctamente al no pronunciarse al respecto, en la resolución del reclamo.

6.5.5 Ahora bien, al no haberse realizado pronunciamiento alguno sobre lo argumentado por el actor

en fase de prueba, en virtud de que no formó parte del reclamo administrativo; el Tribunal de instancia: *“ en sede judicial el Tribunal de ninguna manera puede entrar a analizar y resolver, por cuanto la impugnación, exclusivamente en relación a la falta de motivación de la glosa referida (amortización del activo biológico a corto plazo) en el Acta de Determinación, según el análisis expuesto, resulta ser extemporánea”* .

6.5.6 En virtud del análisis que antecede no se configura la falta de aplicación del art. 76.7.a) de la Constitución; ni la aplicación indebida del art. 119.4 del Código Tributario, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, pues en atención a los hechos probados , el art. 119.4 era justamente la norma llamada a sustentar y resolver el punto referido y el Tribunal ha resuelto justamente lo que fue sometido a su conocimiento en el reclamo administrativo en los términos señalados, por lo que mal hace el recurrente en señalar indefensión por un error cometido por él, más aún cuando se puede verificar lo ocurrido en instancia bajo los hechos probados.

6.6 Respecto al vicio de errónea interpretación del art.10 numeral 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en la Glosa *“ 7.9 Glosa por Aplicación al costo de Ventas de ajustes, por aplicación de NIC 16 Planta Productora”* , el Tribunal al pronunciarse sobre la glosa en análisis: *“ El Tribunal realiza el siguiente análisis.- En primer lugar debemos referir que el Art. 5 del Código Tributario establece que “ El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad” así, el principio de legalidad o denominado también principio de reserva de ley, implica que no se puede aplicar una imposición o un tributo, sin que previamente no se encuentre establecido en una ley; en concordancia, el artículo 4 ibídem señala que “ Reserva de ley,- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones: los reclamos, recursos y demás materias resecadas a la ley que deban concederse conforme a este Código significa entonces que el reconocimiento de las exenciones y/o deducciones debe provenir de un instrumento legal de carácter tributario; de esta forma, el Art. 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que “ En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos. ”. y en relación con esta norma, el Art. 10 del mismo cuerpo legal ordena que para determinar la base imponible del Impuesto a la Renta, son deducibles los gastos que se efectúen “... con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.”; adicionalmente, el Art. 27 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno dice “ En general, son deducibles todos los costos y gastos necesarios, causados en el ejercicio económico, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el propósito de obtener, mantener y*

mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta y no exentas: y, que de acuerdo con la normativa vigente se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta... ” (los subrayados son agregados).- De las normas referidas se desprende que aparte de las condiciones específicas que debe reunir un gasto para que sea considerado como deducible, hay condiciones generales que deben cumplirse para este mismo fin, esto es, para que un gasto sea deducible, necesariamente debe tener la finalidad de obtener, mantener y mejorar los ingresos gravados, existiendo así una relación de causalidad entre el gasto deducible y el ingreso; es decir, el propósito del gasto debe estar orientado a obtener, mantener o mejorar los ingresos gravados, caso contrario, no podrá ser reconocido como deducible; al respecto, no está por demás citar que la jurisprudencia en materia tributaria, ha venido sosteniendo que los gastos son deducibles siempre que guarden relación con la producción de los ingresos, así por ejemplo, en el Recurso de Casación No. 204-2003, publicado en el Registro Oficial 557 del 4 de abril del 2005, en su parte pertinente se señala que (...). En el caso que nos ocupa, el Tribunal ha verificado que en el informe pericial de la CPA Nancy Barberan Zambrano (fs. 31 a 38) en donde analiza esta glosa), se manifiesta que en aplicación de los párrafos 80C y 81K de la NIC 16 y en la enmienda técnica del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, el 01 de enero de 2016 AGROAZUCAR midió a valor razonable sus activos biológicos a largo plazo y que este importe fue reconocido en los estados financieros como costo atribuido de las plantas productoras (PPE) a esta fecha; que cuando se realiza un cambio en la política contable se debe hacer un análisis con efecto retroactivo, por lo que la compañía reexpresó sus estados financieros del 2016 con ajustes a resultados acumulados y cuentas patrimoniales; señala también que los ajustes contables referidos corresponden al fiel cumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera NIC 16, NIC 41 y la enmienda técnica; y concluye señalando que la depreciación producto de la aplicación de la NIC 16- Planta Productora se convierte en un gasto deducible. Bajo este orden de ideas, la Sala considera que el artículo 39 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente en el año 2016, en referencia a los estados financieros, en la parte pertinente manda que las sociedades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías se deben regir por las normas contables que determine el organismo de control; sin embargo, luego señala textualmente “ Para fines tributarios los contribuyentes cumplirán con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno, este reglamento y demás normativa tributaria emitida por el Servicio de Rentas Internas” ; por lo que, con base en ello, en el presente caso los ajustes contable-financieros realizados por la compañía en base a la NIC 16 Planta Productora (esto es: ajuste planta productora costo histórico; ajuste planta productora valor razonable; y, ajuste planta productora costo histórico y valor razonable), que afectaron el costo de ventas, no pueden ser considerados como deducibles del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016, ya que se originan solamente de la aplicación de una enmienda a una norma técnica contable financiera, ajustes que no tienen sustento en una norma

tributaria para que puedan ser considerados como deducibles y no se ha demostrado que exclusivamente los ajustes sirvieron para obtener, mantener o mejorar los ingresos gravados, peor aun cuando ni siquiera (en el supuesto no consentido de estar permitido como deducción estos ajustes) se ha presentado algún tipo de análisis o informe técnico que pudiese eventualmente sustentarlos. Por lo expuesto, se ratifica la glosa determinada por la administración tributaria y ratificada en la resolución impugnada". (el doble subrayado es de esta Sala de Casación).

6.6.2 Como se detalló *ut supra* el vicio de errónea interpretación, consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador; es decir para que se configure el vicio de errónea interpretación la normativa denunciada debe ser aplicada por el juzgador para resolver el problema planteado; de lo expuesto se determina que el Tribunal A quo al pronunciarse sobre la glosa en análisis no aplica expresa ni tácitamente el numeral 7 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Consecuentemente no se puede configurar una errónea interpretación, de una norma que no fue aplicada peor aún interpretada.

6.6.3 Por lo expuesto no se configura la errónea interpretación del art.10 numeral 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

7. Decisión

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

7.2. No Casar la sentencia de 24 de febrero de 2022, las 11h04, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2020-0005T.

7.3. En virtud de que la parte recurrente ha rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP; esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, dispone que el Tribunal A quo proceda conforme lo dispone el art. 275 *ibídem*.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

El análisis en casación encuentra que no se configuran los casos 2, 4 y 5 del art. 268 del COGEP, consecuentemente se ratifica la decisión del Tribunal de instancia respecto de las glosas objeto del recurso de casación.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL



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



223840750-DFE

Juicio No. 18803-2020-00001

Resolución nro. 65-2024

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 7 de febrero del 2024, las 17h16. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor José Suing Nagua, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 18803-2020-00001.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la señora Bertha Yolanda Zambrano Paredes, presentó demanda de impugnación contra la Resolución No. DZ3-FF3RAMC19-00000018 de fecha 23 de agosto de 2019 suscrita por el Director Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas; en la que resuelven declarar el abandono e incautar definitivamente la mercadería incautada mediante Acta-Resolución de Incautación Provisional No.NAC-FF3RINC19-00000024 de 2 de julio de 2019.

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Ambato, provincia de Tungurahua, fija el siguiente objeto de la controversia: *“ Revisar si procede o no declarar la nulidad e invalidez del acto contenido en la resolución No. DZ3-FF3RAMC19-00000018 de fecha 23 de agosto de 2019, y de sus antecedentes, conforme a los fundamentos de la demanda y sus pretensiones, y contradicción expuesta por la Entidad demanda”*.

1.2. En la sentencia recurrida se acepta la demanda presentada por Bertha Yolanda Zambrano Paredes y se declara la nulidad del acto administrativo impugnado, y por su carácter de insubsanable por efecto de la nulidad absoluta y de pleno derecho se dispone la devolución de la mercancía incautada. También se resuelve: *“ En virtud del control de legalidad que le asiste a este Tribunal advierte la existencia de los anexos al Acta de Incautación definitiva (ffs.15 a 20) en la cual se establece la procedencia (País de origen) de la mercancía (que no es de fabricación nacional), se dispone oficiar al Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) para que en el marco de sus competencias y en ejercicio del principio de coordinación con el SRI (Art. 226 de la Constitución de la República del Ecuador) verifiquen el cumplimiento del pago de tributos internos y externos que hubiere generado la referida mercancía; y así también se dispone oficiar a la Fiscalía General del Estado para que*

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

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

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

realice las investigaciones respectivas en caso de determinarse indicios de algún presunto ilícito aduanero”.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 17 de octubre de 2022, a las 14h34, expedida por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Ambato, provincia de Tungurahua; dentro del juicio No. 18803-2020-00001, argumentando el caso 1 del art. 268 del “COGEP”.

1.4. Mediante auto de 8 de mayo del 2023 las 11h09, dictado por el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el **SRI**, por la **causal 1** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos “COGEP”, bajo los cargos de indebida aplicación del art. 320.6 del COGEP, falta de aplicación de los arts. 322.12 del COGEP, del literal e) de la Disposición General Séptima de la Ley reformativa a las Finanzas Públicas; y de los arts. 7 y 219.10 del Código Orgánico de la Función Judicial; así como la errónea interpretación del art 107.2 del COGEP.

2. Competencia.

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

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 18803-2020-00001, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 3 de octubre del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código

Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

En la tramitación 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 6 de febrero de 2024 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que se incurre en el **caso 1 del art. 268 del COGEP**, por **indebida aplicación del 320 numeral 6 de COGEP**, Que se detalla el considerando 2.2. Que el artículo señalado hace referencia a los casos en los cuales se puede presentar una impugnación, es decir qué tipo de actos se pueden impugnar en esta vía, y específicamente el numeral 6 refiere a Actos Administrativos que han sido emitidos como sanción por el incumplimiento de un deber formal; y los deberes formales se encuentran establecidos en el art. 96 del Código Tributario. Que el proceso llevado a cabo a la actora, es uno de “*control de sustento documental de mercaderías y componentes de seguridad, proceso que se encuentra determinado dentro de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas en la Disposición General Séptima literal d) y e)*”. Que el proceso realizado es uno de tipo especial establecido en esta norma especial que tenía como objetivo verificar la legal tenencia de la mercadería que se encontraba en poder de la actora de este caso; y que no tiene que ver con un deber formal de los establecidos en el art. 96 del Código Tributario; por tanto no cabía que la impugnación presentada por la actora, sea de las que están amparadas en el art 320 numeral 6 del COGEP; sino al contrario de las determinadas en el art. 322 del mismo cuerpo legal. Que las normas que correspondían aplicar son art. 322 numeral 12 del COGEP y el literal e) de la Disposición General Séptima de la de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, 219 numeral 10 del Código Orgánico de la Función Judicial. Que la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, crea dos acciones para el régimen de incautación, la primera una acción especial de recurso de apelación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal en contra de las resoluciones de incautación definitiva y la segunda la acción de impugnación en contra de las resoluciones de incautación provisional. Que el legislador no ha previsto dentro del ordenamiento jurídico tributario una acción de impugnación en contra de las resoluciones de incautaciones definitivas, sino únicamente se prevé en la Ley un recurso de apelación en contra de ella, esto en razón de la discusión especial que la atañe. Que así las cosas,

vale indicar que la competencia de los juzgadores radica en primer nivel en la Ley, es decir, para que un juzgador pueda conocer y resolver un conflicto jurídico, este debe constar previamente detallado dentro del ordenamiento jurídico, y, en la especie el Tribunal no tenía competencia para resolver una acción de impugnación propuesta en contra de una resolución de incautación definitiva, pues no consta dentro del catálogo que el legislador ha previsto para dicho ejercicio, conocimiento y resolución. Que cabe recalcar que lo único que procedía y para lo cual sí tenían competencia el Tribunal era para conocer una acción especial por apelación. Que si el Tribunal no hubiera aplicado indebidamente el art. 320 numeral 6 del COGEP sino la norma que correspondía esto es el art. 322 numeral 12 ibídem, así como establecido en el literal e) de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, y el art. 219 numeral 10 del Código Orgánico de la Función Judicial, hubiera llegado a la conclusión de que no tenía competencia para conocer y resolver el presente caso, lo cual fue determinante al momento de resolver la causa. Respecto a la **falta de aplicación del art. 322 numeral 12 del COGEP y del literal e) de la Disposición General Séptima de la de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas**: determina que los hechos probados, no controvertidos o notorios son: Que la señora Bertha Yolanda Zambrano Paredes fue objeto de un proceso de Incautación Provisional de mercadería mediante Acta No. NAC-FF3- RINC19-00000024. Que al no haberse justificado la tenencia de la mercadería que fue incautada provisionalmente se emite la Resolución No. DZ3-FF3RAMC19-00000018, declarando la mercadería en abandono y ordenando que sea incautada definitivamente. Que en tal virtud, se presentó una acción de impugnación que ha sido conocida y resuelta por el Tribunal de instancia. Que si el Tribunal hubieran aplicado las normas denunciadas hubiera llegado a la conclusión de que no tenía competencia para conocer y resolver el presente caso, dado que el legislador no ha previsto una acción de impugnación en contra de las resoluciones definitivas de incautación, con ello, el Tribunal de instancia al conocer y resolver la presente ha viciado al proceso de nulidad insubsanable, puesto actuó sin competencia, lo cual fue determinante al momento de resolver la causa. En lo referente a la **falta de aplicación de los arts. 7 y 219.10 del Código Orgánico de la Función Judicial** señala que como se ha mencionado en el recurso el Tribunal de instancia, realiza un análisis que no era el correcto a la causa puesta en su conocimiento. Que conforme a las normas que no fueron aplicadas los Tribunales Contenciosos Tributarios únicamente puede conocer las acciones que la Constitución y la Ley le atribuyan, es así que en el presente caso se ha tramitado una acción que no está establecida en la Ley y esta es la impugnación a la resolución de abandono e incautación definitiva. Que el Tribunal de Instancia conoció y resolvió una acción de impugnación que dentro del ordenamiento jurídico no existe, esto sin duda ha influido en la decisión que ha tomado el Tribunal. Sobre la **errónea interpretación del 107.2 del COGEP**, Que el Tribunal en el considerando 2.2 de la sentencia ha considerado en su decisión

que es competente para conocer y tramitar esta causa, lo cual no se encuentra amparado en ninguna normativa ya que el literal e) de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma a las Finanzas Públicas solo establece 2 acciones. Que el Tribunal tenía la obligación de previo a calificar la demanda, revisar la normativa alusiva al caso y verificar si lo que ha propuesto la parte actora es correcto y legal. Que el alcance y sentido del numeral 2 del art. 107 del COGEP era que el Tribunal determinara que era incompetente para tramitar la causa así planteada por la actora. Que la errónea interpretación señalada ha influido en la decisión que han tomado lo señores Jueces del Tribunal; ya que el análisis hubiera sido diferente porque se entraría a verificar el proceso de incautación realizado por el Servicio de Rentas Internas el mismo que cumplía con las formalidades y solemnidades establecidas en la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas.

4.2. Que la parte actora, en su contestación al recurso señala que la norma que el SRI señala no ha sido aplicada y que se encuentra contenida en el literal e) de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, no es procesalmente aplicable al caso concreto porque aquella está destinada a viabilizar el cuestionamiento a la decisión de incautación definitiva con sustento en los documentos de respaldo aportados para la devolución de mercadería, es decir sobre la valoración probatoria efectuada por la autoridad tributaria, hecho que no ha acontecido, que el caso sometido a conocimiento de los Jueces es con relación al procedimiento y tal posibilidad no está contemplada en el literal e) de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, por lo tanto bien hace el Tribunal en no considerar dicha disposición para efectos de fijar su competencia, por ser ajena a la litis. Que es necesario señalar que la falta de consideración por parte del Tribunal de esta norma, no es material sino procesal, porque en los hechos si valoró su contenido pues esta observación fue objeto de excepción previa al momento de contestar la demanda, lo que motivó que el tema sea discutido y resuelto en la Audiencia Preliminar y recogido en sentencia, lo que implica que el juzgador si consideró la misma, por lo tanto, el cargo acusado por la parte vencida no correspondería a una falta de aplicación, sino a una errónea interpretación. Que el caso sometido a tutela judicial efectiva recae en la posibilidad de impugnar en sede judicial *"las resoluciones administrativas que impongan sanciones por el incumplimiento de deberes formales"*, tal como lo es la Resolución No. DZ3-FF3RAMC19- 00000018, sabiendo que el Código Tributario establece que *"Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código y otras leyes"* y en la especie a criterio del SRI, ha trasgredido el literal d) de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas y adicionalmente el art. 323 del Código Tributario establece: *" Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes: (...) e) Incautación definitiva; (...) "*. Que por lo expuesto es pertinente que el juzgador haya admitido a trámite y resuelto la causa con sustento en el

numeral 5 del art. 320 del Código Tributario, estimar lo contrario se le hubiese dejado en estado de indefensión al considerar que el ordenamiento jurídico solo franquea la posibilidad de discutir en sede judicial la valoración probatoria a los sustentos para tramitar la devolución de mercadería y no la posibilidad de gozar de la tutela judicial efectiva, para los casos de violación al procedimiento, para los casos de afectación a las garantías del debido proceso entre ellos el derecho a la defensa incluido el derecho a contar con una resolución motivada como lo es el Acta - Resolución de Incautación Provisional y la Resolución de Incautación definitiva, por lo que el recurso de casación interpuesto carece de fundamento. Que, por lo expuesto se solicita que se confirme la sentencia de instancia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en: El **Caso 1** del art. 268 del COGEP, bajo los cargos de indebida aplicación del art. 320.6 del COGEP; falta de aplicación de los arts. 322.12 del COGEP; y, del literal e) de la Disposición General Séptima de la Ley reformativa a las Finanzas Públicas; 7 y 219.10 del Código Orgánico de la Función Judicial; y errónea interpretación del art 107.2 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. Según el auto de admisión el recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 1 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “ *Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 1. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado al proceso de nulidad insubsanable o causado indefensión y hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa, y siempre que la respectiva nulidad no haya sido subsanada en forma legal. (...)*”.

6.1.1. El caso 1, se refiere a la violación de normas procesales o también llamados errores *in procedendo*, los mismos que pueden viciar el proceso, sea por nulidad insanable o por haber provocado la indefensión. Esta violación puede estar dada, como se ha alegado, por la errónea interpretación de normas de derecho, que consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador.

6.1.2. Respecto a la falta de aplicación alegada por el recurrente, este vicio consiste en: “ *... el juez, al*

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

6.1.3. Sobre la aplicación indebida, Luis Armando Tolosa Villabona, señala: “ *... es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente, pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla*”; (ibídem, pág. 359).

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

CÓDIGO ORGÁNICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL

“Art. 7.- PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, JURISDICCION Y COMPETENCIA.- La jurisdicción y la competencia nacen de la Constitución y la ley. Solo podrán ejercer la potestad jurisdiccional las juezas y jueces nombrados de conformidad con sus preceptos, con la intervención directa de fiscales y defensores públicos en el ámbito de sus funciones...”

Art. 219.- ATRIBUCIONES Y DEBERES.- Les corresponde a las juezas y jueces que integren las salas de lo contencioso tributario: 10. Los demás asuntos que establezca la ley”.

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS, COGEP

“Art. 107.- Solemnidades sustanciales. Son solemnidades sustanciales comunes a todos los procesos: 2. Competencia de la o del juzgador en el proceso que se ventila.”

“Art. 320.- Impugnación. Las o los contribuyentes o interesados directos pueden impugnar: 6. Contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales.”

“Art. 322.- Acciones especiales.- Se pueden proponer como acciones especiales: 12. Las previstas en las leyes correspondientes”.

LEY PARA LA REFORMA DE LAS FINANZAS PÚBLICAS

DISPOSICION GENERAL SÉPTIMA.- Para el fiel cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, se establecen los siguientes instrumentos de carácter general para el efectivo control de los

contribuyentes y las recaudaciones: e) Incautación Definitiva.- Si no se acredita la legítima tenencia de los bienes incautados provisionalmente, o si no se demuestra que se cumplieron las normas que obligan a la colocación de componentes de seguridad en los productos, según corresponda, el Servicio de Rentas Internas los declarará en abandono y podrá rematarlos, destruirlos o donarlos, salvo que se interponga recurso de apelación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, el mismo que está obligado a resolverlo en el término de treinta (30) días, en mérito a los comprobantes de venta y más documentos autorizados que legitimen la tenencia de los bienes incautados. De haber impugnación, la incautación provisional de bienes se convertirá en incautación definitiva, si así lo resuelve el Tribunal Distrital de lo Fiscal, caso en el cual el Servicio de Rentas Internas podrá rematarlos, destruirlos o donarlos;"

6.3 Para el análisis correspondiente, es necesario enfatizar que todos los vicios alegados por la parte recurrente, giran en torno a señalar que el Tribunal A quo no era competente para atender el asunto sometido a su consideración a través de la demanda que obra del proceso, por lo que se atenderán los vicios alegados en conjunto.

El COGEP, en su art. 294 establece las etapas que deberán agotarse en la audiencia preliminar, y entre estas tenemos la fase de excepciones previas y la fase de validez procesal, que justamente existen para permitir que el proceso avance libre de irregularidades y pueda ser conocido y resuelto en el fondo.

Se observa que se presentaron excepciones previas por parte del Servicio de Rentas Internas, esto es aquellas contenidas en el numeral 4 y 6 del art. 153 del COGEP, las mismas que fueron atendidas y resueltas por los juzgadores, negándolas.- Por otro lado, no existieron observaciones de las partes procesales respecto a la validez del proceso, por lo que se declaró la validez del mismo y se pasó a fijar el objeto de la controversia de común acuerdo con las partes procesales y a evacuar todas las etapas de la audiencia preliminar y de la audiencia de juicio, para finalmente poder emitir sentencia.

La competencia es justamente uno de los temas que deben ser discutidos en una audiencia preliminar, en las etapas ya señaladas, si no se ha pronunciado antes el Tribunal; pues es donde debe decidirse aquello si es que existiere por ejemplo una excepción previa presentada en ese sentido o, si a falta de esta, los juzgadores llegan a fundamentar que existe falta de competencia en la etapa de validez procesal. Del fallo recurrido, no se observa que la Administración Tributaria hubiere alegado falta de competencia del Tribunal, aunque sí presentó dos excepciones previas: Inadecuación del Procedimiento y Prescripción, excepciones que fueron resueltas por los juzgadores A quo, rechazándolas, quedando convalidado y saneado el proceso.

Esta Sala deja constancia que nuevamente en sede casacional se trae a conocimiento el tema de inadecuación del procedimiento, alegando un tema de competencia y confundiendo conceptos. En este punto es necesario citar el último inciso del art. 110 del COGEP que señala: No se declarará la nulidad por vicio de procedimiento cuando la omisión haya sido discutido en audiencia preliminar o fase de saneamiento.

6.4 Es importante recalcar, que si bien el fallo recurrido recoge a manera de resumen lo ocurrido en las audiencias, no por ello puede presentarse un recurso de casación sobre aquello, por el sólo hecho de constar dentro del fallo recurrido, pues dichas decisiones tomadas en etapas anteriores a la emisión del fallo, no son materia de recurso de casación. Esta Sala ya se ha pronunciado en ese sentido.

6.5 Cuando se presenta un recurso de casación contra el fallo, lógicamente es contra el análisis realizado por los juzgadores dentro del marco del objeto controvertido y no sobre situaciones ocurridas con anterioridad a la emisión del razonamiento judicial denominado sentencia.

6.5 Se observa que el casacionista detalla que los vicios planteados se configuran en el considerando 2.2, donde se detalla la decisión respecto a la “*Validez del proceso, reclamos de terceros, cuestiones de competencia y procedimiento*”; lo cual como ya se ha mencionado en este fallo, corresponde a la etapa de Audiencia Preliminar y no a la sentencia como tal, por lo que incurre en un error craso al pretender presentar un recurso de casación sobre asuntos que no fueron materia de la sentencia recurrida, siendo por tanto improcedente el recurso de casación, pues conforme al art. 266 del COGEP, procede contra las sentencias y autos que pongan fin a los procesos de conocimiento dictados por los Tribunales Contencioso Tributarios; y en este recurso que atendemos, no se ha puesto yerro ni vicios contra la sentencia (decisión sobre el fondo del asunto).

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 17 de octubre de 2022, a las 14h34, expedida por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Ambato, provincia de Tungurahua; dentro del juicio No. 18803-2020-00001.

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

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

El análisis en casación encuentra que no se configura el caso 1 del art. 268 del COGEP, pues se pretende recurrir aspectos decididos en fase previa a la sentencia y aquello no es procedente.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL



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



Juicio No. 17510-2021-00051

Resolución nro. 67-2024



223937340-DFE

JUEZ PONENTE: JOSE DIONICIO SUING NAGUA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 8 de febrero del 2024, las 15h57. **VISTOS:** El señor Manuel Enrique Acosta Jácome, en calidad de Gerente General y Representante Legal de la compañía Avícola Vitaloa S.A. Avitala, interpone recurso de casación en contra del auto de abandono de mayoría de 25 de agosto del 2022, las 14h53, dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación N° 17510-2021-00051(1), en contra del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.

1. Antecedentes procesales

1.1. Auto impugnado.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el juicio objeto del recurso dispuso: “ [...] *de oficio DECLARA EL ABANDONO DE LA CAUSA, por haberse dejado de impulsar por más de seis meses contados desde la notificación de última providencia emitida en el proceso, por consiguiente ordena su archivo, con los efectos señalados en el art. 249 del COGEP.* [...]”

1.2. Recurso de casación.- En escrito de 06 de octubre del 2022, las 16h06, el señor Manuel Enrique Acosta Jácome, Gerente General y Representante Legal de la compañía Avícola Vitaloa S.A. Avitala, interpone recurso de casación al amparo de los casos primero y quinto del artículo 268 del COGEP. Por el caso primero alega el vicio de falta de aplicación de los artículos 20 del Código Orgánico de la Función Judicial y 292 del COGEP; y por el caso quinto alega la falta de aplicación de las sentencias emitidas por la Corte Constitucional No. 57-17-EP/21 y No. 2067-15-EP/20.

1.3. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 11 de octubre del 2022, las 15h27, en el término de los artículos 266, 269 y 271 del COGEP.

1.4. Admisión: En auto de 20 de marzo del 2023, las 09h55, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, declara la admisibilidad del recurso de casación por los casos primero y quinto del artículo 268 del COGEP. Por la causal primera admite el vicio de falta de aplicación de los arts. 20 del COFJ y 292 del COGEP, puesto que el Tribunal no efectuó señalamiento de nueva fecha para la realización de la audiencia preliminar, pese a la solicitud formulada en el momento en que, por razones de salud de su defensor, solicitó el diferimiento de la audiencia; y bajo la causal quinta, la

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

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

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

falta de aplicación de las Sentencias Nos. 57-17-EP/21 y 2067-15-EP/20 de la Corte Constitucional, en cuanto a la responsabilidad de los juzgadores por la falta de impulso procesal.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 03 de octubre del 2023, las 11h33, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso 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 Reformativa Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Respecto del caso primero del artículo 268 del COGEP, el recurrente manifiesta que el Código Orgánico de la Función Judicial regula las atribuciones y deberes de los órganos jurisdiccionales, así como la jurisdicción y competencia de las y los jueces de la Función Judicial. Por lo cual, la misma norma regula los principios rectores y disposiciones fundamentales acorde a los cuales deberán actuar

las y los jueces en el ejercicio de sus actividades.

4.1.2. Que de acuerdo al artículo 20 del COFJ, las y los jueces de la Función Judicial se encuentran obligados a sustanciar las causas que dirigen, sin esperar la petición de las partes procesales. Además, se evidencia que los juzgadores dentro del presente caso debieron aplicar lo dispuesto en el artículo 292 de COGEP, el cual señala que son ellos quienes tienen la obligación de convocar a la audiencia preliminar, sin que la norma establezca que deberá ser a petición de las partes.

4.1.3. Que la falta de aplicación de las normas procesales alegadas en la emisión del auto de abandono, ha resultado en la indefensión material del presente caso puesto que se ha privado del derecho a la tutela judicial efectiva, en su segundo momento, este es que sea posible la defensa y obtener una solución en un plazo razonable, puesto que al declarar el abandono del proceso no se pudo ejercer el derecho a defensa, hechos que han resultado en un perjuicio real y efectivo de los legítimos intereses de la compañía.

4.1.4. Que la actuación procesal en la que se encontraba antes de que el Tribunal A quo declarara el abandono de la causa era el señalamiento de fecha y hora para la ejecución de la audiencia preliminar. Conforme se puede evidenciar de las actuaciones procesales dentro de esta causa, con fecha 20 de diciembre de 2021, la Sala señaló que la audiencia preliminar tendría lugar el 11 de enero de 2022 a las 14h30, sin embargo, con fecha 07 de enero de 2022, se ingresó un escrito para solicitar el diferimiento de la audiencia preliminar debido a que uno de los abogados patrocinadores se encontraba con COVID-19, para lo cual se ingresó todas las pruebas para sustentar su petición.

4.1.5. Que en dicha solicitud de diferimiento, también se realizó la siguiente petición *“ANTECEDENTES.- El pasado domingo 15 de Diciembre de 2021, fui legalmente notificado para que tenga lugar la audiencia preliminar dentro de la presente causa, por los nuevos medios informáticos con los que cuenta la su judicatura, no obstante por motivos de fuerza mayor por razones médicas al momento me encuentro diagnosticado con COVID 19 positivo, mi condición medica es delicada en estos momentos, la cual me impide poder preparar la defensa técnica, y por ende comparecer a la diligencia señalada por su autoridad, razón por la cual me veo en la imperiosa necesidad de solicitar muy comedidamente a ustedes ilustres Magistrados el diferimiento de la audiencia fijada para el próximo 11 de Enero de 2022. PETICION CONCRETA En tal virtud ustedes Ilustres Magistrados se servirán señalar nuevo día y hora para que se lleve a cabo esta diligencia de conformidad con lo señalado en el inciso segundo del artículo 293 del Código General de Procesos.”* Por lo que la compañía cumplió en todo momento con el principio dispositivo, al solicitar que la Sala señale una nueva fecha y hora para la ejecución de la audiencia preliminar.

4.1.6. Que el Tribunal A quo tenía como deber la aplicación del principio de celeridad y también,

tenía la potestad de señalar una nueva fecha y hora para la audiencia preliminar, sin embargo decidió no hacerlo y por el contrario, decide emitir el auto de abandono de la causa, obteniendo como resultado indudablemente una vulneración a los derechos constitucionales a la tutela judicial efectiva y debido proceso; puesto que, se ha impedido realizar el anuncio de las pruebas aportadas en legal y debida forma, no se ha permitido ejercer el derecho a la contradicción a la otra parte, no se ha permitido esgrimir los alegatos la defensa técnica y sobre todo se ha negado el derecho a obtener un pronunciamiento sobre el fondo de la causa, vulneración que debe ser restablecida por el recurso interpuesto.

4.2. En cuanto al caso quinto del artículo 268 del COGEP, el Tribunal A quo no ha aplicado los precedentes jurisprudenciales obligatorios en su análisis, en su análisis y fundamentación para la emisión del auto de abandono de 25 de agosto de 2022.

4.2.1. Que los motivos concretos en que se fundamenta el presente recurso se basan en que, la Corte Constitucional del Ecuador ha analizado en varias ocasiones las declaraciones de abandono por parte de jueces y tribunales y ha emitido varias sentencias al respecto; dichas sentencias establecen la forma en la que los tribunales deben actuar y claramente no han sido aplicadas estas disposiciones en el presente caso.

4.2.2. Que la Corte Constitucional del Ecuador mediante sentencia No. 57-17-EP/21, ha analizado la violación del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva por la emisión del auto de abandono declarado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo de Pichincha.

4.2.3. Que en los numerales 29, 30, 31, 32, 37 y 39 de la sentencia acusada se puede evidenciar que la Corte Constitucional ha establecido que no corresponde declarar el abandono de una causa cuando la falta del impulso procesal le correspondía a la autoridad judicial.

4.2.4. Que la Corte Constitucional mediante Sentencia No. 2067-15-EP/20, también ha realizado el análisis de la violación del derecho a la tutela judicial efectiva, imparcial y expedita en el auto de abandono y en el auto de inadmisión del recurso de casación, dictados en el proceso iniciado por la compañía DURAGAS S.A., en el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo de Guayaquil y en la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia.

4.2.5. Que en los numerales 33, 34, 35 de la Sentencia No. 2067-15-EP/20, se establece que los juzgadores tienen la obligación de revisar todos los escritos de impulso de las partes procesales y no solo deben revisar el tiempo transcurrido para declarar el abandono y archivar la causa, ergo en ningún momento fue atendida la petición realizada por la compañía en que sea el Tribunal A quo quien señale el nuevo día y hora para que se celebre la audiencia conforme el documento presentado

con fecha 07 de enero de 2022.

4.2.6. Que se recalca que es obligación del Tribunal A quo fijar una fecha y hora para el desarrollo de la audiencia preliminar y, por ende, le correspondía la actuación procesal siendo así erróneo declarar el abandono.

4.3. Contestación al recurso: En escritos de 29 de junio del 2023, las 16h16 y 27 de julio del 2023, las 12h49, los doctores Patricio Vaca Castro y Mauricio Dueñas Villacís, en calidad de Procuradores Fiscales de la Administración Tributaria, dieron contestación al recurso planteado, y manifestaron que el actor señala que existiría una vulneración del artículo 20 del Código Orgánico de la Función Judicial; y artículo 292 del Código Orgánico General de Procesos, pues a su entender la falta de aplicación de estos artículos habría generado la emisión del auto de abandono recurrido.

4.3.1. Que existe una confusión por parte del recurrente al fundamentar su recurso en la falta de aplicación del artículo 292 del COGEP, puesto que, según se observa del auto de fecha 20 de diciembre de 2021, los miembros del Tribunal A quo, aplicaron el artículo 292 del COGEP, en tal virtud convocaron a la audiencia preliminar, misma que tendría lugar el 11 de enero de 2022, por lo cual resulta algo ilógico señalar la falta de aplicación de dicho artículo cuando el mismo recurrente está demostrando que el Tribunal A quo, aplicó dicho norma.

4.3.2. Que se debe recalcar que el recurrente incurre en una confusión al señalar la falta de aplicación del artículo 20 del COFJ, como fundamento de su recurso, puesto que, el Tribunal A quo aplicó la norma aludida, ya que una vez que se dio inicio al proceso con la calificación de la demanda los juzgadores, prosiguieron de oficio con las respectivas etapas procesales del mismo sin esperar la petición de las partes procesales, es por este motivo que se convocó a la realización de la audiencia preliminar, por lo tanto de ninguna forma se podría sostener que se produjo la falta de aplicación de la norma.

4.3.3. Que se demuestra que la Sala, sí aplicó tanto el artículo 20 del COFJ como el artículo 292 del COGEP, se concluye de forma inequívoca que la alegación realizada por el recurrente respecto de la falta de aplicación de dichos artículos es falsa y por ende el recurso de casación no procede de ninguna forma, en tal virtud debe ser desechado.

4.3.4. Respecto a la falta de aplicación de las sentencias No. 57-17-EP/21 y No. 2067-15-EP/20 de la Corte Constitucional, del auto de abandono recurrido el actor manifiesta que el Tribunal A quo estaba en la obligación de señalar día y hora para la realización de la audiencia preliminar, y que al no haber señalado dicha fecha fue un error que cometieron los juzgadores.

4.3.5. Que se debe insistir en que el actuar del Tribunal A quo, fue el correcto puesto que según se

evidencia del auto recurrido la última actuación que realizó la compañía fue el 07 de enero de 2022, donde mediante escrito solicitó el diferimiento de la audiencia preliminar, la cual que fue convocada para el 11 del mismo mes debido a que, uno de los defensores de la sociedad habría contraído COVID19, además solicitó que se señale nueva fecha para la realización de la audiencia, ante lo cual el Tribunal A quo, mediante providencia de fecha 11 de enero señalo que “ (...) *En tal virtud, al haberse presentado una situación de fuerza mayor que impide a la parte actora ejercer debidamente su defensa, en atención a los derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva y al debido proceso, y considerando lo previsto en el inciso tercero de art. 76 del COGEP, se difiere la audiencia preliminar prevista para el día 11 de enero de 2022 a las 14h30, para nueva fecha que se proveerá a petición de parte.*”

4.3.6. Que de la parte transcrita se puede apreciar de forma transparente que el Tribunal A quo brinda contestación a todo lo solicitado por el recurrente, tal es así que los juzgadores incluso hacen énfasis al subrayar que para que se fije nueva fecha se proveerá a petición de parte, por lo cual no es dable intentar atribuir el error cometido (falta de impulso) por la defensa técnica de la sociedad a la Sala.

4.3.7. Que respecto de la falta de aplicación del precedente jurisprudencial señalado por el recurrente se recalca que las sentencias no son aplicables puesto que no existe identidad objetiva, debido a que los hechos señalados en las sentencias son totalmente diferentes al caso de estudio. Las sentencias señaladas por el recurrente hacen referencia a la declaratoria de abandono de la causa, pero cuando se encontraba pendiente brindar respuesta a las solicitudes de las partes procesales: a) Solicitud de apertura de la causa a prueba en la sentencia 57-17-EP/21; b) Solicitud de insistencia que se proceda con la citación de la demanda, sentencia 2067-15-EP/20). Es decir, el Tribunal no dio una contestación oportuna a las solicitudes efectuadas por las partes procesales, muy a pesar de la existencia de escritos de la parte actora.

4.3.8. Que en las sentencias señaladas como precedente jurisprudencial se puede evidenciar que quién incumplió con su obligación de dar contestación a lo solicitado por las partes procesales, fueron los miembros del Tribunal, en tal virtud de ninguna forma podía operar el abandono según lo establecido tanto en la doctrina como en la jurisprudencia. Sin embargo de aquello en el presente caso la situación es diametralmente diferente pues el abandono se debe al descuido o falta de impulso de la defensa técnica de la sociedad mas no ha hechos imputables al Tribunal, como por ejemplo que no haya brindado contestación a las solicitudes realizadas por la parte actora. Es más del auto recurrido se puede evidenciar que el recurrente ingresó un solo escrito en el que solicitó se difiera la audiencia mismo que fue contestado en forma oportuna.

4.3.9. Que la alegación del recurrente de la falta de aplicación de los precedentes jurisprudenciales no

corresponde a los mismos hechos que se produjeron dentro del caso, por lo cual de ninguna forma podrían ser considerados dentro de la causal invocada y en tal virtud debe ser desechada la misma.

5. Problema jurídico

5.1. En base a los argumentos esgrimidos por el recurrente, corresponde determinar si el Tribunal de instancia en los vicios alegados por los casos primero y quinto del artículo 268 del COGEP, respecto a un auto de abandono por falta de impulso procesal de las partes.

6. Análisis de la Sala de casación

6.1. Caso primero: La falta de aplicación, “*ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.*”¹

6.1.1. Las normas infringidas son: **a) Código Orgánico de la Función Judicial: Art. 20.- Principio de Celeridad.-** “*La administración de justicia será rápida y oportuna, tanto en la tramitación y resolución de la causa, como en la ejecución de lo decidido. Por lo tanto, en todas las materias, una vez iniciado un proceso, las juezas y jueces están obligados a proseguir el trámite dentro de los términos legales, sin esperar petición de parte, salvo los casos en que la ley disponga lo contrario. El retardo injustificado en la administración de justicia, imputable a las juezas, jueces y demás servidoras y servidores de la Función Judicial y auxiliares de la justicia, será sancionado de conformidad con la ley.*” **b) Código Orgánico General de Procesos: Art. 292.- Convocatoria.-** “*Con la contestación o sin ella, en el término de tres días posteriores al vencimiento de los términos previstos en el artículo anterior, la o el juzgador convocará a la audiencia preliminar, la que deberá realizarse en un término no menor a diez ni mayor a veinte días.*”

6.1.2. El recurrente, en lo esencial, sostiene que el Tribunal A quo tenía como deber la aplicación del principio de celeridad y tenía la potestad de señalar una nueva fecha y hora para la audiencia preliminar, sin embargo decidió no hacerlo y por el contrario, decide emitir el auto de abandono de la causa, lo que habría producido una vulneración a los derechos constitucionales a la tutela judicial efectiva y debido proceso.

6.1.3. En el auto recurrido, el Tribunal juzgador, con sustento en el artículo 245 de COGEP, con la certificación de que no existe escrito alguno presentado por las partes a partir de la notificación del auto de 11 de enero de 2022, las 08h44, hasta el 25 de agosto de 2022, fecha en la que se emite el auto

¹ Tolosa Villabona, Luis Armando. Teoría y Técnica de Casación. Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acciones de Grupo, (Bogotá: Doctrina y Ley, 2008), 359.

en análisis, ante la evidencia de que las partes han perdido interés en la prosecución de la causa, declara el abandono de la misma.

6.1.4. En el presente caso se tiene que el Tribunal había señalado el 11 de enero de 2022, la fecha para la realización de la audiencia preliminar, ante lo cual, el 7 de enero de 2022, la empresa actora solicita diferimiento de la audiencia preliminar por motivos de salud de uno de sus abogados patrocinadores, petición que es atendida en auto de 11 de enero de 2022, las 08h44. En dicha providencia, el Tribunal difiere la audiencia preliminar, para “ nueva fecha que se proveerá a petición de parte.”

6.1.5. Es evidente que el Tribunal cumplió con el principio de celeridad contemplado en el artículo 20 del Código Orgánico de la Función Judicial, como lo previsto en el artículo 292 del COGEP, al señalar fecha para la realización de la audiencia, misma que es diferida, a petición de parte, y que el nuevo señalamiento estaba expresamente condicionado al requerimiento de la parte que solicitó el diferimiento, en el entendido que la razón alegada para solicitarla escapa del control del Tribunal, por lo que no se puede imputar al Tribunal la incuria en la que incurre la parte que solicitó el diferimiento, sin que haya requerido de manera expresa el señalamiento de día y hora para la realización de la audiencia preliminar, como así se había dispuesto.

6.1.6. No se evidencia que el Tribunal incurra en los errores de falta de aplicación de las normas alegadas, pues queda constancia en el proceso que el Tribunal, convocó a audiencia preliminar de manera oportuna y que el diferimiento obedeció a expresa petición de parte interesada, la que debió notificar al Tribunal que la causa que motivó el pedido de suspensión de la audiencia, se había superado.

6.1.7. Al no evidenciarse el vicio alegado, el cuestionamiento no procede y se lo rechaza.

6.2. Caso quinto: El recurrente acusa la falta de aplicación de precedentes jurisprudenciales de la Corte Constitucional respecto del abando de la causa.

6.2.1. Resoluciones infringidas: *a) Corte Constitucional del Ecuador: Sentencia No. 57-17-EP /21 de 22 de septiembre de 2021, Juez ponente: Enrique Herrería Bonnet: (...) “ 29. El acceso a la justicia se concreta en el derecho de acción y el derecho a tener una respuesta a una pretensión planteada ante el aparataje jurisdiccional. Con respecto a la primera dimensión del derecho de acceso a la justicia, este podría verse vulnerado cuando existan barreras, obstáculos o impedimentos irrazonables para cuando una persona esgrime una pretensión al órgano jurisdiccional. 30. Con respecto a la segunda dimensión, conforme lo ha dicho la Corte Constitucional, el derecho a tener una respuesta a la pretensión “ se viola cuando no se permite que la pretensión sea conocida, por ejemplo cuando [...] se declara el abandono de una acción siendo que la falta de impulso procesal es*

atribuible al órgano jurisdiccional. 31. Para respetar el derecho a la tutela judicial efectiva en su componente del acceso a la justicia y a obtener una respuesta a la pretensión, las autoridades judiciales previo a declarar el abandono en la causa deben verificar: (i) a quién le es atribuible la falta de impulso procesal; y (ii) si las solicitudes realizadas por las partes dentro del proceso han sido contestadas oportunamente. 32. En la especie, esta Corte ha resuelto que si una autoridad judicial incumple con su obligación de dar contestación a una solicitud de las partes, no opera la figura del abandono, pues “no se puede presumir la voluntad de las partes de dar por terminado un proceso por la negligencia del juzgador, si al contrario estas se encuentran a la espera de una contestación a su petición. (...) 37. En ese sentido, esta Corte ha sostenido que “el abandono no opera cuando la misma autoridad ha incumplido con su obligación de dar contestación a una solicitud de las partes”, ni mucho menos cuando tenía la obligación de garantizar que el accionante pueda acreditar los hechos materia de su demanda en el período de prueba de 10 días. (...) 39. Por lo expuesto, esta Corte constata que se vulneró el derecho a la tutela judicial efectiva en su componente al acceso a la justicia y a obtener una respuesta a la pretensión, pues se declaró el abandono de la acción cuando la falta de impulso procesal era responsabilidad de la autoridad judicial demandada.” **Sentencia No. 2067-15-EP/20 de 23 de septiembre de 2020, Jueza ponente: Teresa Nuques Martínez:** “ (...) 33. En la presente causa, se observa que los jueces del Tribunal Distrital, órgano que procedió a declarar el abandono, evadieron su obligación de dar oportuno trámite a la citación, pese a ser admitida a trámite la demanda y a la insistencia de la empresa demandante de que se proceda con la citación. El Tribunal Distrital no realizó una revisión de los escritos de impulso de la empresa accionante, pues se limitó a verificar que haya transcurrido el tiempo requerido en la ley para declarar el abandono y procedió a archivar la causa, sin realizar un análisis prolijo de los documentos que obraban de autos y de la procedencia del abandono. 34. Esta Corte reitera que cuando un juzgador resuelve sobre la procedencia del abandono debe: (i) tener en cuenta a quién es atribuible la falta de impulso del proceso y (ii) haber dado oportuna contestación a las solicitudes realizadas por las partes dentro del expediente, siempre que las mismas sean procedentes de acuerdo al curso del proceso.⁶ 35. Por lo expuesto, esta Corte considera que el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo de Guayaquil, incumplió su deber de tramitar la causa con debida diligencia, en consecuencia, vulneró el derecho a la tutela judicial efectiva de la empresa accionante en tanto no dio trámite a la demanda, pese a haber sido admitida, y, en su lugar, declaró el abandono de la instancia sin realizar un examen prolijo de si aquello procedía.” (Los subrayados corresponden a la Sala.)

6.2.2. Analizados los contenidos de las sentencias de la Corte Constitucional señaladas como infringidas, se evidencia que las mismas resultan inaplicables al caso, en tanto, dicen relación a una situación fáctica diferente, pues declaran que no cabe el abandono cuando están pendientes de atender

peticiones de las partes, que en el presente caso no ocurre.

6.2.3. Al no configurarse el vicio alegado, el cuestionamiento no procede y se lo rechaza.

6.3. La Sala deja constancia que, a pesar del intento de diferimiento de la presente audiencia, la defensa técnica esbozó con claridad las objeciones al contenido del auto recurrido, coherente con el recurso presentado, como consta en la grabación de la misma, que han sido analizadas por la Sala para tomar su decisión, por lo que queda evidencia que no se ha vulnerado derecho de defensa de la recurrente.

7. Decisión

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

7.2. No casar el auto interlocutorio impugnado.

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

7.4. Sin costas.

7.5 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Determinar si el Tribunal de instancia en los vicios alegados por los casos primero y quinto del artículo 268 del COGEP, respecto a un auto de abandono por falta de impulso procesal de las partes. La Sala encuentra que no se configuran los vicios alegados y rechaza el recurso.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL



FUNCIÓN JUDICIAL

223953317-DFE

Juicio No. 09501-2021-00057 Resolución nro. 68-2024

JUEZ PONENTE: JOSE DIONICIO SUING NAGUA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 8 de febrero del 2024, las 16h42. **VISTOS:** El abogado Javier Andrés Plaza Zúñiga en calidad de procurador judicial de MONEGAL CIA. LTDA. interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 23 de septiembre del 2021, las 09h32 dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00057(1) propuesto en contra del Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objetos de la controversia.- “[...] 1.- *ESTABLECER si la Administración demandada procedió conforme a derecho en la emisión del acto impugnado, la Resolución No. 109012020RREC392338;* 2.- *DETERMINAR si se ha producido la caducidad de la facultad determinadora del Servicio de Rentas Internas, en los términos señalados en la demanda;* 3.- *VERIFICAR si el acto impugnado se encuentra debidamente motivado, con las consecuencias legales respectivas [...]* ”

1.2. Fallo impugnado.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el juicio objeto del recurso dispuso: “[...] declarar **SIN LUGAR** la demanda presentada por la compañía MONEGAL CIA.LTDA., en contra de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, declarándose la validez de la Resolución impugnada No. 109012020RREC392338. [...]”

1.3. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 12 de noviembre del 2021, las 09h21, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP.

1.5. Admisión: En auto de admisión de 20 de junio del 2023, las 10h17, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, admite el recurso de casación por el **caso quinto** del artículo 268 del COGEP por el vicio de **errónea interpretación** del artículo 94 del Código Tributario y de los precedentes jurisprudenciales obligatorios sobre la caducidad de la facultad determinadora (No. 107-2007, 64-2001, 28-2010, 323-2010).

2. Competencia

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

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

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

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el sorteo de 03 de octubre del 2023, las 11h51, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

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 Reformativa Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación.

4.1. Recurso de casación de la parte actora, lo fundamenta en la causal quinta del artículo 268 del COGEP por el vicio de **errónea interpretación** del artículo 94 del Código Tributario y de los precedentes jurisprudenciales obligatorios sobre la caducidad de la facultad determinadora (No. 107-2007, 64-2001, 28-2010, 323-2010).

4.1.1. Arguye el recurrente que el Tribunal de instancia se limita a señalar que MONEGAL presentó una declaración incompleta de IVA por las importaciones realizadas en el mes de agosto del 2015, pues declaró una base imponible y un valor de impuesto a pagar inferior a los valores señalados en la

Resolución No. 109012019rrec100376 que atendió el reclamo administrativo interpuesto por MONEGAL al acta de determinación por ICE del año 2015; por lo que es válido que se haya aplicado el plazo de seis años para que opere la caducidad de la facultad determinadora del SRI, y por ende, niega la pretensión de MONEGAL de que se había producido la caducidad de la facultad determinadora al haber transcurrido más de tres años desde que presentó la declaración de IVA de agosto de 2015, hasta el 30 de enero de 2020, que el SRI notificó con la liquidación de IVA de 2015.

4.1.2. Considera que el art. 94 del Código Tributario prevé tres plazos distintos para que la Administración Tributaria ejercite su facultad determinadora y estos plazos van creciendo en la medida en que el sujeto activo puede encontrar dificultades para tener conocimiento de los hechos imponibles que generan responsabilidad tributaria. En efecto, el plazo de un año opera en los casos en que la propia administración tributaria realizó la determinación de la obligación tributaria, como en el caso del impuesto a los predios urbanos; el plazo de tres años es aplicable en los casos en que el sujeto pasivo presentó la declaración impositiva de manera completa; mientras que, el plazo de seis años únicamente es aplicable en los casos en que el sujeto pasivo no presentó la declaración de tributos a la que estaba obligado o cuando habiendo presentado la declaración no incluyó todos los hechos imponibles: 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89; 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la en todo o en parte; y, declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado; 3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

4.1.3. En la sentencia recurrida se ha producido la errónea interpretación del art. 94 del Código Tributario porque el Juez de instancia, le ha dado a esta norma un sentido y alcance que no tiene y que se encuentra alejado del espíritu que la inspira. En efecto, el Juez de instancia ha interpretado que el plazo de seis años para que opere la caducidad de la facultad determinadora debe aplicarse en todos los casos en que el sujeto pasivo haya declarado un impuesto inferior a la suma determinada por la administración tributaria, lo cual contraría el texto y el espíritu del art. 94 del Código Tributario, de que la Administración Tributaria cuente con un mayor plazo para ejercitar la facultad determinadora en los casos en los que el sujeto pasivo no ha cumplido con el deber de declarar los tributos o lo ha hecho omitiendo los hechos imponibles, sujetos a verificación por parte del fisco.

4.1.4. Esta errónea interpretación del art. 94 del Código Tributario se ha dado porque el Juez de instancia no ha aplicado el criterio unánime, tanto la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, como la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, que han sido reiterativas en señalar que para aplicar el plazo de caducidad de la facultad determinadora de seis

años, debe existir por parte del sujeto pasivo el ocultamiento de un rubro o tipo de renta, y no la simple diferencia numérica (inexactitud) entre lo glosado y lo declarado, porque en caso contrario, todas las determinaciones de impuestos realizadas por la Administración Tributaria deberían sujetarse al plazo de los seis años previsto en el numeral 2 del art. 94 del Código Tributario, lo cual haría que el plazo de tres años previsto en el numeral 1 sea inaplicable. En ese sentido, se han soslayado al menos las siguientes resoluciones que constituyen jurisprudencia de aplicación obligatoria, casos No. 107-2007, 64-2001, 28-2010, 323-2010.

4.1.5. En el caso concreto de MONEGAL cabe indicar que nunca ocultó rubros de las importaciones realizadas en el mes de agosto de 2015; por el contrario, con el SRI no ha existido discrepancia respecto del tipo, ni la cantidad de los bienes importados, ni de su valoración, sino únicamente respecto de la base imponible del ICE aplicable a dichas importaciones, puesto que para el SRI se debía utilizar el precio promedio ponderado utilizado por los clientes de MONEGAL en sus ventas a distribuidores minoristas; mientras que, MONEGAL aplicó como base imponible del ICE al precio de venta a sus clientes directos.

4.1.6. En ese sentido, no se cumple el presupuesto de inexistencia de declaración o declaración incompleta previsto en el numeral 2 del art. 94 del Código Tributario para que aplique la caducidad de seis años, sino que se detectaron inexactitudes en la base imponible del ICE de agosto de 2015, que de manera automática generaron diferencias en la base imponible del ICE de ese mes, por lo que cabía aplicar el plazo de caducidad de tres años.

4.1.7. En aplicación a la normativa antes indicada y a la jurisprudencia obligatoria mencionada en el presente recurso de casación, considerando que MONEGAL presentó la declaración aduanera de importaciones del mes de agosto de 2015 en ese mismo mes y año y declaró y pagó el ICE y el IVA correspondiente, hasta el 13 de diciembre de 2019 en que se notificó con la Comunicación de Diferencias por IVA 2015 se habían cumplido en exceso los tres años señalados en el numeral 1 del art. 94 del Código Tributario para que opere la caducidad de la facultad determinadora respecto del IVA 2015; y por ende, la Liquidaciones de Pago por IVA del agosto 2015 notificada el 30 de enero de 2020 carece de valor alguno.

4.1.8. En adición a lo antes señalado, los señores Jueces Nacionales se servirán considerar que la Directora Zonal 8 del SRI debió iniciar los trabajos de auditoría por IVA 2015 de manera simultánea con la auditoría de ICE 2015, a sabiendas de que las diferencias de ICE automáticamente iban a generar diferencias en el IVA; o al menos, debió iniciar los trabajos de auditoría del IVA 2015 apenas emitió el acta de determinación por ICE 2015; es decir, el 6 de septiembre de 2018, pero no esperar hasta el 13 de diciembre de 2019 para emitir la Comunicación de Diferencias de IVA 2015, incluso la

notificación de este acto previo de determinación se realizó un mes después de que quedó ejecutoriada la sentencia dictada el 8 de noviembre de 2019 dentro del juicio No. 09501-2019-00168 que dejó sin efecto las diferencias por ICE 2015 que es el único sustento para establecer las diferencias de IVA.

4.1.9. Este punto es de suma trascendencia para la resolución de este caso porque justamente, el art. 94 del Código Tributario amplía el plazo de caducidad de la facultad determinadora a seis años cuando la Administración Tributaria no cuenta con fuentes de información para realizar su trabajo de auditoría; pero, en el presente caso, que el SRI contaba con toda la información necesaria para efectuar su labor verificadora, pues MONEGAL presentó su declaración impositiva sin omitir rubro alguno, por lo que es evidente que el SRI no actuó con diligencia para cumplir con los plazos previstos en el numeral 1 del art. 94 del Código Tributario.

4.1.10. Este error de interpretación del art. 94 del Código Tributario ha sido determinante en la sentencia que se recurre, puesto que de interpretarse dicha norma en su correcto contenido y alcance, los Jueces de instancia habrían aceptado el argumento de MONEGAL de que se produjo la caducidad de la facultad determinadora del SRI para determinar el IVA de agosto de 2015 por haber transcurrido más de tres años desde la presentación de la declaración aduanera de agosto de 2015 y la Liquidación de Pago por IVA agosto 2015; y por ende, se habría dejado sin efecto la Resolución impugnada en este juicio No. 09501-2021-00057 y su antecedente inmediato, esto es la Liquidación de Pago por Diferencias de IVA por agosto de 2015.

4.1.11. Finalmente, requiere que se llame la atención, porque los Jueces de instancia no hayan valorado la prueba actuada por MONEGAL dentro de la cual consta la sentencia dictada por el Tribunal Distrital Contencioso Tributario dentro del juicio No. 09501-2019-0168 (de la que incluso, la Ab. Emperatriz Fuentes fue parte) en que se dejó sin efecto las diferencias por ICE 2015 (antecedente directo de la determinación de IVA agosto 2015), bajo el criterio que se produjo la caducidad de la facultad determinadora del SRI aplicando el plazo de tres años previsto en el numeral 1 del art. 94 del Código Tributario; mientras que, en el presente caso de IVA 2015, que es una consecuencia automática de la determinación de ICE 2015, se cambia de criterio y se considera que el plazo de caducidad es de 6 años.

4.2. Contestación al recurso: La abogada Carla Daniela Castillo Quinto en calidad de procuradora fiscal del Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas en escrito de 13 de julio del 2023, las 09h35, da contestación al recurso de casación presentado por MONEGAL S.A. en los siguientes términos:

4.2.1. Que no puede alegarse una errada interpretación del artículo 94 del Código Tributario, considerando que debemos manifestar que desde la contabilización a partir de la fecha en que venció

el plazo para presentar la declaración aduanera contados hasta treinta días desde la fecha de su arribo, se constató el hecho generador del impuesto, estableciendo así que el contribuyente omitió parcialmente el pago del impuesto a los consumos especiales que fue determinado en el acta de determinación No. 0920184900918009 y luego modificado con la resolución No. 109012019RREC100376, al haber declarado una base imponible menor, lo que tuvo como consecuencia a pagar la totalidad del impuesto al valor agregado, es tan así que en la sentencia el Tribunal señaló: *“Por lo indicado el Tribunal considera que, acorde a las circunstancias expuestas, la caducidad en el presente caso es de 6 años de conformidad al art. 94 numeral 2 del Código Tributario, y no de 3 años por tanto no se ha configurado la caducidad alegada por el actor.”*

4.2.2. Así pues, el recurso de casación no puede ser utilizado como una instancia más en los procesos de conocimiento, sino como el medio que permita garantizar la vigilancia del sistema jurídico, y precautelar los derechos constitucionales a la tutela judicial y debido proceso. Con los fundamentos expuestos, solicita se deseche el recurso y ratifique la sentencia venida en grado.

5. Problema jurídico

5.1. En base a los argumentos esgrimidos por el recurrente, corresponde *“Determinar si el fallo impugnado incurre en la causal quinta del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del artículo 94 del Código Tributario y de los precedentes jurisprudenciales obligatorios sobre la caducidad de la facultad determinadora (No. 107-2007, 64-2001, 28-2010, 323-2010) referentes a la caducidad de la facultad determinadora del SRI referente al IVA de agosto del 2015 de la actora.”*

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. El recurso de casación de la parte actora se fundamenta en el **caso quinto** del artículo 268 del COGEP por el vicio de **errónea interpretación** el mismo que: *“Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.”*¹

6.2. La norma acusada es el artículo 94 del Código Tributario que establece: *“En los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera de*

¹ Tolosa Villabona, L.A.; *Teoría y Técnica de Casación ibidem.*, pp. 361.

pronunciamiento previo, en cuatro años contados desde la fecha en que se presentó la declaración, de conformidad a lo establecido en el artículo 19 de este Código; para el caso del sujeto pasivo que no haya presentado su declaración, el plazo de caducidad será de seis años.

Cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, la facultad determinadora caducará en un año contado desde la fecha de la notificación de tales actos. Será responsable el funcionario que por omisión en el ejercicio de la facultad determinadora haya impedido la recaudación. La responsabilidad pecuniaria se establecerá en proporción a los tributos que haya dejado de percibir el Estado, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que hubiere lugar.”

6.3. El recurrente cuestiona la sentencia porque considera que ha caducado la facultad determinadora de la Administración en tres años y no en seis como establece el Tribunal. Que MONEGAL nunca ocultó rubros de las importaciones realizadas en el mes de agosto de 2015; que con el SRI no ha existido discrepancia respecto del tipo, ni la cantidad de los bienes importados, ni de su valoración, sino únicamente respecto de la base imponible del ICE aplicable a dichas importaciones.

6.4. El Tribunal resuelve el tema en discusión en el considerando 7.8.2 del fallo recurrido, que en la parte pertinente señala: “ 7.8.2.2) *Claramente establecida la institución de la caducidad conforme a la norma precedente, atendemos lo alegado por la parte actora y lo señalado por la demandada, respecto a la caducidad de la facultad determinador del Servicio de Rentas Internas, señalado lo siguiente: a) Respecto al Impuesto al Valor Agregado del mes de Agosto del año 2015, se puntualiza, que no están en discusión las fechas de las declaraciones o de los actos administrativos relativos a la controversias, por lo cual, lo que corresponde es analizar la procedencia de la caducidad de 6 años aplicada por la Administración, así tenemos, que, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración aduanera, contados hasta treinta días desde la fecha de su arribo, se ha verificado el hecho generador del impuesto, considerando que el contribuyente omitió parcialmente el pago del Impuesto a los Consumos Especiales que fue determinado en el*

Acta de Determinación No. 0920184900918009 y luego modificado con la resolución No. 109012019RREC100376, al haber declarado una base imponible menor, lo que tuvo como consecuencia no pagar la totalidad del Impuesto al Valor Agregado. b) Por lo indicado el Tribunal considera que, acorde a las circunstancias expuestas, la caducidad en el presente caso es de 6 años de conformidad al art. 94 numeral 2 del Código Tributario, y no de 3 años, por tanto, no se ha configurado la caducidad alegada por el actor.” (Los subrayados corresponden a la Sala).

6.5. Del análisis que realiza el Tribunal al resolver el tema de la caducidad alegada, se desprende que el argumento central para sostener que al caso se aplica la caducidad de seis años es la omisión parcial del pago del Impuesto a los Consumos Especiales, por haber declarado una base imponible menor, hecho que produce que no se pague la totalidad del IVA.

6.6. La Sala expresa que en el caso, es un error anclar la decisión de la caducidad de seis años, en la omisión parcial del pago de otro impuesto, del ICE, en el que se declara una base imponible menor, lo que produce el no pago de la totalidad del IVA. Es evidente que este hecho no puede ser considerado como ocultamiento de rubros, entendido como diferentes tipos de renta, que es el criterio que ha establecido la Sala como criterio para la aplicación de la caducidad de seis años del artículo 94.2 del Código Tributario.

6.7. Verificada la aplicación errónea de la caducidad de seis años, se casa la sentencia y evidenciado como está que la comunicación de diferencias se emitió pasados los tres años desde la presentación de las declaraciones de IVA, se declara la caducidad de la facultad de tres años, de conformidad con lo previsto en el artículo 94.1 del Código Tributario.

7. Decisión

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

7.2. CASAR el fallo impugnado, aceptar la demanda y declarar que ha operado la caducidad de la facultad determinadora de la Administración Tributaria.

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

7.4. Sin costas.

7.5 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

La caducidad de la facultad determinadora (No. 107-2007, 64-2001, 28-2010, 323-2010) referentes a la caducidad

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL



FUNCIÓN JUDICIAL

224030612-DFE

Juicio No. 09501-2018-00570

Resolución nro. 69-2024

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

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 9 de febrero del 2024, las 14h23. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Fernando Cohn Zurita quien actúa en reemplazo del titular José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No.09501-2018-00570.

1.- Antecedentes procesales

- 1.1. El señor Herbert Frei Pérez, representante legal de la compañía GALASCUBA S.A., interpone acción e impugnación en contra de la Resolución No. 112012018RREC017382, dictada por el Director Zonal 5 del Servicio de Rentas Internas, mediante el cual resuelve negar el reclamo administrativo propuesto en contra del Acta de Determinación No. 20201724901267681 por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014.
- 1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, se estableció el objeto de la controversia en los siguientes términos: “ 1.- Establecer si el Servicio de Rentas Internas, procedió a determinar correctamente la glosa establecida en la cuenta “ Ingresos por Diferencias en precios, detallada en casillero 6999. Total Ingreso. 2.- Determinar si la glosa establecida se encuentra motivada; y, 3.- Determinar si la misma violenta el derecho a la seguridad jurídica.”
- 1.3. Mediante sentencia dictada el 16 de mayo del 2019, las 12h21, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

Guayas, se resuelve: “ *Declarar con lugar la demanda, dejándose sin efecto la Resolución No. 112012018RREC017382, dictada por el Director Zonal 5 del Servicio de Rentas Internas, únicamente respecto de la glosa que ha sido confirmada en el Acta de Determinación Tributarias No. 20201724901267681, cuadros 5 y 6 la cuenta Ingresos por Diferencia en Precios, Casillero 6999 Total Ingreso*”.

- 1.4. La Abg. Velyalline Mercedes Romo Molestina, en calidad de procuradora fiscal del Servicio de Rentas Internas (SRI en lo posterior), interpone recurso de casación (fs. 620 a 622), en contra de la sentencia del 16 de mayo del 2019 referida , con fundamento en lo **caso segundo** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior), el cual es calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 24 de junio del 2019, a las 08h41 y remite el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia
- 1.5. Mediante providencia de 2 de septiembre del 2022, dictado por la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, se dispone que la parte casacionista complete su recurso de casación, cumplido lo cual con auto interlocutorio de 23 de septiembre del 2022, las 11h12 se admite a trámite el recurso de casación interpuesto por el caso **segundo** del art. 268 del COGEP, esto es, por **falta de motivación** de la sentencia, infringiendo los artículos 89 del COGEP y 76.7 literal I) de la Constitución de la República.

2.- Competencia

- 2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, CRE; 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ y 269 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP.
- 2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 19 de diciembre del 2022, a las 13h06, 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). Por licencia temporal concedida al Dr. José Suing, actúa en el presente juicio el Dr. Fernando Cohn Zurita, según acta de sorteo de 8 de febrero de 2024. Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del

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

3.- Validez procesal

- 3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día jueves 8 de febrero del 2024, a las 10h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación

- 4.1. El órgano de la administración tributaria central, parte demandada en instancia, hoy recurrente, respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP, luego de transcribir buena parte de la sentencia en que se refiere a los argumentos del SRI en defensa de la glosa, luego de las consideraciones y conclusiones que realiza el Tribunal de instancia en su sentencia de 16 de mayo del 2019, argumenta que la Constitución de la República del Ecuador en su artículo 76 numeral 7 literal l) establece a la motivación como una garantía del derecho a la defensa dentro del debido proceso lo que es concordante con lo que señala el art. 89 del COGEP, corroborado por la Corte Nacional de Justicia en su resolución No. 360-2012. Manifiesta que, la Corte Constitucional como máximo órgano de interpretación constitucional creó el “Test de la Motivación” (sentencias Nos. 227-14-SEP-CC y 104-

14-SEP-CC) como instrumento jurídico para la verificación de que una decisión del poder público cumpla debidamente con este requisito, y se refiere largamente a cada uno de ellos: **lógica**, por la que la conclusión debe ser una consecuencia de las premisas; y si las premisas son falsas o incompletas, aunque el razonamiento sea aparentemente valido la conclusión es necesariamente incorrecta, lo que ha ocurrido en el caso; el de **razonabilidad**, pues el Tribunal cita el art. 19.5 del Reglamento de Comprobantes de Venta Retención y Complementarios, pues el argumento del SRI es que el contribuyente no cumple con dicha norma; entonces los juzgadores se encontraban requeridos de determinar por qué esta norma no era aplicable al caso, y cómo se diferencia este caso de los que si se sujetan al cumplimiento de este requisito formal; lo aplicado no es de Derecho, sino una concepción personal, y por lo tanto erróneo, contrario al ordenamiento jurídico, y más allá de indebidamente injustificado, eminentemente arbitrario. Sobre la **comprensibilidad**, dice que el incumplimiento de los parámetros de la lógica y razonabilidad ya explicados, obstaculizan la comprensibilidad del fallo; ya que la claridad de la resolución requiere la concatenación entre las premisas que contienen un pensamiento o idea con las conclusiones connaturales que deben devenir de aquel, la decisión de la autoridad judicial es ilegítima en tanto vulnera el derecho de las partes a entender las razones que sustentan el veredicto final sobre sus derechos en litigio, y que el colectivo social pueda cumplir con su función fiscalizar una decisión coherente. El Tribunal de incurre en falta de motivación a razón de una sentencia incomprensible, en tanto la decisión tiene una secuencia lógica discordante, apartada del derecho, y de los asuntos puestos a su resolución, lo cual causa confusión tanto a las partes como al auditorio social. Establece también la forma en que el vicio alegado fue determinante en la parte dispositiva del Fallo, por todo confirma que procede la causal 2 del artículo 268 del COGEP y pide se case la sentencia.

4.2. Contestación al Recurso de Casación por la parte Actora.- Dentro del término concedido para el efecto en el auto de admisión, la empresa GALASCUBA S.A. expresa que el recurso recurre a alterar contenidos interpretando las actuaciones administrativas y judiciales que obran del proceso a su antojo, pues la sentencia claramente expresa la realidad de las transacciones económicas reflejadas en las facturas de venta en las que no existen descuentos ni rebajas, que si cumplen todos los requisitos dispuestos en el Art 19 del RCVR, por tanto solicita se rechace el recurso y se confirme la sentencia de instancia.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación ha incurrido en el vicio señalado en el caso **segundo** y del art. 268 del COGEP, esto es, por **falta de motivación**, infringiendo los arts.

89 del Código Orgánico General de Procesos y 76.7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en el caso 2 del art. 268 del COGEP que dispone:

“ Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación.”

El caso 2 se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse de tres formas: 1) por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; 2) por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles; y, 3) cuando la sentencia no cumpla el requisito constitucional y legal de la debida motivación.

6.2. **ANALISIS DEL CASO 2.-** El cuestionamiento que el SRI hace a la sentencia emitida por el Tribunal de instancia, radica en que, a su criterio, la misma ha sido emitida sin la motivación debida pues no cumple con el test de motivación señalado por la Corte Constitucional en su jurisprudencia vinculante. Corresponde a esta Sala analizar si efectivamente se cumple tal vicio, para ello consideramos:

6.2.1. **Alcance doctrinario del error.-** Mucho y diversos autores se han referido a este elemental principio procesal, en tal sentido, la autora Gladis E. de Midón, en su obra “ La Casación Control del Juicio de Hecho”, (Rubinzal Culzoni Editores, Buenos Aires -Argentina, 2001, p. 20), manifiesta que:

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

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

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

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

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

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

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

Constitución de la República del Ecuador

“ Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...)

l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación sin en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados”.

Código Orgánico General de Procesos

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

6.2.3. Precedentes constitucionales.- Sobre la motivación, la Corte Constitu-

cional, a través de sus sentencias de carácter vinculante ha manifestado:

“Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el Derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre ésta y la decisión. Una decisión, por último, debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto.” (Caso No. 1212-11-EP).

Es de anotar que la Corte Constitucional, ha señalado que existe una argumentación jurídica suficiente, si la estructura mínimamente está integrada por: (i) Una fundamentación normativa suficiente; y, (ii) Una fundamentación fáctica suficiente (Sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre del 2021).

6.2.4. Caso sub judice a resolver.- Esta Sala Especializada de Casación, con fundamento en las disposiciones constitucionales y legales, así como en las resoluciones de la Corte Constitucional que

sobre el tema han sido expedidas, considera que la motivación constituye un verdadero ejercicio de construcción de un silogismo lógico-jurídico formado por dos premisas conexas que necesaria y obligatoriamente nos deben llevar a una conclusión válida. Para este efecto, una de las premisas debe estar constituida por los antecedentes de hecho que son objeto de la controversia y que hayan superado la contradicción y réplica de la contraparte; y, la otra premisa, por las normas o principios que el juzgador considera son aplicables a la *litis*. Entre estas dos premisas debe haber un nexo, es decir, debe existir, entre los hechos y las normas escogidas por el juez, una adecuada pertinencia que permita, a su vez, arribar a la conclusión o decisión final.

6.2.5. El Tribunal de instancia, en su sentencia empieza por asegurar su competencia, señala otras generalidades y a reglón seguido se refiere al punto objeto de la controversia el cual, fue transcrito textualmente en el ítem 1.2 de esta sentencia y que se refiere a la impugnación del acto administrativo propuesto por el actor.

6.2.6. Previo a resolver, el Tribunal de instancia se remite a los argumentos del actor en su demanda y los expuestos por el SRI en defensa al acto administrativo impugnado, de los que resalta: (4.2.3.) “ (...) *no se calcularon diferencias en meras expectativas de ventas, sino que en base a la misma información presentada por la compañía GALASCUBA S.A., asociándose los precios en función del número de días que duro el servicio a los clientes y embarcaciones, y el número de clientes, conforme lo dispuesto en el artículo 91 del Código Tributario y 23 de la ley de Régimen Tributario interno, que no existieron registros de descuentos infringiendo lo ordenado en el artículo 5 numeral 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, estableciéndose la diferencia de \$90.955,31 USD; valores que fueron determinados en el acta final en virtud de que el contribuyente no presentó reparos, dentro del término de 20 días dispuesto en el artículo 262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno también confirmados en el acto impugnado*”.

6.2.7. En el número 7, bajo el título “MOTIVACION” y sobre el primer punto de controversia, *esto es*, establecer si el SRI procedió a determinar correctamente la glosa en la cuenta “Ingresos por Diferencias en precios, detallada en casillero 6999.Total Ingreso”. El SRI sostiene que la compañía en su facturación aplicó precios inferiores a los establecidos en su tarifario referencial, esto es que existe una diferencia entre los precios informados y los que constan en los comprobantes de venta, y que los valores inferiores a los tarifados, debían haber sido producto de un descuento reflejado en la factura, de conformidad con el art.19 del RCVRC lo cual no ha ocurrido en este caso. Para resolver el objeto de la Litis el Tribunal de instancia manifiesta:

6.2.8. “ Para dilucidar este punto controvertido, el Tribunal sostiene que el hecho generador del impuesto a la renta en los términos de los artículos 1 y 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, viene dado por los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios. De lo expuesto, la calificación del hecho generador en el impuesto a la renta, lo constituye la generación de ingresos de fuente ecuatoriana gravables. En la especie el Servicio de Rentas Internas fundamenta la determinación de estos ingresos en precios referenciales de la compañía, sin embargo no consta dentro del expediente judicial documentación adicional que demuestre fehacientemente que la actora haya percibido ingresos superiores a los facturados y declarados. El artículo 17 del Código Tributario dispone que el hecho generador del impuesto se debe calificar conforme su verdadera esencia y naturaleza económica, lo que se conoce doctrinaria y contablemente como “la esencia sobre la forma” que ampliamente ha sido tratada por la doctrina señalizada por tratadistas. (...) En el caso de las operaciones realizadas por la actora con los clientes, son transacciones que revelan en la facturación el precio por los cuales se prestó el servicio, NO EXISTIENDO NORMATIVA YA SEA LEGAL O CONTABLE QUE OBLIGUE A LA ACTORA A REGISTRAR COMO INGRESOS, VALORES INICIALMENTE FIJADOS COMO REFERENCIALES, PERO QUE NO FUERON FINALMENTE PACTADOS CON LOS CLIENTES, SOBRE LOS CUALES NO SE HAYA PERCIBIDO INGRESOS. En todo caso era la obligación del Servicio de Rentas Internas, probar que la compañía accionante recibió mayores ingresos a los facturados, conforme se infiere del artículo 311 del COGEP, que señala: (...). Una vez arribada a esta conclusión, es innecesario tratar los otros puntos controvertidos”. (subrayado fuera de texto).

6.2.9. Esta Sala de Casación advierte que, esta decisión es coherente y lógica con los hechos procesales constantes en autos y son éstos los que, en el caso concreto, hacen que el Tribunal de instancia llegue a una conclusión. Sobre la pretensión de la demanda y la contestación a la demanda, la sentencia guarda un orden y congruencia al exponer los temas en controversia y su decisión es comprensible, por cuanto, el lenguaje utilizado y la forma de desarrollar su argumentación es clara, lógica y suficiente; conforme a las transcripciones de la sentencia se concluye que, se encuentra debidamente motivada, por tanto, no incurren en el vicio denunciado por no estar motivada en los términos de los arts. 76 numeral 7 literal l) de la CRE y 89 del COGEP, pues además, bien vale recordar el criterio de la Corte Constitucional que dejando a un lado el “ Test de motivación” referente al cumplimiento de los requisitos de comprensibilidad, lógica y razonabilidad en la garantía de la motivación ha dicho: “ 24. Cabe

señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada.” (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20-enero-2021). Por todo lo expuesto, se desecha el cargo alegado por el Servicio de Rentas Internas contemplado en el numeral 2 del art. 268 del COGEP.

7.- Decisión

- 7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve:
- 7.2. **NO CASAR** la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en el Cantón Guayaquil, Provincia del Guayas, el 16 de mayo del 2019 en el proceso No.09501-2018-00570.
- 7.3. Sin costas.
- 7.4. Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.
- 7.5. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH-2022-OQ de 28 de julio de 2022.

RESUMEN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

Se alega por parte del recurrente, la falta de motivación en la sentencia por incumplir el Test de Motivación (lógica, comprensibilidad y razonabilidad); revisada la sentencia se encuentra que el razonamiento del Tribunal de instancia es coherente y lógico y no cabe (por el caso 2) corregir el razonamiento judicial.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO
JUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL



Validar únicamente en FirmaBC.
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.