EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

J09501-2021-00458, J09501-2021-00503, J09501-2022-00146, J09501-2022-00042, J09501-2021-00517

Año II - Nº 461 - 93 páginas
Quito, miércoles 18 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

291518579-DFE

Juicio No. 09501-2021-00458 RESOLUCION 317-2026

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 11 de mayo del 2026, las 14h09. **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), abogado Juan Francisco Martínez Castillo y doctor Gustavo Durango Vela (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2021-00458.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª 1.- ESTABLECER SI LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA ADOLECE DE NULIDAD PARCIAL POR FALTA DE MOTIVACIÓN, Y LAS CONSECUENCIAS JURÍDICAS PERTINENTES 2.- ESTABLECER SI LA COMPAÑÍA ACTORA TIENE O NO DERECHO AL REINTEGRO DEL VALOR DE USD 140.401,66, PAGADOS INDEBIDAMENTE POR CONCEPTO DE RETENCIONES EN LA FUENTE DE IMPUESTO A LA RENTA DEL EJERCICIO 2001º.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió, declarar con lugar la acción de impugnación deducida; y, por tanto, se deja sin efecto el acto administrativo impugnado, y en su lugar se reconoce el derecho de la parte actora a recibir del SRI, la cantidad de US$ 247.779,76 más intereses calculados a partir del 2 de julio de 2002; y que, al existir la devolución de US$ 107.573,81 más intereses, dentro del término de tres días contados a partir de la ejecutoria de esa sentencia, la parte demandada deberá devolver a la compañía contribuyente el monto de US$ 140.205,95, más intereses, de acuerdo con el art 22 del Código Tributario calculados a partir de la fecha de presentación del reclamo de pago indebido, esto es, el 2 de julio de 2002.

1.3 El SRI, interpone recurso de casación contra la sentencia de 11 de septiembre de 2024 a las 12h22, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JUAN FRANCISCO MARTINEZ CASTILLO C=EC L=QUITO CI 1711617215

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

cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2021-00458, argumentando el caso 2 del art. 268 del ª COGEPº .

La compañía REYBANPAC REY BANANO DEL PACIFICO C.L., presentó demanda en contra de la Resolución No. 109012021RDEV291816 de 25 de junio del 2021, suscrita por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual resuelve aceptar parcialmente la solicitud administrativa y reconoce que se reintegre la cantidad de USD$ 107.573,81.

1.4. Mediante auto de 22 de octubre de 2025 a las 08h43, el abogado Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional temporal de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación interpuesto por el SRI, por el caso 2 del art. 268 del COGEP, por existir en la parte dispositiva de la sentencia, decisiones contradictorias.

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. Mediante acta de sorteo de 4 de mayo de 2026, el abogado Juan Francisco Martínez Castillo reemplaza al doctor José Suing Nagua el 8 de mayo de 2026.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia. - Sorteo de la causa número 09501-2021-00458, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 22 de diciembre de 2025, 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 8 de mayo de 2026 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El SRI, en la fundamentación del recurso señala: Que las normas de derecho que han sido infringidas en la sentencia recurrida son los arts. 89 y 92 del COGEP. Que en el presente caso, la violación en la sentencia se produce por haberse adoptado en el fallo una decisión contradictoria. Que se detalla los considerandos 7.1.2, 7.1.3, 7.1.4., 7.2.9, y 7.2.11 de la sentencia. Que conforme se observa de los puntos 7.1.2, 7.1.3 y 7.1.4, el Tribunal al momento de resolver sobre la falta de motivación del acto administrativo impugnado, supo indicar que en él, no existía sustento fáctico ni explicación alguna de cómo se determinó que la Administración Tributaria debía devolver la cantidad de USD $.107.573,81 por concepto de crédito tributario del ejercicio fiscal del 2001; a pesar de que, se reconoce que para establecer el monto a devolver la Administración Tributaria realizó la constatación de los comprobantes de retención justificados por el actor y en base a tal documentación se procedió con la devolución del caso. Que a pesar de ese cuestionamiento, al momento de resolver sobre la procedencia de la devolución de los valores restantes solicitados por el actor, (7.2.9. y 7.2.11) , el Tribunal fundamenta su decisión en la constatación de los comprobantes de retención justificados por el actor dentro del juicio a través de la práctica de un peritaje, siendo que, aquí es justo en este punto donde se evidencia la contradicción en la que incurre la decisión del órgano judicial, ya que, por una parte el Tribunal reprocha a la resolución impugnada por falta de motivación fáctica en razón de la supuesta inexistencia del hecho de fundamentar su decisión en la constatación de la existencia de los comprobantes de retención sin puntualizar

en cuanto a cuáles son aquellos que habían sido aceptados y que comprenden el total de los valores devueltos, siendo que, al momento de resolver sobre la devolución de los valores restantes, el Tribunal de instancia incurre en el mismo razonamiento para determinar que se le devuelvan los valores restantes al actor, pues, sustenta su decisión en la constatación que la perito del actor realiza en el informe pericial, sin que exista expresa mención dentro del texto de la sentencia en cuanto a cuáles fueron los comprobantes de retención que componían la totalidad de los valores restantes que faltaba por reconocerse y devolverse. Que en la sentencia, partes considerativa y resolutiva, el Tribunal arriba a conclusiones opuestas discordantes entre sí; en este caso, la contradicción en la que incurre el órgano judicial produce que no se cumpla con la estructura lógica que debe tener todo fallo, pues, se parte de premisas que son mutuamente excluyentes entre sí, pues, no se puede aseverar, por una parte, en la parte considerativa, la falta de motivación fáctica por determinado argumento, y, posteriormente, disponer de ese mismo tipo de argumento de descalificación para utilizarlo en la parte resolutiva de la sentencia. Que el juzgador debe ser consecuente con los fundamentos de su propia resolución porque, si el juez advierte que el razonamiento efectuado por la Administración Tributaria en el acto administrativo resulta insuficiente para que el contribuyente comprenda el desenlace de su petición, habría también que hacer el mismo ejercicio de desarrollo fáctico en la sentencia que resuelve la impugnación del acto. Que, la consecuencia natural de las contradicciones vertidas en el fallo es que provoquen la incoherencia de la decisión del Tribunal, y, por lo tanto, que la decisión judicial carezca de motivación. Que en resumen, el órgano judicial declara inválida la actuación de la Administración Tributaria por no haber desarrollado una argumentación fáctica suficiente en la parte considerativa de la sentencia recurrida, no obstante, tal razonamiento es reproducido y aplicado por el órgano jurisdiccional sin mayor desarrollo alguno en cuanto al aspecto fáctico en la parte resolutiva de la sentencia, generando así una resolución contradictoria con sus propios fundamentos jurídicos. Que se ha demostrado la contradicción en la que ha incurrido el fallo de instancia en razón de que la conclusión del silogismo constante en la parte resolutoria no es consistente en cuanto a la exigencia del desarrollo del presupuesto fáctico que se reclamaba del acto administrativo recurrido, razonamiento que fue consignado en las premisas desarrolladas en la parte considerativa de la sentencia y sobre el cual se sostuvo era procedente declarar la nulidad del acto administrativo en cuanto al requisito de motivación. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La compañía REYBANPAC REY BANANO DEL PACIFICO C.L., en la contestación al recurso de casación planteado por el SRI, señala: Que el recurrente mediante su aclaración no ha logrado precisar el vicio que acusa a la sentencia objeto de este proceso. Que este proceso incluida su fase administrativa, se inició como consecuencia de un reclamo de pago indebido por el ejercicio económico correspondiente al 2001, en el que se dilucidaron varias controversias. Que de esos múltiples puntos de controversia, la casacionista ha tomado dos de ellos, sostiene que la parte resolutiva de estas dos controversias son incongruentes. Que la recurrente en su precipitada relación de las actuaciones del Tribunal, omitió actuaciones sustanciales que diferencian sustancialmente una controversia de la otra. Que en el recurso deducido la casacionista seleccionó la parte resolutiva de una de las controversias que formaron parte de este largo proceso, resuelto en el párrafo que inicia en los considerandos 7.1.2, 7.1.3 y 7.14 de la sentencia de instancia que se refiere a la resolución administrativa impugnada. Que el elemento sustancial diferenciador, es que el Tribunal destaca que el órgano administrativo no tiene documento probatorio (medios de prueba) alguno que le permita llegar a la conclusión que, un reclamo de pago indebido cuya cuantía asciende a US$ 268.222.05, sin explicación alguna, concluya con la devolución de US$ 107.573.81, valor menor al solicitado. Que la recurrente acusó la sentencia de instancia de contener contradicciones, que en pronunciamientos de Tribunales de Justicia y doctrina se ha determinado que, en todos los casos de resoluciones contradictorias, sean éstas incongruentes o inconsistentes, deben compararse entre las declaraciones o disposiciones constantes en la propia resolución. Que de ello, se puede inferir sin mayor dificultad que para realizar este ejercicio con alguna pulcritud, no es posible extraer elementos externos a la resolución como tal. Que por esto, la acusación de incongruencia se produce cuando el fallo casado se contradice así mismo. Que cuando la resolución es acusada de inconsistente, cuando la conclusión del silogismo no se encuentra debidamente respaldada en las premisas del mismo. Que en el caso, objeto de análisis, la recurrente expuso circunstancias cuyas características esenciales no se ajustan a los casos previstos; pretende que, las conclusiones de dos resoluciones distintas sean consideradas como contradictorias lo cual no es posible jurídicamente hacerlo; escapa de la causal deducida. Que pretende que, las conclusiones de dos resoluciones distintas sean consideradas como contradictorias lo cual no es posible hacerlo.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 2, del art. 268 del COGEP, por el cargo de que en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias, infringiendo los arts. 89 y 92 ibídem.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª Art. 268.- CASOS. - El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 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 motivaciónº.

6.1.1. El caso 2 del art. 268 del COGEP, se configura de tres formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y cuando no cumplan con el requisito de motivación. En el caso se alega que en la decisión recurrida en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias.

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

CÓDIGO ORGANICO GENERAL DE PROCESOS.

> ª 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 casaciónº.
>
> ª Art. 92.- Congruencia de las sentencias. Las sentencias deberán ser claras, precisas y congruentes con los puntos materia del proceso. Resolverán sobre las peticiones

realizadas por las partes y decidirán sobre los puntos litigiosos del procesoº.

6.3. Respecto a la contradicción alegada bajo el caso 2 del art. 268 del COGEP, es necesario precisar en qué consiste el vicio, así se evidencia que se configura contradicción cuando en la parte considerativa del fallo, dentro del análisis respectivo todos los razonamientos llevan a una conclusión y, en la parte resolutiva del fallo, se adopta otra, contraria a lo sostenido.

6.4 El doctor Santiago Andrade Ubidia en su libro La Casación Civil en el Ecuador, páginas 135 y 136, Andrade & Asociados, Fondo Editorial, expresa: ª¼ También pueden presentarse vicios de inconsistencia o incongruencia en el fallo mismo, cuando no hay armonía entre la parte considerativa y resolutiva, así lo establece la causal quinta, que prevé defectos en la estructura del fallo (que no contenga los requisitos exigidos por la Ley), al igual que la contradicción o incompatibilidad en la parte dispositiva: debe entenderse que estos vicios emanan del simple análisis del fallo cuestionado y no de la confrontación entre éste, la demanda y la contestación, ya que en esta última hipótesis estaríamos frente a los vicios contemplados en la causal cuarta. El fallo casado será incongruente cuando se contradiga a sí mismo, en cambio será inconsistente cuando la conclusión del silogismo no esté debidamente respaldada por las premisas del mismo. El recurrente deberá efectuar el análisis demostrativo de la incongruencia o inconsistencia acusadas a fin de que el tribunal de casación pueda apreciar si existe realmente o no el vicio alegadoº.

6.5 El Tribunal A quo en el considerando 7.- MOTIVACIÓN, en el numeral 7.1 y sus numerales analiza respecto al primer punto del objeto de la controversia ª ESTABLECER SI LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA ADOLECE DE NULIDAD PARCIAL POR FALTA DE MOTIVACIÓN, Y LAS CONSECUENCIAS JURÍDICAS PERTINENTESº, y establece que el actor basa el reproche en la ausencia de justificación en la resolución impugnada para disponer la devolución de US$ 107.573,81 y negar la devolución de US$ 169.780,77.

Determina el Tribunal que de la revisión de la resolución impugnada se constata que la pretensión fue la devolución de US$ 277.354,58 más intereses, y procede a relatar los incidentes del trámite de devolución y la sentencia en el juicio 09502-2009-0557; la resolución del SRI referente a la conservación de documentos y los informes periciales en el juicio del año 2009 (páginas 9 a 15, fojas 1068 a 1071), la tramitación del procedimiento

administrativo ante la sentencia del juicio del 2009, refiriendo en el párrafo 22 la documentación que se toma en cuenta para resolver, la declaración de IR de la compañía del año 2001, el no pago del anticipo declarado por US$ 9.132,53, así como las normas legales referentes al anticipo y a las retenciones y finalmente, sin ninguna justificación ni referencia a listado de documentos, se indica que las retenciones declaradas ascienden a US$ 268.222,05, las retenciones justificadas en copias a US$ 107.573,81 y las retenciones mayorizadas a US$ 268.222,05 y en función de ello y de que el impuesto causado es de cero, se dispone la devolución de US$ 107.573,81.

6.6 Señala el Tribunal en el considerando 7.1.3 que no existe explicación alguna de cómo se arriba a la cifra de US$ 107.573,81; que no se indica cuáles son los comprobantes de retención aceptados que integran ese monto, y por qué se rechazan los restantes. Que no existe sustento fáctico.

Determina el Tribunal que aunque se reproducen normas legales, no se explica en qué forma estas aplican a los hechos para llegar al resultado de una admisión de devolución por US$ 107.573,81 y el rechazo de la diferencia solicitada en devolución. Que por tanto, la resolución carece de los requisitos de motivación previstos en el art. 76.7.l de la Constitución.

6.7 Determina el Tribunal en el considerando 7.16 que en atención a que el actor ya ha cobrado el monto parcial que la administración decidió devolver, y que pretende en su demanda la devolución de US$ 140.401,66 más intereses, monto que se incluyó en el segundo punto del objeto de la controversia; que es igual a la diferencia calculada por la perito cuyo informe adjuntó y no por la diferencia entre el valor reclamado administrativamente (US$ 277.354,58) y lo aceptado por la administración (US$ 107.573,81), que da 169.780,77; se denota que la parte actora requiere que se defina el valor a que tiene derecho en función de un correcto análisis de los comprobantes de retención, dejando a un lado los no presentados (por US$ 18.227,45) y los que tienen deficiencias (por US$ 2.019,13), así como el monto de anticipo que formaba parte del reclamo (US$ 9.132,53, no justificado); por tanto, su pretensión no es la que naturalmente se desprendería de la falta de motivación, en función de lo que señala el segundo párrafo del art. 313 del COGEP (que se deje sin efecto el acto

impugnado y por tanto que se restituya el valor que fue objeto de su reclamo, esto es, los US$ 277.354,58 más intereses; que una vez deducidos los US$ 107.573,81 ya devueltos, arrojen como resultado que se devuelva el remanente de US$ 169.780,77 más intereses), sino que se adopte una decisión conforme la documentación proporcionada por el actor en sede judicial.

6.8 Siguiendo con el análisis el Tribunal de instancia en el considerando 7.2 y su numerales, determina que a fin de ªESTABLECER SI LA COMPAÑÍA ACTORA TIENE O NO DERECHO AL REINTEGRO DEL VALOR DE USD 140.401,66, PAGADOS INDEBIDAMENTE POR CONCEPTO DE RETENCIONES EN LA FUENTE DE IMPUESTO A LA RENTA DEL EJERCICIO 2001º, se considera:

Que debe definirse si los comprobantes de venta sujetos a revisión deben cumplir el requisito de haber figurado en los supuestos papeles de trabajo del trámite del año 2002; y, al respecto debe aclararse que la sentencia 09502-2009-0557 dispuso que se atienda el escrito de prueba presentado el 26 de septiembre de 2002.

6.9 Que dada la inexistencia de los comprobantes de retención, la parte demandada circunscribe el ámbito de revisión a los comprobantes de venta detallados en los supuestos papeles de trabajo, sin que se los haya acompañado para sustentar las afirmaciones del perito. Con ello incumple la perito con la obligación establecida en el art. 21.4 del Reglamento del Sistema Pericial No 040-2014 mencionada en el mismo informe pericial, que dispone que en el informe se expongan las razones del perito para llegar a la conclusión correspondiente; y que no se cumple ese requisito si no se sustenta la conclusión con documentos, objetos o con la explicación técnica y científica. El hilo conductor de las conclusiones tiene como fuente los papeles de trabajo que no acompaña.

6.10 En el considerando 7.2.4, establece el Tribunal que aún en el supuesto de que por la sola afirmación de la perito pueda creerse en la existencia de los papeles de trabajo y que en ellos se hayan mencionado la totalidad de los comprobantes de retención que fueron presentados en su oportunidad en el trámite del año 2002, la falta de presentación de comprobantes en fase administrativa, no impide incorporarlos en sede judicial, pues desde su origen los Tribunales

podían abrir prueba en todo tipo de causas, incluyendo las impugnaciones contra resoluciones que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido (art. 234.7 del Código Tributario, antes de la codificación, 220.7 con la codificación); lo que continúa con el COGEP (arts. 320 -numeral 7 y último párrafo-, 142.7, 143.5, 152, 294.7 y 297 -numerales 2 a 6-), es porque los Tribunales no se pronuncian por el solo contenido del expediente administrativo, por lo que no precluye en esa fase la presentación de documentación para que se arribe a una decisión.

Determina el Tribunal que por esa razón, coincide con los pronunciamientos de la Corte Nacional de Justicia, en el sentido que el derecho de probanza del contribuyente no se agota en la vía administrativa: Recurso 484-2010 del 20 de junio de 2012, y Recurso 339-2006 del 11 de mayo del 2007.

6.11 Señala el Tribunal de instancia que, esta apertura en fase judicial no se ve constreñida por el hecho de que en la sentencia 09502-2009-0557 se haya ordenado que haya un pronunciamiento del SRI en función de escrito del 26 de septiembre de 2002, pues el efecto de la sentencia alcanzaría sólo hasta la decisión administrativa, lo que no impide que ya en fase judicial, en función del soporte legal antes expuesto, que se introduzca pruebas para el éxito de la pretensión del contribuyente. Que lo que el Tribunal dispuso es lo que todo contribuyente espera de un trámite judicial, esto es, que se valoren las pruebas presentadas en esa sede, sin que ello implique una limitación para el Tribunal que conozca la impugnación de la resolución que se emita.

6.12 En el considerando 7.2.7 se establece que por tal razón, el Tribunal decide acoger el informe pericial de Viviana Naranjo, que no tuvo el límite que adoptó la perito Verónica Rodríguez, que solo hubiera tenido cabida para efectos de la decisión administrativa ª(y siempre que no existieran las inconsistencias ya anotadas en cuanto a la existencia del documento fuente que permitiría asegurar que los comprobantes de retención entregados en el 2002 correspondan con los datos referidos por la perito Rodríguez)º.

6.13 Establece el Tribunal en el considerando 7.2.8, que en el apartado 6.9 de la sentencia se detalló que la perito Viviana Naranjo confrontó el monto consignado por la compañía en la

declaración de impuesto a la renta del año 2001, tanto por anticipo como por retenciones en la fuente de impuesto a la renta y la documentación de soporte de tales pagos, concluyendo que no existía soporte del valor declarado por anticipo (US$ 9.132,53) y que del valor declarado por retenciones en la fuente (US$ 268.222,05) existían soportes por US$ 249.994,60, y que de ellos, había algunos con deficiencias (por error en cédula, sin firma de agente, no cuadra la base con lo retenido, no hay dirección o firma o RUC de agente); pero que los que sí cumplen ascienden a US$ 247.975,47, de los que se tienen derecho a devolución, pues la declaración no arroja utilidades sino pérdidas, por lo que la administración debe complementar a los US$ 107.573,81 que ordenó devolver, la cantidad de US$ 140.401,66. Que, la perito acompaña los documentos en copias certificadas para soportar sus conclusiones.

6.14 Siguiendo con su análisis determina el Tribunal en el considerando 7.2.9 que la procuradora de la parte demandada en su contrainterrogatorio a la perito Naranjo, preguntó sobre comprobantes de venta que habrían sido emitidos en un ejercicio económico distinto al del año 2001, pero de dos de ellos la perito exhibió que los mismos corresponden al ejercicio económico 2001. Que al dar otros números, la perito no pudo encontrarlos y la procuradora no dio su ubicación para facilitar la búsqueda. Que en su alegato final en la audiencia de juicio la procuradora de la parte demandada volvió a mencionar los dos que no había encontrado en la sustentación del informe la perito Naranjo (Nos. 151 y 292, fojas 70 y 96, respectivamente), pero que resulta que solo el segundo de ellos (por US$ 92,87) corresponden al año 2000. Adicionalmente, en el mismo alegato final, la procuradora judicial de la parte demandada mencionó otros, emitidos en el año 2000, que no había referido en el contrainterrogatorio a la perito Naranjo (Nos. 29, 21, 291 y 4, fojas 594, 602, 858, 95 y 322, respectivamente, por US$ 13,86, US$ 0,39, US$ 0,26, US$ 114,51 y US$ 016).

Que sumados esos 5 comprobantes (incluido el 292 por US$ 92,87), da un total de US$ 222,05. Que tales comprobantes constan en el listado de la perito que obra a fojas 14 a 30 (anexo 1), y respecto de todos ellos (salvo el enlistado como 561), la perito consignó como año de emisión 2000.

Que aparte de los referidos por la procuradora judicial en su alegato final, no hay otros

comprobantes que tengan en el listado del anexo 1 de la perito Naranjo año de emisión distinto al 2001, por tanto, en atención especialmente a que la parte demandada tuvo hasta el último momento la oportunidad de informar sobre los comprobantes de años distintos al 2001, se tiene como demostrado que solo los 5 comprobantes mencionados adolecen de esa deficiencia.

Que adicionalmente, como tres de los comprobantes no han sido incluidos dentro del monto de US$ 249.994,60, pues han sido rechazados por otras razones (el numerado como 826, que consta a foja 858, por US$ 25,71, rechazado por ª sin dirección del agenteº; el numerado como 291, que consta a foja 322, por US$ 0,16, que había sido rechazado por ª sin firma del agenteº y el 569, que consta a foja 602, por US$ 0,39, rechazado por ª sin dirección del agente); el monto de comprobantes indebidamente aceptados por la perito Naranjo por corresponder a otro ejercicio económico, ascendía a US$ 222,05, baja a US$ 195,71.

6.15 En el considerando 7.2.10, señala el Tribunal que respecto a otras observaciones referidas por la procuradora de la parte demandada, que mencionó exhibiendo rápidamente un listado en el alegato final, no detalló si estos deben dejar de ser tomados en cuenta en función de lo prescrito en el art. 92 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues su alegación solo se dio en audiencia de juicio, sin que se trate de circunstancia de verificación tan objetiva como lo es respecto al año de emisión.

6.16 Finalmente en el considerando 7.2.11 concluye el Tribunal estableciendo que por las consideraciones expuestas, en función de lo establecido en el cuarto artículo innumerado colocado a continuación del art. 42 de la Ley de Régimen Tributario vigente para el ejercicio económico 2001, que prevé que si las retenciones en la fuente de impuesto a la renta superan el impuesto causado (siendo el impuesto causado de cero, como lo reconoce la propia resolución impugnada), alcanzando las retenciones en la fuente que no contienen errores la suma de US$ 247.779,76 (restando a los US$ 247.975,47 establecidos por la perito Naranjo los US$ 195,71 que fueron emitidos en el año 2000), es ese el monto a que tiene derecho a devolución el contribuyente, por lo que la administración debe complementar a los US$ 107.573,81 que ordenó devolver, la cantidad de US$ 140.205,95, más intereses, de acuerdo

con el art 22 del Código Tributario calculados a partir de la fecha de presentación del reclamo de pago indebido, esto es, el 2 de julio de 2002.

6.17 En virtud del detalle que antecede, esta Sala Especializada, no evidencia que la sentencia de instancia adopte decisiones contradictorias, sino todo lo contrario, el análisis fáctico jurídico contenido en el fallo recurrido, explica el razonamiento de los jueces de instancia para llegar a una decisión, se explica porqué se llegó a la decisión de aceptar el reintegro a la parte accionante del valor referido, se hace un análisis de los comprobantes de retención con deficiencias y de aquellos que soportan el informe pericial, así como del contenido del informe del perito, y en función de aquello se va explicando porqué se aceptan ciertos valores y otros no. Siguiendo esa línea en la parte resolutiva se dispone la devolución a la parte actora, consecuencia derivada del análisis contemplado en la parte considerativa del fallo y que no denota contradicción, pues esta se produciría por ejemplo cuando en la parte considerativa se haga un análisis que indefectiblemente conduzca por ejemplo a aceptar la demanda, y, en la parte resolutiva se niegue la misma.

Finalmente corresponde reiterar que cuando se alega el caso 2 no puede corregirse el análisis contenido en la sentencia de instancia, que es lo que pretende la parte recurrente al sustentar el mismo. La sentencia 1158-17-EP/21 señala en su párrafo 28 lo siguiente: ª 28. La garantía de la motivación, entonces, exige que la motivación sea suficiente, independientemente de si también es correcta, o sea, al margen de si es la mejor argumentación posible conforme al Derecho y conforme a los hechos. Es decir, la mencionada garantía exige que la motivación contenga: (i) una fundamentación normativa suficiente, sea o no correcta conforme al Derecho; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente, esa o no correcta conforme a los hechos. Como esta Corte ha señalado, ª la garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judicialesº.

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 11 de septiembre de 2024 a las 12h22, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2021-00458.

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

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se encuentra en la sentencia recurrida que lo analizado en la parte considerativa sea contradictorio con lo decidido en la parte resolutiva, por lo tanto no procede el yerro alegado bajo el caso 2, en la variante de ª sentencia contradictoriaº .

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO
CONJUEZ NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZA NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

291518912-DFE

Juicio No. 09501-2021-00503 RESOLUCION 318-2026

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 11 de mayo del 2026, las 14h11. **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 José Suing Nagua; y doctor Gustavo Durango Vela (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2021-00503.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía CONSTRUCTORA DE DISEÑOS PRODUCTIVOS CONSTRUDIPRO S.A.; presentó demanda en contra de la Resolución No. 109012021RREC304294, notificada el 08 de julio de 2021, suscrita por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas; mediante la cual se acepta parcialmente el reclamo administrativo interpuesto en contra del Acta de Determinación No. 09202024901539563 correspondiente al Impuesto a la Renta del año 2016.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª i) ESTABLECER SI EL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO EN ESTE JUICIO SE ENCUENTRA LEGAL Y DEBIDAMENTE MOTIVADO, Y LAS RESPECTIVAS CONSECUENCIAS JURÍDICAS; Y, ii) ESTABLECER SI SON PROCEDENTES Y AJUSTADAS A DERECHO LAS GLOSAS IMPUGNADAS EN ESTE JUICIO Y QUE CORRESPONDEN AL ACTA DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DEL AÑO 2016 DE LA AHORA PARTE ACTORA, Y LAS CONSECUENCIAS JURÍDICAS PERTINENTESº.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió declarar parcialmente con lugar la demanda presentada por la compañía CONSTRUCTORA DE DISEÑOS PRODUCTIVOS CONSTRUDIPRO S.A.; en contra, de la Resolución Administrativa No. 109012021RREC304294, notificada el 08 de julio de 2021 y suscrita por la DIRECTORA

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JUAN FRANCISCO MARTINEZ CASTILLO C=EC L=QUITO CI 1711617215

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

ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS; y, consecuencia: ª8.1) Quedan desvirtuadas totalmente las glosas del casillero 6013 ªINGRESOS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓNº; casillero 7113 ªDE ACTIVOS FINANCIEROSº; casillero 7004 ªCOSTO COMPRAS LOCALES NETAS DE BIENES NO PRODUCIDOS POR LA SOCIEDADº ± ªGASTOS NO NECESARIOS PARA OBTENER INGRESOS GRAVADOSº; casillero 7049 ªCOSTO HONORARIOS PROFESIONALES Y DIETASº, casillero 7050 ªGASTO HONORARIOS PROFESIONALES Y DIETASº; casillero 7061 ªCOSTOS ± OTROS GASTOS POR BENEFICIOS A EMPLEADOSº; casillero 7114 ªVALOR NO DEDUCIBLE DE ACTIVOS FINANCIEROSº; casillero 7182 ªGASTOS DE VIAJE ± GASTOº; casillero 7248 ªGASTO ± OTROS GASTOSº ± ªGASTOS NO NECESARIOS PARA OBTENER INGRESOS GRAVADOSº; casillero 834 ªGENERACIÓN POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIASº.- 8.2) Se ratifican totalmente las glosas de los casilleros 7004 ªCOSTO COMPRAS LOCALES NETAS DE BIENES NO PRODUCIDOS POR LA SOCIEDADº ± ªSIN SECUENCIALIDAD FORMALº; y, casillero 7248 ªGASTOS ± OTROS GASTOSº ± ªSIN SECUENCIALIDAD FORMALº.- Se dispone que el Servicio de Rentas Internas proceda a realizar una nueva liquidación del impuesto a la renta considerando lo resuelto en esta sentenciaº.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 29 de septiembre del 2023, a las 10h00, expedida por el Tribunal Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2021-00503, argumentando el caso 5 del art. 268 del ªCOGEPº.

1.4. Mediante auto de 29 de julio del 2025 a las 12h17, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional temporal de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación, por el caso 5 del art. 268 del COGEP, por falta de aplicación de los arts. 1, 2, numerales 1 al 4 del art. 4 de la Resolución NAC-DGERCGC16-00000138; y errónea interpretación numeral 11 del art.10 y art. 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución

expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el abogado Juan Francisco Martínez Castillo, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, de conformidad con el acta de sorteo que se dispone sea agregada al proceso por Secretaría.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia. - Sorteo de la causa número 09501-2021-00503, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de diciembre de 2025, 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 8 de mayo de 2026 a las 12h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que la sentencia de instancia incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP. Respecto a la errónea interpretación del art. 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que se detalla el considerando 7.6.5 de la sentencia.

Que de lo mencionado en dicho considerando se tiene que el Tribunal acoge el criterio del perito Marión Manya Orellana que establece que ª el ajuste al ingreso generado por el valor de US$ 928.918,30, en el período fiscal 2016, resulta de la aplicación de una contraprestación contingente que afectó al valor del contrato, siendo altamente probable que el importe de los ingresos haya disminuido por tal situación, y no está sujeto a futuras reversiones significativas, y que tal situación, se debió a factores ajenos al control de la empresaº, dejando a un lado el hecho de que, si bien es cierto una contraprestación contingente podría afectar a un ingreso como tal, para que en efecto se evidencie la existencia de una contingencia esta debe cumplir con lo especificado en los párrafos mencionados de las NIC 18 y 11 mencionadas en la sentencia recurrida. Que se menciona que existe una contraprestación por contingencia sin indicar, especificar o establecer a qué tipo de contingencia se refiere (descuento, bonificación, rebaja comercial o gasto que haga referencia al estado de terminación de contratos), y cumplir también con la establecido en la NIC 11 párrafo 45, que indica ª los activos y pasivos de tipo contingente pueden surgir de circunstancias tales como tos costos derivados de garantías, reclamaciones, multas u otras pérdidas eventualesº. Que en la sentencia no se menciona nada respecto al motivo de la contingencia, de qué manera ésta afectó al contribuyente para que justifique la disminución de sus ingresos y si cumple con la normativa contable. Que el juzgador no contempla las limitantes establecidas en la normativa contable antes citada concluyendo erróneamente que el contribuyente luego de su aplicación contable se adapta al presupuesto establecido en el art. 28 LORTI. Que esto corresponde a una errónea interpretación. Que el propio tribunal reconoce que la diferencia fue tratada como ª ajuste al ingreso generado por el valor de US$ 928.918,30, en el período fiscal 2016º no toma en consideración lo establecido por la Administración Tributaria en el acto administrativo impugnado respecto al motivo real del ajuste realizado por el contribuyente en la cuentas de ª ingresos por obras de tercerosº y cuenta ª obras por certificarº como ª AJUSTE INGRESOS ORDINARIOS AÑO 2016º. Que la Administración Tributaria contando con todas las pruebas y tomando en consideración el motivo del ajuste ª AJUSTE INGRESOS ORDINARIOS AÑO 2016º establecido por el propio contribuyente verificó que este realizó dicho ajuste al total de sus ingresos, sin haberlo registrado previamente como ingreso como lo establece la NIC 11 de acuerdo a la actividad del contribuyente que es la de construcción. Que lo mencionado devino en la disminución injustificada de sus ingresos totales, situación que fue ampliamente explicada y sustentada

normativamente por la Administración Tributaria en los numerales 20.1.10 al 20.1.13 de la resolución impugnada. Que en la sentencia se estime que se debió a una contraprestación contingente, esta debió adecuarse a las circunstancias tipificadas en los párrafos de las NIC 11 y 18 para poder ser considerada como tal y así constatar las circunstancias que dieron lugar a la disminución del ingreso injustificado que registró el contribuyente. Que en la sentencia si bien es cierto el Tribunal aplica correctamente el art. 28 LORTI, concluye erróneamente que existió un correcto manejo de la normativa contable por parte del contribuyente, desatendiendo lo expresado en las NIC 11 y 18 respecto a las circunstancias que se debe cumplir para que exista una contingencia. Que la errónea interpretación del Tribunal provoca una desvalorización no solo del sentido natural y obvio de la norma, sino también, conlleva a una desatención a la armonía que debe tener el referido artículo erróneamente interpretado de las demás disposiciones expuestas en la sentencia recurrida. Que el Tribunal debió priorizar la primera regla de interpretación contenida en el art. 18 del Código Civil de la cual se desprende que se debe estar al tenor de la ley cuando su sentido es claro y no se podrá recurrir a interpretaciones extensivas, so pretexto de consultar su espíritu. Que si el Tribunal hubiera interpretado correctamente la norma que se acusa, habría advertido que la compañía no evidencia un correcto manejo de la normativa contable, y, que por mucho que ahora se estime dicho ajuste como una contraprestación contingente, esta no cumple con los preceptos de las NIC 11 y 18 en virtud de que no se evidenció que la referida diferencia se debió a una contraprestación contingente producto de ª circunstancias tales como los costos derivados de garantías, reclamaciones, multas u otras pérdidas eventualesº y; por consiguiente, habría ratificado la glosa determinada por la Administración Tributaria. Que de este modo se corrobora que la errónea interpretación de la referida norma fue determinante en la sentencia. En lo referente a la errónea interpretación del art. 10 numeral 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que se detallan los considerandos 7.7.4 al 7.7.7. Que el Tribunal acogió las conclusiones del perito de la parte actora y procedió a dar de baja a la glosa establecida en el casillero 7113 ª DIFERENCIA CONTABLE DE ACTIVOS FINANCIEROS - REVERSIÓN DE PROVISIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES y casillero 7114 "VALOR NO DEDUCIBLE DE ACTIVOS FINANCIEROSº pese a que se afirmó que la empresa no utiliza un porcentaje específico (1%) como cálculo permanente para determinar el riesgo inherente, lo cual corresponde a una errónea interpretación del numeral 11 del art. 10 de la LORTI. Que el Tribunal acoge el criterio del perito de la parte actora respecto al uso de

las políticas internas de la compañía. Que el Tribunal obvia el hecho cierto que las referidas políticas no pueden contraponerse con las normas tributarias y/o contables. Que el art. 10.11 señala que el gasto por provisión de incobrables debe estar registrado conforme a la norma contable, y establece límites y condiciones para que, una vez que se cumpla lo establecido en la norma contable, ese gasto sea deducible. Que la normativa específica el límite del 1% sobre la cartera que haya sido otorgada en el período fiscal, en este caso, 2016 y que sea del giro del negocio. Sin embargo, el Tribunal realiza una interpretación extensiva de la norma que deviene en una conclusión errónea de que la metodología aplicada y la técnica utilizada por la empresa para el cálculo del deterioro de la cartera. Que la norma establece un límite del 1%, el Tribunal obvia dicha especificación sustentada normativa y técnicamente por el SRI mediante el acto impugnado, toda vez que, pese a que se demuestra que el contribuyente estableció una provisión superior al límite máximo permitido como deducible, desvirtúa por completo la glosa levantada por la Administración Tributaria. Que el Tribunal aplica correctamente el numeral 11 de art. 10 de la LORTI, no lo interpreta correctamente al no considerar el límite claramente establecido en la norma para el porcentaje deducible en la cantidad equivalente de hasta el 1% sobre los créditos comerciales. Que la errónea interpretación del Tribunal provoca una desvalorización no solo del sentido natural y obvio de la norma, sino también, conlleva a una desatención a la armonía que debe tener el referido artículo erróneamente interpretado de las demás disposiciones expuestas en la sentencia recurrida. Que si al momento de resolver los jueces hubieran recurrido correctamente a los presupuestos del numeral 11 de art. 10 LORTI, habrían concluido que el actor estableció una provisión superior al límite máximo permitido como deducible y habrían confirmado la glosa. Que de esta manera se corrobora la errónea interpretación de dicha norma y que ésta fue determinante en la sentencia. Respecto a la falta de aplicación de los arts. 1, 2 y numerales 1 al 4 del art. 4 de la Resolución NAC-DGERCGC16-00000138. Que se detalla el considerando 7.10.5. Que el Tribunal concluye que ª se evidencia la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las ganancias, en particular en la medición de los pasivos, que se espera que afecten a las ganancias fiscales en la liquidación, donde existe una diferencia temporaria que se espera que incremente dichas ganancias en el futuro cuando la base fiscal del pasivo supere su importe en libros. En consecuencia, este efecto impositivo da lugar a un pasivo por impuesto diferido relacionado con los impuestos adicionales a pagar en periodos futuros; Que con base en lo manifestado, existe la diferencia temporaria imponible que genera el pasivo por impuesto

diferidoº; obviando el hecho cierto de que por mucho que se evidencie la existencia de la diferencia temporaria, el contribuyente no contempló lo dispuesto en la Resolución NAC-DGERCGC16-00000138, lo que trajo como consecuencia la consignación en demasía en la conciliación tributaria del valor a ser descontado por concepto de diferencia temporaria, incurriendo así en una falta de aplicación de dicha resolución. Que la Resolución mencionada respecto a las ªdiferencias temporarias, establece que el correcto registro implica primero registrar el ingreso menos el costo que corresponde y menos el 15% de participación de trabajadores, situación que en el presente caso no se evidencia. Que la presente glosa se levantó en parte por falta de documentación soporte, el Tribunal pretende dejar por fuera el hecho cierto que el acta de determinación que corresponde al antecedente impugnado, en su página 103, menciona claramente que muy aparte de la falta de aportación de documentación soporte por parte del contribuyente para demostrar el valor que corresponde a ingresos por planillas de avances de obra no certificadas o no aprobadas emitidas en el año 2016, el levantamiento de la glosa se dio debido a que el contribuyente no aplicó lo dispuesto en la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000138 referente al cálculo de costo/ gasto y participación de trabajadores respectivos para así validar el valor correcto que se debe reconocer como generación de diferencias temporarias. Que la falta de aplicación de la resolución, conllevó que el Tribunal de instancia reconociera como válida la consignación en demasía en la conciliación tributaria del valor que debía ser descontado como diferencia temporaria por parte del contribuyente, que por mucho que efectivamente se haya demostrado que se debió a una diferencia temporaria, está debió ser registrada conforme a las especificaciones contempladas en la mencionada resolución. Que lo resuelto en la sentencia recurrida se contrapone con lo dispuesto por la referida resolución toda vez que el valor de USD 1.053.728,46 que el contribuyente registró en el casillero de diferencias temporarias, corresponde solo a ingresos puesto que el saldo de la cuenta 4.1.1.1.02 ªingreso por avance de obraº fue íntegramente descontado en la conciliación tributaria como ªdiferencia temporariaº; por lo que, la Administración Tributaria obró correctamente al establecer que el contribuyente consignó en demasía en la conciliación tributaria el valor que debía ser descontado como diferencia temporaria. Que si bien es cierto el Tribunal en su sentencia aplica correctamente la NIC 12, dicha norma no podría aplicarse sin tomar en consideración la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000138 toda vez que, por mucho que se haya demostrado la existencia de la diferencia temporaria, esta fue consignada en demasía en la conciliación

tributaria con respecto al valor que debía ser descontado respecto al referido concepto, contraponiéndose así a lo dispuesto en la antedicha resolución. Que si el Tribunal hubiera aplicado la norma infringida, habría advertido que la compañía al no registrar el ingreso menos el costo que le correspondía y menos el 15% de participación a trabajadores, consignó en demasía en la conciliación tributaria el valor que debía ser descontado como diferencia temporaria y; en consecuencia, habría ratificado la glosa determinada por la Administración Tributaria. Que de este modo se corrobora que la falta de aplicación de la referida norma, fue determinante en la sentencia. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La compañía CONSTRUCTORA DE DISEÑOS PRODUCTIVOS CONSTRUDIPRO S.A., en su contestación al recurso de casación propuesto por el SRI señala: Sobre la errónea interpretación del art. 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que, la sentencia recurrida fue clara al acoger las conclusiones del perito de la parte actora, quien demostró que los ingresos reconocidos en las cuentas ª Obras por Certificarº y ª Obras Certificadas por Cobrarº correspondían efectivamente a operaciones ya sujetas a imposición en ejercicios anteriores, y que el ajuste de USD 928.918,30 en 2016, derivaba de una contraprestación contingente. Que el Tribunal sostuvo expresamente que: ª...se evidencia el correcto tratamiento contable efectuado por la empresa actora, por lo que este Tribunal considera pertinente acoger tales conclusiones. Por lo tanto, se considera procedente desvirtuar totalmente la glosa establecida por la Administración Tributaria en el casillero 6013...º. Que la interpretación realizada no desnaturaliza el art. 28 de la LORTI, sino que lo aplica de forma coherente con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC 11 y 18), en tanto que estas normas son referencia obligatoria en materia de contratos de construcción, conforme lo dispone la propia normativa tributaria ecuatoriana. Que es claro que el Tribunal ha efectuado un análisis prolijo de la problemática planteada a través de los actos de proposición, y ha determinado, a través de la correcta interpretación y aplicación de las normas pertinentes, que la compañía actora desvirtuó las diferencias levantadas por la Administración Tributaria. Que para que exista ª errónea interpretaciónº, conforme a la doctrina, debe acreditarse que el juzgador ª dio un sentido distinto al legalmente establecidoº; sin embargo, en este caso, el Tribunal aplicó literalmente el contenido normativo del art. 28 de la LORTI, respetando el texto y su espíritu. Respecto de la errónea interpretación del art. 10 numeral 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que el vicio señalado es relativo a la deducibilidad de provisiones para créditos incobrables. Que no obstante, el Tribunal realizó un análisis exhaustivo del informe pericial,

que acreditó que la empresa aplicó un método razonable para valorar el deterioro de cartera, tomando en cuenta la antigüedad de las cuentas por cobrar, la probabilidad de incumplimiento y los efectos extraordinarios derivados del terremoto de 2016, que afectaron severamente la liquidez de sus clientes. Que el fallo señala expresamente: ª...Este Tribunal ha evidenciado que el perito procede a realizar un análisis puntual de la exposición de riesgo de incumplimiento y su cálculo del costo amortizado de los principales clientes (...) confirmando la pertinencia del método aplicado por la empresa actora¼º. Que en consecuencia, la sentencia reconoce la deducibilidad hasta el límite permitido y califica el exceso como no deducible, demostrando que el Tribunal no dejó de aplicar la norma ni la interpretó de forma equivocada, sino que ponderó los elementos probatorios para concluir que la política de provisiones respondía a parámetros técnicos válidos. Que el Tribunal reconoció la aplicabilidad del límite del 1% y valoró la razonabilidad del método contable empleado por la empresa. Que la Corte Constitucional, en la sentencia No. 001-18-SIN-CC, ha precisado que la determinación de deducibilidad de gastos debe atender al principio de razonabilidad y al análisis de la realidad económica de cada caso, lo que ratifica la validez de la decisión adoptada. Referente a la falta de aplicación de la Resolución No. NAC-PGERCGC16-00000138. Que resolución mencionada regula la determinación de ingresos y gastos en contratos de construcción. Que tal alegato es infundado, pues la sentencia hace referencia expresa a las disposiciones contables y a la necesidad de evaluar la contabilización de ingresos según el método de avance de obra y la certificación de planillas, lo cual constituye precisamente la materia regulada por la resolución administrativa. Que el Tribunal señaló que el perito analizó los saldos contables involucrados y concluyó que la empresa aplicó correctamente las normas contables internacionales (NIC 11 y 18), que son la base de la resolución cuestionada. Que por tanto, no puede hablarse de falta de aplicación, sino de una aplicación implícita a través de la valoración de las pruebas y de la concordancia entre la contabilidad de la empresa y la normativa vigente. Que la Corte Nacional de Justicia (Sentencia No. 638-2017, Sala Especializada de lo Tributario) ha señalado que ª no existe falta de aplicación cuando el juzgador acoge como base normativa las NIC reconocidas por la administración tributaria; en tanto constituyen parte de la regulación incorporada mediante resoluciones de carácter generalº. Que ha quedado sentado que el Tribunal realizó un verdadero escrutinio y cotejo de la normativa tributaria y llegó a su conclusión interpretando de manera integral y lógica las mismas, con lo cual llegó a la certeza de la existencia del

correcto tratamiento tributario realizado por la compañía actora, por lo que se puede colegir que el SRI ha planteado su recurso de casación, únicamente por que la sentencia no le fue favorable, mas no porque verdaderamente se hayan cometido errores o vicios que afecten la validez de la decisión a la que ha arribado el Tribunal de instancia. Que por lo expuesto solicita que no se case la sentencia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre: Sobre la GLOSA DEL CASILLERO 6013 - ªINGRESOS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓNº con afectación a Estado de Resultados; en errónea interpretación del art. 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno; respecto a la GLOSA DEL CASILLERO 7113 ªDIFERENCIA CONTABLE ªDE ACTIVOS FINANCIEROSº - REVERSIÓN DE PROVISIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES y CASILLERO 7114 ªVALOR NO DEDUCIBLE DE ACTIVOS FINANCIEROSº, POR US$ 937.579,68, con afectación a Estado de Resultados en errónea interpretación del art. 10 numeral 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, sobre la GLOSA DEL CASILLERO 834 ªGENERACIÓN POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIASº por el valor de US$ 1.053.728,46, falta de aplicación de los arts. 1, 2, y 4 numerales 1 al 4 de la Resolución NAC-DGERCGC16-00000138; al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP

6. Análisis del tribunal de casación

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

6.1.1 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. Para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia

impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.1.2 Respecto a la falta de aplicación alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente este vicio consiste en que: ª ¼ 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 jurídica¼ º. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibánez C. Ltda., pág. 327).

6.1.3. Sobre la errónea interpretación, Luis Armando Tolosa Villabona, al respecto dice que: ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidadº (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008 Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 361).

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

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

> ª 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 exentos¼ 11.- Las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo, sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera total.
>
> (¼)º.
>
> ª Art. 28.- Ingresos por contratos de construcción.- Los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción liquidarán el impuesto en base a los resultados

que arroje su contabilidad en aplicación de las normas contables correspondientes. Cuando los contribuyentes no se encuentren obligados a llevar contabilidad o, siendo obligados, la misma no se ajuste a las disposiciones técnicas contables, legales y reglamentarias, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar, se presumirá que la base imponible es igual al 15% del total del contrato. Los honorarios que perciban las personas naturales, por dirección técnica o administración, constituyen ingresos de servicios profesionales y, por lo tanto, no están sujetos a las normas de este artículoº.

Resolución NAC-DGERCGC16-00000138.

ª Art. 1.- Ámbito de aplicación.- Establézcanse las normas para determinar los ingresos gravables, costos y gastos deducibles imputables a los contratos de construcción.

Art. 2.- Ingresos de los contratos de construcción.- Los sujetos pasivos que obtengan ingresos provenientes de contratos de construcción deberán considerar lo siguiente: 1. Los ingresos serán reconocidos y registrados como resultados del período; dicho reconocimiento dependerá del porcentaje de realización del contrato y del método contable utilizado para determinarlos. 2. En el caso de contribuyentes que mantengan contratos de construcción, cuyas condiciones contractuales establezcan procesos de fiscalización sobre planillas de avance de obra, los ingresos se considerarán como gravados para fines tributarios en el ejercicio fiscal en el cual dichas planillas hubieren sido certificadas o aprobadas por parte de sus contratantes, independientemente de la fecha de emisión de la factura o pago de las mismas. La(s) factura(s) de venta deberán ser entregadas por los contratistas en un plazo máximo de cinco días a partir de la fecha de aprobación definitiva de la(s) planilla(s). En el caso de que los contratos de construcción se lleven a cabo entre partes relacionadas, la Administración Tributaria realizará las acciones correspondientes con el fin de verificar la fecha de ocurrencia de la emisión y aprobación de las planillas de avance de obra. 3.En el caso de que los contratos de construcción no establezcan procesos de fiscalización, los ingresos deberán ser declarados y tributados en el ejercicio fiscal, correspondiente a la fecha de emisión de las planillas de avance de obra,

Art. 4.- De la aplicación.-Para la aplicación de los artículos 2 y 3 de la presente resolución, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

1. De conformidad con lo establecido en los párrafos 40 y siguientes de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 11 ª Contratos de Construcción º y la parte B de la referida norma contable, la Administración Tributaria verificará que el contribuyente haya revelado, en las notas a sus Estados Financieros, los valores que correspondan al importe Bruto Adeudado por clientes y las certificaciones o aprobaciones de planillas de avance de obra.

2. Los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción deberán mantener su contabilidad diferenciada en centros de costos por cada proyecto de construcción u otra metodología que permita diferenciar inequívocamente los ingresos, costos y gastos de cada proyecto, así como los presupuestos, cálculos, estimaciones, estudios, etc., que afecten a los registros contables de cada contrato. En el caso de personas naturales obligadas a llevar contabilidad, su información contable y financiera deberá revelar igual situación, así como la distinción entre las diferentes fuentes de ingresos obtenidas dentro del respectivo ejercicio fiscal.

3. Los efectos en el Impuesto a la Renta por la declaración de los ingresos y costos, correspondientes a planillas no aprobadas en un ejercicio fiscal, se deberán reflejar como un pasivo por impuesto diferido; las diferencias temporarias deberán ser registradas en la conciliación tributaria de la declaración de Impuesto a la Renta según corresponda.

4. De conformidad con lo dispuesto en la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 ª Contratos de Construcción º, los contribuyentes deberán proceder de la siguiente manera:

Para el ejercicio fiscal 1

a) De la totalidad de los ingresos, se deberá identificar aquellos provenientes de planillas aprobadas, así como aquellos provenientes de las planillas emitidas y no certificadas.

b) De la totalidad de los costos y gastos, se deberá identificar aquellos asociados a las planillas aprobadas y aquellos asociados a planillas emitidas y no certificadas.

c) La utilidad o pérdida contable será el resultado de restar, de la totalidad de los ingresos provenientes de las planillas, tanto aprobadas como aquellas emitidas y no certificadas, el total de costos y gastos asociados tanto a planillas aprobadas, como a aquellas emitidas y no certificadas. El contribuyente deberá considerar, de ser el caso,

otros ingresos o costos y gastos adicionales.

d) En el caso de generar una utilidad contable, se deberá determinar el 15% de la participación de trabajadores sobre la totalidad de este valor.

e) En la conciliación tributaria, en la casilla ªOtras Diferencias Temporariasº del formulario 101 de la declaración de Impuesto a la Renta, se deberá registrar el efecto neto de los ingresos, costos y gastos atribuibles a planillas emitidas y no certificadas así como la parte proporcional de la participación trabajadores, asociada a dichas planillas.

f) La utilidad gravable corresponderá a los valores de los ingresos, costos y gastos atribuibles a las planillas de avance de obra aprobadas así como la parte proporcional de la participación trabajadores asociada a dichas planillas, debiendo incluir las demás partidas conciliatorias conforme lo establecido en la normativa tributaria vigente.

Para el ejercicio fiscal 2 o siguientes

g) Para el ejercicio fiscal 2 o siguientes, se deberá efectuar el mismo procedimiento dispuesto para el ejercicio fiscal 1.

h) Una vez certificadas las planillas que quedaron pendientes de aprobación del ejercicio fiscal 1, los contribuyentes, en el ejercicio fiscal 2 o siguientes, deberán incluir en la conciliación tributaria, en la casilla ªOtras Diferencias Temporariasº del formulario 101 de la declaración de Impuesto a la Renta, el efecto neto de los ingresos, costos y gastos atribuibles a planillas emitidas y no certificadas así como la parte proporcional de la participación trabajadores, asociada a dichas planillas, que no fueron aprobadas en ejercicio fiscal 1 y se aprobaron en el ejercicio fiscal 2 o siguientes, lo que generará ingresos gravados, costos y gastos deducibles y la respectiva deducción de la parte proporcional correspondiente al 15% de la participación trabajadores pagado en años anteriores".

6.3. El casacionista señala que la sentencia A quo, respecto a la ªGlosa ªIngresos por prestación de servicios de construcciónº con afectación a Estado de Resultadosº, incurre en errónea interpretación del art. 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.3.1 El fallo de instancia respecto a la glosa mencionada señala:

7.6.1) RESPECTO A LA GLOSA DEL CASILLERO 6013 - ªINGRESOS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓNº con afectación a Estado de

Resultados; debemos considerar: 7.6.2) La Administración Tributaria procedió a considerar como ingreso gravado el valor de US$ 928.918,30, por corresponder a transacciones facturadas en el período 2016 descontadas de la cuenta ª411101 ± Ingresos por Obras de Tercerosº, indicando que la reducción del ingreso por el valor descrito a través del asiento de diario DR-803, y que no corresponde a ª Obras por Certificarº y ª Obras por Certificar por Cobrarº, ya que éstas fueron registradas en ingresos y reversadas en su totalidad en el período analizado. El actor en su libelo de demanda, menciona que, sobre la diferencia detectada, la Administración Tributaria no consideró la cuenta contable 411102 Ingresos por Avance de Obra, cuyo saldo para el año 2016 asciende a USD 1,053,728.46; cuenta contable que forma parte de los ingresos gravados. Así mismo, menciona que la Administración Tributaria desconoce la naturaleza y dinámica contable de la actividad generadora de ingresos de CONSTRUCTORA DE DISEÑOS PRODUCTIVOS CONSTRUDIPRO S.A, pese a los argumentos y explicaciones dadas con anterioridad a los auditores. 7.6.3) El perito de la Administración Tributaria economista Héctor Ismael García, dentro de su informe pericial menciona que las facturas emitidas por CONSTRUDIPRO son contabilizadas en la cuenta de ingreso No. 411101 ª Ingresos por Obras de Tercerosº en el año en el que se las emite, y que éstas se emiten en función de las planillas de avance de obra o informes económicos correspondientes al mes terminado que el residente de obra mensualmente elabora, los cuales deben ser aprobados por el cliente, y una vez aprobadas las planillas, se emite la factura y se contabiliza en la cuenta ª Ingresos por Obras de Tercerosº, cuenta contable en que la Administración Tributaria ha verificado el registro del ingreso, pero así mismo, ha evidenciado la reducción del ingreso por US$ 982.918,30, mediante el asiente de diario DR-803. Indica que luego de verificar todos los registros contables de las cuentas que conforman los ingresos gravados de CONSTRUDIPRO en el año 2016, concluye que en el reverso de los saldos del 2015 de las cuentas de activos ª Obras por Certificarº, y ª Obras por certificar por cobrarº no se incluye el valor de US$ 982.918,30, ya que con los asientos 365 y 377, que se cruzan con los asientos 748 y 801 se cubre al 100% el valor de US$4.097.132,15, que es el saldo consolidado de ambas cuentas de activos mencionados. Con lo anterior, se evidencia que el perito de la administración no ha tomado en cuenta la información presentada dentro de la presente demanda, la cual no ha sido analizada por el mismo, observándose que únicamente ha pasado a establecer los motivos por los cuales fueron glosados los valores en contra de la parte Actora, sin tomar en consideración la información presentada en esta etapa

judicial y que estuvo a disposición de la parte Demandada para su correspondiente análisis. Por lo cual, este Tribunal considera sobre este informe pericial que, al no haberse analizado y tomado en consideración la información presentada por la parte Actora en su totalidad, no cumple con su finalidad de conformidad a lo señalado en el artículo 227 del Código Orgánico General de Procesos al no haberse analizado la totalidad de información de sustento. 7.6.4) Ahora bien, al tratarse la controversia de esta glosa de un asunto de índole contable, debemos considerar lo que establece el artículo 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno: ª La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivoº. Así mismo, la Superintendencia de Compañías mediante Resolución No.06.Q.ICI.004 de 21 de agosto de 2006, publicada en el Registro Oficial No. 348 del 4 de septiembre del mismo año, adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF y determinó que su aplicación es obligatoria por parte de las compañías y entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación y presentación de estados financieros a partir de 1 de enero del 2009. A través de la Resolución No.08.G.DSC.010 de 20 de noviembre del 2008, publicada en el Registro Oficial No. 498 de 31 de diciembre del 2008, el Superintendente de Compañías estableció un cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF para los años 2010, 2011, 2012. Al respecto, tenemos que el artículo 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción liquidarán el impuesto en base a los resultados que arroje su contabilidad en aplicación de las normas contables correspondientes, por lo que es pertinente analizar el tratamiento contable realizado por parte actora. 7.6.5) Por su parte, el perito de la parte actora economista Marlon Manya Orellana, analiza la glosa indicando que se reconocieron ingresos que fueron sujetos a imposición en el período fiscal 2015. Que estos valores corresponden a las cuentas ª 114105 Obras por Certificarº y ª 113104 Obras Certificadas por Cobrarº por US$ 3.625.498,26 y US$ 471.633,90 respectivamente. Continúa el perito y menciona que, en tal sentido, el ajuste al ingreso generado por el valor de US$ 928.918,30, en el período fiscal 2016, resulta de la aplicación de una contraprestación contingente que afectó al valor del contrato, siendo altamente probable que el importe de los ingresos haya disminuido por tal situación, y no está

sujeto a futuras reversiones significativas, y que tal situación, se debió a factores ajenos al control de la empresa. Lo mencionado por el perito se ampara en lo que estipula el párrafo 10 de la NIC 18, que establece que el importe de los ingresos de actividades ordinarias derivadas de una transacción, se determina normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o el usuario del activo. Así también, se considera que se medirán al valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar; así como también en los párrafos 8, 9, 11, 16 y 25 de la NIC 11 Contratos de Construcción, que hacen referencia a el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y gastos con referencia al estado de terminación del contrato. En las páginas 5 a 7 del Informe Pericial, se observa que el perito Marlon Manya ha realizado un análisis de los saldos de las cuentas contables involucradas en el reconocimiento de los ingresos gravados y las diferencias temporarias (obras por certificar), ª411101 Ingresos por Obras de Tercerosº, ª411102 Ingresos por Avance de Obraº, ª114105 Obras por Certificarº, y ª113104 Ob. certif por cobrarº; así mismo, el perito procede a realizar un análisis de los asientos de diario involucrados y su correspondiente mayorización, confirmando que se evidencia el correcto tratamiento contable efectuado por la empresa actora, por lo que este Tribunal considera pertinente acoger tales conclusiones. Por lo tanto, se considera procedente DESVIRTUAR TOTALMENTE la glosa establecida por la Administración Tributaria, en el CASILLERO 6013 ªINGRESOS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓNº, por US$ 928.918,30º.- (el subrayado es de esta Sala de casación).

6.3.2 De los hechos probados que constan subrayados en el considerando anterior tenemos que, el Tribunal de instancia acoge el informe pericial del economista Marlon Manya Orellana, perito de la parte actora en virtud de que en dicho informe se determina que el ajuste al ingreso generado por el valor US$ 928.918,30, en el período fiscal 2016, resulta de la aplicación de una contraprestación contingente que afectó al valor del contrato, siendo altamente probable que el importe de los ingresos haya disminuido por tal situación, y no está sujeto a futuras reversiones significativas, y que tal situación, se debió a factores ajenos al control de la empresa, que el perito se ampara en lo que estipula el párrafo 10 de la NIC 18, que establece que el importe de los ingresos de actividades ordinarias derivadas de una transacción, se determina normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o el usuario del activo; consta además como hecho probado; que se ha realizado un análisis de los

saldos de las cuentas contables involucradas en el reconocimiento de los ingresos gravados y las diferencias temporarias (obras por certificar), ª411101 Ingresos por Obras de Terceros º, ª411102 Ingresos por Avance de Obra º, ª114105 Obras por Certificar º, y ª113104 Ob. Certif. por cobrar º; y que procede a realizar un análisis de los asientos de diario involucrados y su correspondiente mayorización; con lo cual evidencia el correcto tratamiento contable efectuado por la empresa actora.

6.3.3 En este punto cabe señalar que el Tribunal de instancia en la sentencia determina que la Superintendencia de Compañías mediante Resolución No.06.Q.ICI.004 de 21 de agosto de 2006, adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF y determinó que su aplicación es obligatoria por parte de las compañías y entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación y presentación de estados financieros a partir de 1 de enero del 2009; y en virtud de ello se determina que el art. 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción liquidarán el impuesto en base a los resultados que arroje su contabilidad en aplicación de las normas contables correspondientes, por lo que se analiza el tratamiento contable realizado por la parte actora, y para ello se ampara en el informe pericial del economista Marlon Manya Orellana, que justifica el procedimiento contable realizado por la compañía actora en referencia a la glosa en análisis, determinando que el actuar de la compañía es conforme lo dispone el párrafo 10 de la NIC 18, así como también en los párrafos 8, 9, 11, 16 y 25 de la NIC 11 Contratos de Construcción; y sobre dichas disposiciones de las NIC, no presenta argumento alguno el casacionista.

6.3.4 Por lo expuesto no se configura el vicio de errónea interpretación del art. 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno; ya que justamente se justificó el actuar contable de la compañía actora con fundamento en las normas NIC antes detalladas, y se aplicó su contenido en su tenor literal, sin que se evidencie que el Tribunal le hubiere dado a dicha norma un alcance mayor o menor a su esencia. No se verifica la errónea interpretación alegada, Âpues el recurrente reconoce que era la norma llamada a regular la controversia, pero al intentar explicar el alcance que a su criterio, se le dió a la misma, se evidencia más bien una inconformidad con la valoración de las pruebas practicadas, situación que contraría al caso 5, en el cual se deben respetar los hechos probados, y no pueden alterarse o revalorizarse. Por este motivo se rechaza el cargo.

6.4 Respecto a la ª Glosa del casillero 7113 ª Diferencia contable ª de activos financierosº - reversión de provisión para cuentas incobrables y casillero 7114 ª Valor no deducible de activos financierosº, por US$ 937.579,68, con afectación a estado de resultadosº, se argumenta que la sentencia incurre en errónea interpretación del art. 10 numeral 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno; el Tribunal de instancia al respecto en su parte pertinente establece lo siguiente:

ª 7.7) CON RELACIÓN A LA GLOSA DEL CASILLERO 7113 ª DIFERENCIA CONTABLE ª DE ACTIVOS FINANCIEROSº - REVERSIÓN DE PROVISIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES y CASILLERO 7114 ª VALOR NO DEDUCIBLE DE ACTIVOS FINANCIEROSº, POR US$ 937.579,68, con afectación a estado de resultados, se considera: (¼) 7.7.2) Por su parte, el perito Héctor Ismael García, menciona en su informe que se encuentra conciliado lo declarado con lo contabilizado, y además de ello se registra un rubro como no deducible (casillero 7114) por US$ 810.108,20. Que el valor que la compañía actora ha considerado como deducible es US$ 127.471,48, y que tal valor es resultante de establecer el 1% sobre la cartera total para el periodo 2016. Indica que procedió a revisar un detalle del cálculo proporcionado en la etapa administrativa. Que adicionalmente, procedió a revisar lo aportado por la compañía en función del tratamiento que le da a lo que está determinado como Pérdidas Netas por Deterioro en el Valor/de activos financieros (reversión de provisiones para créditos incobrables) ± Gastoº, y que analizó un detalle de la cartera proporcionada por la actora en la etapa administrativa. Continúa mencionando que CONSTRUDIPRO para establecer el deterioro del valor de sus activos financieros, debió aplicar lo señalado en la NIC 39, que indica que debe existir evidencia objetiva de que un activo o un grupo de activos están deteriorados, cuya evidencia debe ser comprobable, y que el importe (el valor a registrar) de la pérdida, será la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, descontados con la tasa de interés efectiva original del activo financiero, tal pérdida tributariamente sólo será deducible en la cantidad equivalente hasta el 1% sobre los créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio fiscal. Con lo anterior, se evidencia que el perito de la parte demandada, únicamente ha procedido a ratificar las conclusiones a las que arribó la Administración Tributaria en el acto de determinación, y no identifica argumentos adicionales para desvirtuar las alegaciones de la parte actora, por lo que no es posible tomar sus conclusiones en este aspecto. 7.7.3) Al tratarse la controversia de esta glosa de un asunto de índole contable,

también se hace necesario considerar lo que establece el artículo 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno: ª La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivoº. Así mismo, la Superintendencia de Compañías mediante Resolución No.06.Q.ICI.004 de 21 de agosto de 2006, publicada en el Registro Oficial No. 348 del 4 de septiembre del mismo año, adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF y determinó que su aplicación es obligatoria por parte de las compañías y entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación y presentación de estados financieros a partir de 1 de enero del 2009. A través de la Resolución No.08.G.DSC.010 de 20 de noviembre del 2008, publicada en el Registro Oficial No. 498 de 31 de diciembre del 2008, el Superintendente de Compañías estableció un cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF para los años 2010, 2011, 2012. 7.7.4) El perito Marlon Manya Orellana, insinuado por la parte actora, indica en su informe que la compañía actora mantiene como parte de sus políticas de crédito, determinar riesgos inherentes (vigente, normal, potencial, deficiente, dudoso, pérdida) detectados acorde a la composición de la cartera, utilizando como técnica la matriz de transiciones y como evidencia objetiva la antigüedad de la cartera. La empresa no utiliza un porcentaje específico (1%) como cálculo permanente (regla per se) para determinar dicho deterioro, debido a que su matriz de provisiones considera la composición y edad de la cartera, y la hipótesis de que mientras mayor sea el tiempo de morosidad, mayor será la probabilidad de incumplimiento y pérdida incurrida dado ese incumplimiento. Así mismo se observa que la empresa efectuó el análisis del costo amortizado, utilizando una tasa de interés efectiva, con el fin de medir de forma razonable las cuentas por cobrar, cuyo cálculo consideró el valor presente de la deuda para determinar los flujos de efectivos futuros. No menos importante, resulta analizar los problemas de liquidez generados en muchos clientes, debido al escenario económico acontecido en el Ecuador en el año 2016, ocasionado por el terremoto. Tal es así, que el sector urbano que se compone en más del 70% de la población (INEC, 2017), tuvo pérdidas cuantificablemente altas con una desaceleración en la economía aproximado de 13 meses, contando desde el mes de abril 2016, agudizando aún más la situación productiva, laboral y económica; con este estancamiento económico la

actividad comercial se ha modificado, pasando desde actividades rentables a pocos rentables. 7.7.5) Este Tribunal ha evidenciado que en las páginas 12 a 16 del informe pericial, el perito procede a realizar un análisis puntual de la exposición de riesgo de incumplimiento y su cálculo del costo amortizado de los principales clientes, tales como: a) SERVICIO DE CONTRATACIÓN DE OBRAS ± SECOB, entidad pública con un valor adeudado de US$ 275.983,77, siendo la morosidad de la cartera de 512 días a la fecha de medición, y una probabilidad de incumplimiento determinada por la empresa del 100%; b) GAD MUNICIPAL DE MILAGRO, entidad pública con un valor pendiente de recaudo de US$ 301.150,60, y con una morosidad de la cartera de 486 días a la fecha de medición, se establece una probabilidad de incumplimiento por parte de la empresa del 100%; c) CONSORCIO CONSTRUVALERO CONSTANTI, entidad privada con un valor pendiente de cobro de US$ 106.954,17, presenta una morosidad de 344 días, con una probabilidad de incumplimiento determinada por la empresa del 40%; d) GEAPRONSA, entidad privada con un valor pendiente de cobro de US$ 30.000, con una morosidad en la cartera de 635 días, y una probabilidad de incumplimiento determinada por la empresa del 100%; e) FIDEICOMISO CAPITAL TRUST, entidad privada con un valor adeudado de US$ 144.252,23, y un tiempo de retraso de 410 días, y una probabilidad de incumplimiento determinada por la empresa del 100%; f) CLUB SPORT EMELEC, Entidad privada con un valor pendiente de cobro de US$ 100.705,28, y con una morosidad de 70 días, y una probabilidad de incumplimiento determinada por la empresa del 15%. Finalmente, llega a la conclusión de que es adecuada la metodología aplicada (matriz de provisiones) y la técnica utilizada por la empresa para el cálculo del deterioro de la cartera. Este Tribunal estima pertinente indicar que toda empresa debe presentar estados financieros y que estos deben contener información exacta, confiable y razonable sobre la situación de la misma, su rentabilidad, así como el flujo de efectivo que tiene para hacer frente a sus deudas y obligaciones y que esta información contribuya a la buena toma de decisiones. Los estados financieros reflejan la información, agrupándola en categorías de acuerdo con sus características económicas. 7.7.6) El artículo 10 numeral 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), estipula que serán deducibles ª(¼) los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos (¼)º ª Las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos

comerciales concedidos en dicho ejercicio y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo, sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera totalº; en concordancia con lo prescrito en el artículo 27 del Reglamento de Aplicación de la LRTI que señala: ªEn 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 (¼)º. A su vez, el artículo 28 numeral 3 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Ley de Régimen Tributario Interno en la parte pertinente indica que Créditos incobrables. Serán deducibles los valores registrados por deterioro de los activos financieros correspondientes a créditos incobrables generados en el ejercicio fiscal y originados en operaciones del giro ordinario del negocio, registrados conforme la técnica contable, el nivel de riesgo y esencia de la operación, en cada ejercicio impositivo, los cuales no podrán superar los límites señalados en la Ley. 7.7.7) Por lo expuesto, este Tribunal considera pertinente acoger las conclusiones a las que ha arribado el perito de la parte actora. Por lo tanto, se considera procedente DESVIRTUAR TOTALMENTE la glosa establecida por la Administración Tributaria, en los CASILLEROS 7113 ªDIFERENCIA CONTABLE ªDE ACTIVOS FINANCIEROSº - REVERSIÓN DE PROVISIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES y CASILLERO 7114 ªVALOR NO DEDUCIBLE DE ACTIVOS FINANCIEROSº, por US$ 937.579,68º.- (el subrayado es de esta Sala de casación).

6.4.1 De los hechos probados que están subrayados en el considerando anterior, se establece: 1. que consta como tal que el perito Marlon Manya Orellana, determina que ªla empresa no utiliza un porcentaje específico (1%) como cálculo permanente (regla per se) para determinar dicho deterioro, debido a que su matriz de provisiones considera la composición y edad de la cartera, y la hipótesis de que mientras mayor sea el tiempo de morosidad, mayor será la probabilidad de incumplimiento y pérdida incurrida dado ese incumplimientoº; y llega a la conclusión que ªes adecuada la metodología aplicada (matriz de provisiones) y la técnica utilizada por la empresa para el cálculo del deterioro de la carteraº; 2. no obra en el proceso prueba por parte de la Administración Tributaria que demuestre que la compañía estableció para las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo un porcentaje mayor al 1% anual sobre los

créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio, ya que el informe pericial de la parte demandada, estableció el Tribunal que únicamente ha procedido a ratificar las conclusiones a las que arribó la Administración Tributaria en el acto de determinación, y no identifica argumentos adicionales para desvirtuar las alegaciones de la parte actora, por lo que no es posible tomar sus conclusiones en este aspecto.

6.4.2 Por lo expuesto se determina que el Tribunal de instancia llega a la conclusión de desvirtuar la glosa en análisis, en virtud de la valoración que realiza sobre la prueba pericial del perito Marlon Manya Orellana; y con el recurso de casación, la Administración Tributaria pretende que se vuelva a valorar la prueba pericial señalada, lo cual no es pertinente bajo el yerro del caso 5 alegado. Por otro lado, no se evidencia que el recurrente hubiere presentado el caso 4 del art. 268 del COGEP, sobre los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, como para que pretenda que se analice la prueba una vez que se hubiere verificado un error de derecho en alguno de los preceptos de valoración probatoria. Consecuentemente, bajo esa realidad no puede configurarse el vicio de errónea interpretación del art.10 numeral 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que bajo los hechos probados en instancia se verifica que se entendió la misma en su esencia.

6.5 En lo referente a la Glosa del casillero 834 ª GENERACIÓN POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIASº por el valor de US$ 1.053.728,46º, argumenta la Administración Tributaria que el fallo de instancia incurre en falta de aplicación de los arts. 1, 2, y 4 numerales 1 al 4 de la Resolución NAC-DGERCGC16-00000138; la sentencia de instancia al respecto establece:

ª 7.10) EN LO RELACIONADO CON LA GLOSA DEL CASILLERO 834 ª GENERACIÓN POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIASº por el valor de US$ 1.053.728,46, debemos considerar: 7.10.1) La Administración Tributaria en uso de sus facultades ratifica la glosa por el valor de USD 1.053.726,46, consignada en el casillero 834 ª Generación por otras diferencias temporariasº de la declaración de impuesto a la renta del periodo fiscal 2016, en virtud de que CONSTRUDIPRO no ingresó la información suficiente que permita desvirtuar la glosa establecida en el casillero 834 ª GENERACIÓN POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIASº. 7.10.2) Por su parte, la actora en su libelo de demanda, indica que las diferencias temporarias debieron registrarse en la conciliación tributaria de la declaración del Impuesto a la Renta del año 2016, y que dichas diferencias temporarias generan pasivos por

impuestos diferidos, lo cuales constituyen el impuesto a la renta a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles. Menciona que en la declaración de Impuesto a la Renta 2016, se consignó el valor de USD 1.053.728,46, como generación de diferencias temporarias; correspondiente al saldo de la cuenta 411102 Ingresos por Avance de Obra, cuando el valor correcto debió ser el saldo de la cuenta 114105 Obras por Certificar (Cuenta de activo) cuyo monto asciende a USD 3.020.879,08, debido a que estos ingresos no son gravados y, por lo tanto, CONSTRUDIPRO S.A., no debió tributar sobre éstos. 7.10.3) El perito de la Autoridad Demandada, economista Héctor Ismael García, en su informe pericial indica que el valor de US$ 1.053.728,46, corresponde solo a ingresos, puesto que el saldo de la cuenta 4.1.1.1.02 ª Ingresos por Avance de Obraº, ha sido íntegramente descontado en la conciliación tributaria como ª Diferencia Temporariaº, y este debió registrar el ingreso menos el costo que le corresponde y menos el 15% de participación a trabajadores, por lo tanto, que según lo verificado en la etapa administrativa, sin perjuicio de que no ha probado el valor de ingreso que corresponde a planillas de avance de obras emitidas en el año 2016 no certificadas o no aprobadas, CONSTRUDIPRO ha consignado en demasía en la conciliación tributaria el valor que debe ser descontado como diferencia temporaria. Así mismo, el perito de la parte demandada, en su informe a partir de la página 20, ha indicado que procedió a revisar únicamente la información proporcionada por la empresa actora en la etapa administrativa. Al igual que en las otras subglosas, no existió un análisis por parte del perito Héctor Ismael García, respecto de la información presentada por la parte actora dentro del presente proceso como prueba adicional a la que aportó en la etapa administrativa, pese a que el sustento de esta subglosa es la falta de presentación de información por parte del contribuyente. Por lo cual no puede tomarse en consideración sus conclusiones al no poder aportar información adicional al presente proceso que permita llegar a una conclusión diferente. 7.10.4) Ahora bien, al tratarse la controversia de esta glosa de un asunto de índole contable, debemos considerar lo que establece el artículo 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno: ª La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivoº. Así mismo, la Superintendencia de Compañías mediante Resolución No.06.Q.ICI.004 de 21 de agosto de 2006, publicada en el Registro Oficial No. 348 del 4 de septiembre del mismo año,

adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF y determinó que su aplicación es obligatoria por parte de las compañías y entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación y presentación de estados financieros a partir de 1 de enero del 2009. A través de la Resolución No.08.G.DSC.010 de 20 de noviembre del 2008, publicada en el Registro Oficial No. 498 de 31 de diciembre del 2008, el Superintendente de Compañías estableció un cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF para los años 2010, 2011, 2012. Al respecto, tenemos que el artículo 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción liquidarán el impuesto en base a los resultados que arroje su contabilidad en aplicación de las normas contables correspondientes, por lo que es pertinente analizar el tratamiento contable realizado por parte actora. 7.10.5) Por otro lado, el perito de la parte actora el economista Marlon Manya Orellana, ha indicado en su informe que en la declaración de Impuesto a la Renta 2016 la compañía consignó el valor de USD 1.053.728,46, como generación de diferencias temporarias; correspondiente al saldo de la cuenta 411102 Ingresos por Avance de Obra. No obstante, en los registros contables, el saldo de la cuenta 114105 Obras por Certificar asciende a USD 3.020.879,08; Que se evidencia la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las ganancias, en particular en la medición de los pasivos, que se espera que afecten a las ganancias fiscales en la liquidación, donde existe una diferencia temporaria que se espera que incremente dichas ganancias en el futuro cuando la base fiscal del pasivo supere su importe en libros. En consecuencia, este efecto impositivo da lugar a un pasivo por impuesto diferido relacionado con los impuestos adicionales a pagar en periodos futuros; Que con base en lo manifestado, existe la diferencia temporaria imponible que genera el pasivo por impuesto diferido; Que la NIC 12 en el párrafo 46 detalla que los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de períodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha del balance. 7.10.6) Por lo expuesto, este Tribunal considera pertinente acoger las conclusiones a las que ha arribado el perito de la parte actora. Por lo tanto, se considera procedente DESVIRTUAR TOTALMENTE la glosa establecida por la Administración Tributaria, en CASILLERO 834 ª GENERACIÓN POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIASº por el valor de US$ 1.053.728,46º. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.5.1 De los hechos probados que constan subrayados, se determina que el Tribunal de instancia llega a la conclusión de desvirtuar la glosa en análisis, en virtud de la valoración que realiza sobre la prueba pericial del perito Marlon Manya Orellana; la Administración Tributaria con su remedio procesal pretende que se vuelva a valorar la prueba pericial señalada, lo cual no es pertinente en el recurso de casación, y no se ha argumentado que se haya incurrido en algún vicio sobre los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, conforme lo establece el caso 4 del art. 268 del COGEP.

6.5.2 En virtud del análisis que antecede se concluye que no se configura el vicio de falta de aplicación de los arts. 1, 2, y 4 numerales 1 al 4 de la Resolución NAC-DGERCGC16-00000138, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, puesto que la fundamentación del recurrente se sustenta en una nueva valoración probatoria, y por ende, en la inconformidad con la valoración realizada en instancia, lo que no puede reprocharse bajo el caso 5.

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 29 de septiembre del 2023, a las 10h00, expedida por el Tribunal Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2021-00503.

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

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura los vicios de errónea interpretación y falta de aplicación de los artículos denunciados, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, en función de que de los hechos probados se determina que el Tribunal de instancia desvirtuó las glosas impugnadas en virtud de la valoración a la prueba practicada en el juicio, y aquello no puede ser alterado bajo el caso 5 elegido.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO
CONJUEZ NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZA NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

291525855-DFE

Juicio No. 09501-2022-00146 RESOLUCION 319-2026

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZA NACIONAL (E) (PONENTE)

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 11 de mayo del 2026, las 14h39. VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente; y el conjuez nacional Juan Francisco Martínez Castillo, en reemplazo del juez nacional, José Dionicio Suing Nagua, dictan sentencia de casación en el proceso No. 09501-2022-00146.

Antecedentes procesales

1.1. El señor Francisco Xavier Huaca Pérez, por sus propios derechos, presenta acción especial de declaratoria de prescripción de créditos tributarios, intereses y multas, para obtener la declaratoria judicial de prescripción de las obligaciones principales y accesorias que se recaudan en el procedimiento coactivo No. RLS-3282-2012 y que corresponden al impuesto a la renta del año 2008, determinado mediante Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200054 del 3 de abril del 2012 emitida por la Directora Zonal 8 y Recaudador Especial de la Dirección Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, (en adelante SRI).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón de Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: ª ESTABLECER si ha operado a favor de la parte actora la prescripción de la acción de cobro de la obligación tributaria contenida en la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200054.º

1.3. En sentencia de 12 de septiembre de 2022, las 11h38, el Tribunal de instancia resuelve: ª Declarar con lugar la demanda especial de prescripción planteada por el señor FRANCISCO

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JUAN FRANCISCO MARTINEZ CASTILLO C=EC L=QUITO CI 1711617215

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

XAVIER HUACA PÉREZ, por sus propios derechos, en contra de los señores Directora Zonal 8 y Recaudador Especial de la Dirección Zonal 8 del SRI, en virtud de lo cual se declara extinta por prescripción la obligación tributaria contenida en la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200054 a favor del señor FRANCISCO XAVIER HUACA PÉREZ, por sus propios derechos. Una vez que este fallo se encuentre ejecutoriado y que haya adquirido la calidad de cosa juzgada, se dispone que el Funcionario Ejecutor deje sin efecto cualquier medida cautelar que se hubiere dispuesto en contra del actor señor FRANCISCO XAVIER HUACA PÉREZº .

1.4. La Abg. Melany Muñoz Choez, procuradora fiscal de la Directora Zonal 8 del SRI, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 339 a 344) en contra de la sentencia del 12 de septiembre de 2022, las 11h38, al que mediante auto de 7 de noviembre de 2022, las 15h37, se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Con providencia de 10 de enero de 2025, las 11h11, el, conjuez nacional, Juan Francisco Martínez Castillo dispuso que se aclare el recurso de casación, cumplido lo cual, mediante auto interlocutorio de 29 de enero de 2025, las 11h55, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la institución recurrente, por el caso cuarto del art. 268 del COGEP, incurriendo en el vicio de falta de aplicación del art. 164 del COGEP que condujo a la no aplicación del art. 56 inciso primero del Código Tributario (en adelante CT).

2. Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de 13 de mayo de 2025, las 16h49, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez

nacional encargado) ponente de esta causa.

2.3. 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; además, con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designa a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.4. 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 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, dictado 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.

2.5. Por encontrarse en comisión de servicios el titular doctor José Suing Nagua, actúa en su reemplazo el abogado Juan Francisco Martínez Castillo, conjuez de la Sala, según acta de sorteo firmada por el doctor Marco Rodríguez Ruiz y doctora Isabel Garrido, presidente y secretaria general de la Corte Nacional de Justicia, del lunes 4 de mayo de 2026, a las 10h05.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación llevada a cabo el día viernes 8 de mayo 2026, las 10h00; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La Abg. Melany Muñoz Choez, procuradora fiscal de la autoridad tributaria demandada, en el escrito de casación, en el de aclaración y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia recurrida se incurre en el caso cuarto del art. 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación del art. 164 del COGEP que condujo a la no aplicación del art. 56 de Código Tributario, en los siguientes términos:

4.1.1. Una vez que transcribe el numeral 7.3 del fallo, expresa que, ª se puede verificar que el Tribunal no consideró el acervo probatorio aportado por el SRI dentro del presente juicio, de acuerdo con las reglas de la sana crítica. Es evidente que, para llegar a la conclusión de que se produjo la interrupción de la prescripción de la acción de cobro, no se contempla que los actos administrativos aportados como prueba por parte de la administración tributaria; pues éstos sustentan específicamente que el auto fue también debidamente notificado y cuenta con todas las solemnidades para dar inicio al procedimiento coactivoº.

4.1.2. En su escrito de aclaración señala que, los medios de prueba que a su juicio no han sido valorados en la sentencia, son: i) Liquidación de pago por diferencias en la declaración Nro. 0920120200054, ii) auto de pago y iii) boleta de notificación; los que fueron debidamente anunciados en la contestación la demanda, practicados en la respectiva audiencia de juicio, y además, detallados en el numeral 6 de la sentencia. La norma sobre la que recae la infracción es el art. 164 del COGEP, pues ª La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo a las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la Ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actosº.

4.1.3. En cuanto a la demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba, refiere que, el Tribunal a quo en su sentencia solamente valoró las pruebas presentadas por el actor, omitiendo así realizar un análisis probatorio en conjunto y bajo los criterios de la sana crítica, pues no hace una explicación desmenuzada de las pruebas aportadas por el SRI, conforme se demuestra en el numeral 7.4 y siguientes, lo que provocó que el Tribunal no llegue a una conclusión lógica, a contrario sensu, si el Tribunal hubiese verificado que el proceso coactivo fue realizado conforme a derecho y no existía prescripción de la acción de cobro más aún cuando, como hechos probados aparecen varias actuaciones administrativa, entre las cuales se puede mencionar lo señalado en su literal e) que indica: "cuando concurre el actor al procedimiento coactivo para

solicitar el levantamiento de la medida cautelar de prohibición de salida del país, y que genera la emisión de la Providencia No. 109012021PCOA003751 de fecha 9 de septiembre del 2021¼ " lo cual guarda relación con la letra f) que indica: "el 31 de agosto del 2021 en que el actor concurrió a la coactiva para solicitar se levante una medida cautelar", por lo tanto, al existir hechos que demuestran actuaciones administrativas en el proceso coactivo mal pudo no considerarse la interrupción de la prescripción de la acción de cobro, efectuada mediante la citación en legal y debida forma del auto de pago que persiguió el cumplimiento de una obligación tributaria firme y ejecutoriada (Liquidación de Pago por Diferencias Nro. 0920120200054).

4.1.4. Dice: ªEn esta línea de ideas, lo prescrito en el art. 164 del COGEP en cuanto a la valoración en conjunto de la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica no es un mero enunciado, pues su fundamento o razón de ser, se debe a la necesidad que los juzgadores realicen un análisis íntegro de las pruebas dentro del marco del razonamiento y la lógica, siendo de trascendental importancia el análisis de todas las pruebas para llegar al convencimiento de los hechos y sustentación de sus decisionesº. Es evidente continúa, que para llegar a la conclusión de que existe la interrupción de la prescripción de la acción de cobro, debió considerarse los actos administrativos aportados como prueba por el SRI, pues estos sustentan que el auto de pago fue debidamente notificado y cuenta con todas las solemnidades para dar inicio al procedimiento coactivo.

4.1.5. Agrega: ªEn otras palabras, de la lectura de la sentencia no se puede identificar que el Tribunal haya aplicado las reglas de la sana crítica a las pruebas aportadas por la Administración Tributaria que son: 1) Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración Nro. 0920120200054; 2) Auto de Pago; y, 3) Boleta de notificación. Esto por cuanto no se encuentra plasmado en la sentencia un análisis pormenorizado de cada unaº. Concluye esta parte señalando que, de haber sido valoradas las pruebas de la administración tributaria e individualizadas en su recurso bajo el criterios de la sana crítica, hubiera conllevado al Tribunal a la conclusión de que, en el proceso coactivo que perseguía el cobro de la obligación tributaria del contribuyente DOLMAR S.A, y al señor FRANCISCO XAVIER HUACA PÉREZ, siendo este último el actor de la presente causa, quien pretende beneficiarse de la prescripción de la acción de cobro, y además, era quien había ingresado previamente una solicitud de levantamiento de medidas cautelares que le fue otorgada posteriormente,

existiendo de esta manera constancia de impulso del proceso coactivo, y por ende era improcedente la solicitud de prescripción.

4.1.6. Identifica como la norma sustantiva o material que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria, es el art. 56 del CT; para lo cual refiere que, ª de acuerdo a lo examinado por el órgano competente, la prescripción de la acción de cobro operó respecto de la declaración de Impuesto a la Renta, aparejada al juicio coactivo No. RLS03282-2012 que el Servicio de Rentas Internas sigue en contra de la compañía al contribuyente DOLMAR S.A., en calidad de contribuyente (art. 25 del Código Tributario) y al señor FRANCISCO XAVIER HUACA PÉREZ, en calidad de responsable solidario, quien ejercía la responsabilidad legal de dicha compañía, (artículos 26 y 27 del Código Tributario)º.

4.1.7. Con base a lo expuesto, expone que, el señor Francisco Xavier Huaca Pérez, responsable legal de la compañía DOLMAR S.A, conocía plenamente de las gestiones que realizaba el SRI al habérsele notificado el auto de pago dentro del proceso coactivo No. RLS-03282-2012, con el cual se interrumpió la prescripción conforme se lo tiene como hecho probado en el numeral 7.4. de la sentencia "f) (...) se verifica que tal como lo alega el actor y lo acepta la administración, la prescripción se interrumpió con la citación de la tercera boleta del Auto de Pago realizada el 6 de julio del 2012 (fs. 30)º, existiendo en lo posterior varios impulsos dentro del proceso coactivo incluyendo las peticiones realizadas por el hoy actor, como es el levantamiento de las medidas cautelares efectuado con solicitud de fecha 31 de agosto del 2021, y que el mismo fue atendido mediante providencia No. 109012021PCOA003751 de fecha 9 de septiembre del 2021, por lo que se puede llegar a concluir que esto fue una estratégica técnica por parte del actor para no cumplir con la obligación tributaria y alegar al tenor del inciso final del art. 55 del Código Tributario, la prescripción de la acción de cobro que es concordante con el art. 2393 del Código Civil.

4.1.8. Tanto el art. 2393 del Código Civil, aplicable a las obligaciones en general, como el inciso final del art. 55 del CT que rige para las obligaciones tributarias, confieren a la prescripción un alcance limitado y personal, pues exigen su debida alegación por parte de quien busca aprovecharse de ella. Si el señor FRANCISCO XAVIER HUACA PEREZ fue el que solicitó la prescripción de las declaraciones efectuadas en el año 2008, la decisión de la

causa debe atender solamente sus pretensiones y causar efectos individuales, toda vez que la acción contencioso tributaria fue ejercida "por sus propios y personales derechos" y que además existía la interrupción por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación del auto de pago, existiendo en lo posterior varias actuaciones administrativas verificadas por el propio Tribunal a quo, incluyendo la petición de levantamiento de medidas cautelares, por lo que la reclamación de prescripción se torna improcedente y no puede producir ningún efecto legal, por tanto, no procedía se acepte la prescripción alegada.

4.1.9. Invoca como parte de su argumento la sentencia expedida el 18 de julio de 2014 dentro del recurso de casación No. 225-2012 por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la CNJ, para establecer que, la parte actora solicitó la prescripción de la acción de cobro del procedimiento de ejecución coactiva No. RLS-03282-2012, después de que el propio actor presentará una petición de levantamiento de las medidas cautelares y de que la Administración Tributaria ordenará el levantamiento de prohibición de ausentarse del país en providencia No. 109012021PCOA003751 del 9 de septiembre de 2021; por lo tanto, lo realizó de forma tardía, toda vez que el SRI ya había ejecutado una acción dentro del mencionado proceso coactivo con la emisión de la providencia.

4.1.10. Resalta además que, resulta más impactante que el Tribunal declare con lugar la demanda presentada por quien ejercía la representación legal de la compañía DOLMAR S.A., sin ningún otro argumento que sostener que el SRI no gestionó o no realizó actuación alguna en el proceso coactivo hasta el 9 de diciembre del 2021, lo que es totalmente falso y contrario a lo que realmente se visualiza con el acto administrativo, en el cual se realizaron notificaciones, auto de pago, se concedieron plazos y prórrogas, y así, el mismo contribuyente con escrito de fecha 31 de agosto del 2021, reconociendo la deuda que aún mantiene la compañía DOLMAR S.A, interrumpió la prescripción de dicho procedimiento por la misma parte actora.

4.1.11. Finalmente, sobre la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión, dice que de haber aplicado lo dispuesto en el art. 164 del COGEP, el órgano judicial habría verificado que no se configuró la prescripción alegada por el actor por cuanto la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración Nro. 0920120200054 se encontraba firme, y con la citación del

auto de pago se habría interrumpido la prescripción de la facultad recaudadora del SRI, y como consecuencia jurídica se hubiese declarado sin lugar la demanda al haberse demostrado que la parte actora con escrito de fecha 31 de agosto del 2021, reconociendo la deuda que aún mantiene la compañía DOLMAR S.A, había interrumpido la prescripción de dicho procedimiento, por lo que se continuó con la sustanciación e impulsos del procedimiento coactivo, por lo que dicha obligación tributaria no se encuentra prescrita.

4.2. Contestación del recurso de casación admitido por la parte actora. El señor FRANCISCO XAVIER HUACA PEREZ, dentro del término de ley, da contestación al recurso admitido de la siguiente manera:

4.2.1. Conforme el recurso de casación planteado y la providencia de admisión emitida el 29 de enero del 2025, las 11h55, el recurso de casación se fundamenta en una supuesta falta de aplicación del art. 164 del COGEP (valoración de la prueba), que habría conllevado a una supuesta no aplicación del inciso primero del art. 56 del CT. De acuerdo con lo expuesto en el recurso de casación, los medios de prueba que la Administración Tributaria objeta en el cargo recurrido son: (final de la página 3 del escrito de aclaración del Recurso de Casación), ª 1) Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200054; 2) Auto de Pago; 3) Boleta de notificaciónº. En este sentido, dice que, los 3 medios de prueba a los que se refiere el casacionista son documentos que sí han sido valorados por el Tribunal a quo ya que han sido ª actuados como pruebas en la audiencia de juicioº (sic), tanto los de la parte actora como por los de la parte demandada según se puede ver del análisis que hacen los señores Jueces en los apartados 6 y 7.4 de la sentencia.

4.2.2. Advirtiendo que las pruebas fueron valoradas en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica, el Tribunal a quo llegó a la conclusión de que ª ¼ por tanto el término de prescripción a contabilizar es el de 5 años. f) De lo afirmado por la administración tributaria en su escrito de contestación y de la revisión y valoración de la probanza de ambas partes, se verifica que tal como lo alega el actor y lo acepta la administración, la prescripción se interrumpió con la citación de la tercera boleta del Auto de Pago realizada el 6 de julio del 2012 (fs. 30), que el procedimiento coactivo mantuvo actividades regulares hasta el 17 de septiembre del 2015 en que se notificó el Oficio No. DZ8-COBOMCC15-00005386 de fecha 17 de septiembre del 2015 y que hace relación a la adjudicación de un vehículo rematado en

dicho expediente (fs. 226), y que desde esa fecha hasta el 31 de agosto del 2021 en que el actor concurrió a la coactiva para solicitar se levante una medida cautelar (fs. 227 a 231), el proceso coactivo dejó de continuarse por más de dos años (en el presente caso, por casi 6 años). Por lo tanto, al tenor de lo señalado en el artículo 56 del Código Tributario ª no se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago (¼)º.

4.2.3. Insiste en que justo por haberse valorado las pruebas en su conjunto es que el Tribunal A quo llegó a la conclusión de que ª¼ .al tenor de lo señalado en el artículo 56 del Código Tributario ª no se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago (¼)º, es decir, contando desde el 7 de mayo del 2012 (fecha de firmeza de la Liquidación de Pago) hasta el 31 de agosto del 2021 (fecha en que se reactivó la ejecución, producto de la petición del mismo actor), transcurrieron más de 9 años. (¼)º; ya que, a través de las pruebas actuadas la compañía actora demostró que de acuerdo a lo verificado en la foja 225 a la 233 de la copia certificada del proceso coactivo que se adjuntó al expediente judicial, desde el 17 de septiembre de 2015 en que se emite el Oficio No. DZ8-COBOMCC15-00005386, la Administración Tributaria no realizó ninguna actuación dentro del Procedimiento Coactivo sino hasta el 09 de septiembre del 2021, es decir, más de 5 años 11 meses y 9 días después de emitido el Oficio No. DZ8-COBOMCC15-00005386, fecha en que se emite la Providencia No. 109012021PCOA003751 del 09 de septiembre del 2021. Con ello se incurrió en el presupuesto previsto en el segundo inciso del artículo 56 del Código Orgánico Tributario que ordena que ª No se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años, salvo lo preceptuado en el artículo 247, o por afianzamiento de las obligaciones tributarias discutidas.º, con lo cual prescribieron las obligaciones el 07 de mayo de 2017 al cumplirse 5 años desde la fecha en que alcanzó firmeza la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200054 del 03 de abril de 2012, de acuerdo con lo que ordena el tercer inciso del artículo 55 del mismo código en concordancia con el segundo inciso del art. 56 referidoº.

4.2.4. Señores Jueces, continúa, el art. 164 del COGEP sí contiene reglas de valoración probatoria: la regla del cuidado del debido proceso en cuanto a la solicitud, práctica e incorporación de las pruebas, al tiempo en que se deba hacer su apreciación; la regla de aplicación de la sana crítica e integralidad a la hora de su apreciación; la regla de la garantía de observación de las solemnidades previstas para la validez de determinados actos; y, por

último, la regla de la debida motivación en cuanto a la valoración de las pruebas ª¼ que le hayan servido para justificar su decisiónº, al Juez. De todas estas reglas, el casacionista cuestiona la falta de cumplimiento de la segunda, la relativa a la obligación de apreciar las pruebas en su conjunto a la luz de la sana crítica, regla que sí ha sido considerada en la sentencia por el Tribunal A quo, según consta en su apartado 6.

4.2.5. En cuanto a la identificación de la norma sustantiva que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria, el casacionista pretende que se revise una supuesta falta de aplicación del art. 56, inciso primero del CT, basándose en una sentencia de Corte Nacional en la que se establece que la prescripción fue alegada tardíamente ª¼ cuando ya fue interrumpida la misma con la citación del auto de pago¼ º, situación que no se ajusta a nuestro caso, ya que en esta causa el Tribunal A quo en el apartado 7.4 de la sentencia establece que: ª¼ f) De lo afirmado por la administración tributaria en su escrito de contestación y de la revisión y valoración de la probanza de ambas partes, se verifica que tal como lo alega el actor y lo acepta la administración, la prescripción se interrumpió con la citación de la tercera boleta del Auto de Pago realizada el 6 de julio del 2012 (fs. 30), que el procedimiento coactivo mantuvo actividades regulares hasta el 17 de septiembre del 2015 (¼)º.

4.2.6. Agrega que en el presente caso, la prescripción operó incluso años después -de haberse efectuado la citación con la tercera boleta del Auto de Pago- debido a que el SRI desde el 17 de septiembre del 2015 al 31 de agosto del 2021 no realizó ninguna actuación y fue en virtud de esta situación que presentó su solicitud de prescripción del procedimiento coactivo. Además, el Tribunal a quo (al haber realizado un análisis de las pruebas en su conjunto y hacer un recuento en el tiempo de las acciones realizadas), contrario a lo que menciona el casacionista, si aplicó el art. 56 del CT en su fallo, como se puede observar al final del literal f) del apartado 7.4 de la sentencia en el que concluye que ª...Por lo tanto, al tenor de lo señalado en el artículo 56 del Código Tributario ª no se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago (¼)º, es decir, contando desde el 7 de mayo del 2012 (fecha de firmeza de la Liquidación de Pago) hasta el 31 de agosto del 2021 (fecha en que se reactivó la ejecución, producto de la petición del mismo actor), transcurrieron más de 9 años. (¼)º.

4.2.7. Considera que lo que el casacionista busca, so pretexto de acusar una supuesta falta de

aplicación de la sana crítica y la supuesta falta de revisión de pruebas, es que se revise de nuevo todas las pruebas, lo que está proscrito en el penúltimo inciso del art. 270 del COGEP que ordena que ª No procede el recurso de casación cuando de manera evidente lo que se pretende es la revisión de la pruebaº. Las pruebas que sostiene la recurrente no han sido apreciadas por el Tribunal y que pretende sean revisadas de nuevo con ocasión de la causal alegada, son irrelevantes, no trascendentales, en los resultados del proceso judicial, determinados en la sentencia. Sobre ello, indica que los 3 medios de prueba que el SRI objeta en el cargo recurrido, según el escrito de demanda y escrito de complementación, son los únicos que anunció como medios probatorios (Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200054, el Auto de Pago y la Boleta de notificación).

4.2.8. Finalmente, señala que, el casacionista en el último párrafo de la página 9 de su escrito de aclaración de recurso de casación, menciona que: ª Al verificar el propio Tribunal la petición de levantamiento de medidas cautelares del sujeto pasivo realizado el 31 de agosto de 2021 y proveído por la Administración Tributaria el 9 de septiembre del mismo año mediante Providencia No. 109012021PCOA003751, la reclamación de prescripción se torna improcedente y no puede producir ningún efecto legal, consecuentemente, no procedía se acepte la prescripción alegada.º. Al respecto, las pruebas que la parte demandada pidió actuar en su contestación a la demanda y complementación de su contestación, no estuvieron encaminadas a demostrar que el procedimiento coactivo haya mantenido actividades regulares después del 17 de septiembre del 2015 y no estuvieron encaminadas a demostrar que no operó la prescripción del procedimiento coactivo.

4.2.9. En este sentido, reitera que el SRI no actuó en la etapa probatoria ninguna providencia que demuestre que haya continuado con el impulso del proceso coactivo después del 17 de septiembre del 2015, como lo quiere hacer ver a través de la providencia de levantamiento de Prohibición de salida del país (que sí fue valorada por el Tribunal a quo por encontrarse dentro de la prueba actuada por la parte actora), ya que esta providencia la emitió cuando ya habían pasado casi 6 años sin que se continuara la coactiva, es por esto que el Tribunal de instancia señala al final del literal f) del apartado 7.4 de la sentenciaÂ haciendo un recuento en el tiempo de las acciones realizadas por la Administración, siendo que el Tribunal comprobó que el proceso coactivo dejó de continuarse por casi 6 años, por lo cual declara con lugar la demanda y declara extinta por prescripción la obligación tributaria contenida en la

Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200054, por lo que, el casacionista lo que pretende, a través de la causal 4 del art. 268 del COGEP, es que esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario realice una nueva valoración de las pruebas, sin que se hubiere comprobado el error de derecho en alguno de los preceptos de valoración probatoria del art. 164 del COGEP. Por lo expuesto, indica, no se configura la causal de casación planteada por el recurrente y solicita que no se case la sentencia recurrida.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia recurrida objeto del recurso de casación incurre en el caso cuarto del art. 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación del art. 164 del COGEP que condujo a la no aplicación del art. 56 del CT.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. Casos del recurso de casación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 4 del art. 268 del COGEP, que establecen:

> ª Art. 268.- Casos.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 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 (¼).º

El caso cuarto recoge lo que la doctrina califica como violación indirecta a la norma sustantiva en que se produce un error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errada, las normas relativas a la apreciación y valoración de la prueba y, a consecuencia de tal yerro, se deja de aplicar al caso del pleito la norma sustantiva que lo rige o la aplica en forma equivocada (Hernando Morales, Técnica de la Casación Civil, Bogotá: Ediciones Academia Colombiana de Jurisprudencia, Colección Clásicos, 2014).

6.2. Alcance doctrinario del vicio.- En este caso, la parte recurrente debe, en su fundamentación, demostrar el error de derecho en que incurre 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 (Santiago Andrade, La Casación Civil en el Ecuador, Quito: Andrade & Asociados, Fondo Editorial, 2005, p. 150).

Luis Cueva Carrión, (La Casación en Materia Civil, Quito: Ediciones Cueva Carrión, 2011, p. 306) al referirse a las condiciones legales para la existencia del vicio referente a la prueba señala:

> ª Nótese que aquí se exige la existencia de dos tipos de violación: a) de las normas que rigen la valoración de la prueba (derecho adjetivo); y, b) de las normas de derecho material (derecho sustantivo). Además, la violación debe haberse producido en el mismo orden de sucesión: primero, la violación de las normas que rigen la valoración de la prueba; y, segundo, la violación de las normas de derecho material, de tal manera que, la primera es la causa de la segunda violación. Por lo tanto, si solamente existe la primera violación y no la segunda, no procede la causal de casación; o si solamente la violación es del derecho material no se puede fundar el recurso de casación en esta causal sino en la primera.º

En conclusión, en este caso debe detallarse, la norma que contiene el precepto jurídico de valoración probatoria que se violenta, y la argumentación tiene que partir de que esa violación para poder sustentar y precisar la norma sustantiva que ha sido violentada de manera indirecta, ya sea por equivocada aplicación o no aplicación.

Se añade que, si bien los tribunales o jueces de instancia tienen autonomía para apreciar las pruebas que obren dentro del proceso, no obstante, dicha autonomía no puede ser ilimitada, pues sus límites se vinculan a la defensa de los derechos o garantías fundamentales, de tal manera que, la Sala de casación puede revisar tal apreciación, si al hacerlo han violado los preceptos jurídicos aplicables a esa valoración.

6.3. Normas jurídicas que se estiman infringidas. La parte recurrente manifiesta que se violentan las siguientes normas de derecho:

Código Orgánico General de Procesos

ª 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 decisiónº.

Código Tributario

ª Art. 56.- Interrupción de la prescripción de la acción de cobro.- La prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago. No se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años, salvo lo preceptuado en el artículo 247, o por afianzamiento de las obligaciones tributarias discutidas.º

6.4. Análisis del caso concreto.- La denuncia de la entidad tributaria, se contrae a advertir que dentro del proceso coactivo No. RLS-3282-2012, no se ha producido la prescripción de la acción de cobro. Para demostrar el error de derecho, al amparo del caso 4 del art. 268 del COGEP, conforme al test fijado por esa Sala de Casación, la proposición jurídica debe contener, como mínimo los siguientes puntos: 1. Identificación precisa del medio de prueba que a su juicio no ha sido valorado en la sentencia; 2. Determinación de la norma sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3. La demostración lógica y jurídica de la 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 erróneamente o que no ha sido aplicada.

i) En cuanto al medio de prueba que acusa como infringido: ª Liquidación de pago por diferencias en la declaración Nro. 0920120200054; 2) Auto de pago y 3) Boleta de notificación. Por lo que cumple con este requisito.

ii) La norma sobre valoración de prueba que ha sido infringida, denuncia del art. 164 del

COGEP, el precepto jurídico de la prueba deberá ser valorada en su conjunto, de acuerdo a las reglas de la sana crítica, en lo relacionado con la aplicación de la lógica, por lo que también cumple con este segundo requisito.

iii) Sobre el tercer requisito, referido a la demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración; señala el recurrente que, de haber sido valoradas las pruebas de la administración tributaria e individualizadas en su recurso bajo el criterios de la sana crítica, hubiera conllevado al Tribunal a la conclusión de que, en el proceso coactivo que perseguía el cobro de la obligación tributaria del contribuyente DOLMAR S.A, y su representante legal, quien pretende beneficiarse de la prescripción de la acción de cobro, y además, era quien había ingresado previamente una solicitud de levantamiento de medidas cautelares que le fue otorgada posteriormente, existiendo de esta manera constancia de impulso del proceso coactivo, y por ende era improcedente la solicitud de prescripción. Con lo cual consideramos cumple el tercer requisito.

iv) Señala que como norma sustantiva no aplicada a consecuencia de la falta de aplicación de los preceptos que rigen la valoración de la prueba es el inciso primero del art. 56 CT. Con lo cual, al menos en lo formal, cumple los requisitos fijados por esta Sala para analizar la pretensión del recurrente.

6.4.1. Teniendo en cuenta lo antes manifestado, en la sentencia los jueces de instancia para formar su elemento de convicción, en el numeral 7.4 señalan que: ª (¼) d) En el presente caso le corresponde al Tribunal pronunciarse sobre el objeto de la controversia, esto es, establecer si ha operado la Prescripción de la acción de cobro respecto de la obligación tributaria contenida en la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200054. Al tenor de lo prescrito en el artículo 169 del Código Orgánico General de Procesos, le corresponde al actor probar sus afirmaciones; así pues, en primer lugar se debe establecer la fecha de inicio del plazo para el cómputo de la prescripción de la acción de cobro, y que la parte actora sostiene que debe contarse a partir de la ejecutoria de la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200054 emitida el 5 de abril del 2012, esto sería el 7 de mayo del 2012 [20 días después], una vez que afirma que no fue objeto de reclamo administrativo ni de demanda de impugnación. Cabe mencionar que en el escrito de

contestación de la administración tributaria no se discrepa con lo afirmado (con respecto a la firmeza de la Liquidación de Pago), solo se indica que el 23 de abril del 2012 se formuló un Recurso de Revisión, que aunque no se actuó prueba alguna que sustente que realmente sí se hubiere presentado dicho recurso, esto confirmaría la firmeza de la Liquidación de Pago al tenor de lo señalado en el artículo 143 del Código Tributario, que señala que el Recurso de Revisión cabe contra ª acto administrativo firme o resolución ejecutoriadaº, por tanto la fecha de prescripción correría a partir del 7 de mayo del 2012. e) Para determinar cuál es el término de prescripción que se debe considerar, el artículo 55 del Código Tributario, en su parte pertinente señala que ª La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado (¼) En el caso de que la administración tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos previstos en el inciso primero de este artículo, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado (¼)º (texto vigente al 31 de agosto del 2021, cuando concurre el actor al procedimiento coactivo para solicitar el levantamiento de la medida cautelar de prohibición de salida del país, y que genera la emisión de la Providencia No. 109012021PCOA003751 de fecha 9 de septiembre del 2021, que el actor señala como la fecha donde se reactivan la actividades (sic) de ejecución y que a su criterio sirve para contar el lapso de tiempo de inacción, fechas también mencionadas por la administración en su contestación). Sin que exista alegación de la administración o probanza alguna de que la determinación tributaria realizada por medio de la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200054 corresponda a una declaración incompleta (incluso en el texto de la Liquidación se refiere que se origina en diferencias), por tanto el término de prescripción a contabilizar es el de 5 años. f) De lo afirmado por la administración tributaria en su escrito de contestación y de la revisión y valoración de la probanza de ambas partes, se verifica que tal como lo alega el actor y lo acepta la administración, la prescripción se interrumpió con la citación de la tercera boleta del Auto de Pago realizada el 6 de julio del 2012 (fs. 30), que el procedimiento coactivo mantuvo

actividades regulares hasta el 17 de septiembre del 2015 en que se notificó el Oficio No. DZ8-COBOMCC15-00005386 de fecha 17 de septiembre del 2015 y que hace relación a la adjudicación de un vehículo rematado en dicho expediente (fs. 226), y que desde esa fecha hasta el 31 de agosto del 2021 en que el actor concurrió a la coactiva para solicitar se levante una medida cautelar (fs. 227 a 231), el proceso coactivo dejó de continuarse por más de dos años (en el presente caso, por casi 6 años). Por lo tanto, al tenor de lo señalado en el artículo 56 del Código Tributario ª no se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago (¼)º, es decir, contando desde el 7 de mayo del 2012 (fecha de firmeza de la Liquidación de Pago) hasta el 31 de agosto del 2021 (fecha en que se reactivó la ejecución, producto de la petición del mismo actor), transcurrieron más de 9 años. Cabe mencionar, que la administración tributaria no alegó (ni probó) a su favor ningún otro tipo de suspensión de la prescripción (lo cual llama la atención a los Jueces por la desidia en la defensa sus actos), y se limitó a afirmar en el escrito de contestación que la petición de prescripción se realizó de manera tardía cuando la administración ya había ejecutado una acción al ordenar el levantamiento de la medida cautelar de prohibición de salida del país, (¼)º. (subrayado le corresponde a esta Sala).

6.4.2. En la aplicación de las reglas de la sana crítica, es oportuno traer a colación lo que el autor Xavier Abel Lluch, en su obra ª La valoración de la prueba en el proceso civilº, Editorial Wolters Kluwer España, S.A., Madrid, 2014, p. 85, nos dice sobre las reglas de la sana crítica: ª ¼ 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 (¼)º (subrayado fuera del texto); 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 de que una valoración probatoria pueda 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 lo tanto, las reglas de la lógica marcan el límite a partir del cual lo absurdo, lo arbitrario, lo irrazonable permiten la revisión de la valoración probatoria a través del recurso extraordinario de casación.

6.4.3. En ese sentido, esta Sala de Casación advierte que, los medios de prueba a los que hace referencia la autoridad demanda, no solo que fueron considerados, sino que, sirvieron de base para efectuar el cómputo del tiempo transcurrido, pues el juzgador de instancia efectúa sobre ellos las siguientes precisiones: (i) No hay controversia en que la liquidación de diferencias en la declaración fue notificada el 5 de abril de 2012 y que la misma causó firmeza el 7 de mayo de 2012, al tenor de lo señalado en el art. 83 del CT y en consecuencia le otorgaba al SRI el derecho, dentro de su facultad recaudadora, de iniciar el proceso de cobro; (ii) La prescripción de la acción de cobro se interrumpió con la citación de la tercera boleta con el auto de pago, esto es, el 6 de julio de 2012; (iii) Con base de las pruebas del propio SRI y practicadas en audiencia de juicio (Liquidación de diferencias en la declaración, auto de pago y boleta de notificación), el Tribunal forma su primer elemento de convicción, esto es, que las actividades regulares de la administración tributaria se verifican hasta el 17 de septiembre de 2015, pues en esta fecha se adjudica el vehículo rematado perteneciente a la empresa, quedando por cobrar un remanente.

6.4.4. Apreciación de los medios de prueba que no denota un ejercicio irrazonable, que atente a las reglas de la sana crítica por absurda o ilógica; por el contrario, la sentencia lo que considera es la interrupción de la prescripción con la citación con el auto de pago, y la continuación de la ejecución con el embargo del bien y consiguiente remate, en aplicación directa y literal del art. 56 del Código Tributario, pese a ello, el SRI en su recurso de casación no considera la segunda parte de este artículo que dispone: ª No se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años, salvo lo preceptuado en el artículo 247, o por afianzamiento de las obligaciones tributarias discutidasº, excepciones que no han sido controvertidas ni aplicadas en el presente caso.

6.4.5. En este contexto, es que los jueces de instancia, sin desconocer los medios de prueba denunciados por este caso, consideran la solicitud del actor para que se declare la prescripción de la acción de cobro, con sustento en que la coactiva dejó de continuar por más de dos años; en contraste, el SRI sostiene que con la solicitud de levantamiento de la medida cautelar de prohibición de salida de país del representante de la empresa, Francisco Xavier Huaca Pérez del 31 de agosto del 2021, interrumpió la prescripción pues constituye un impulso procesal. Hechos que no coinciden con la realidad procesal, puesto que aún en el no consentido caso de que se contabilice la prescripción, como sugiere el SRI, desde el último acto idóneo en el proceso coactivo (17 de septiembre de 2015 fecha de la adjudicación), a la solicitud de levantamiento de medida cautelar (31 de agosto de 2021) pasaron más de 5 años y muchos más si se considera (como lo hizo la sentencia) el segundo inciso de la referida norma que llevó al Tribunal de instancia a declarar la prescripción, esto es, porque se dejó de continuar la ejecución coactiva por más de 2 años.

6.4.6. De esta manera, el Tribunal de instancia concluye que, para el levantamiento de la medida cautelar de prohibición de salir del país presentada por Xavier Huaca Pérez, representante legal de la actora, aunque fuera considerado un impulso del proceso coactivo, en aplicación del art. 56 CT, norma invocada como no aplicada, no puede ser considera por las fechas que han sido identificadas en el numeral anterior de esta sentencia (6.4.4.), todo lo cual hace evidente que no se han infringido los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba y menos la infracción indirecta de la norma sustantiva, que es lo que se pretende por parte del SRI.

Por lo expuesto, al no verificarse el yerro directo sobre los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, esto es, no existe error de derecho, no corresponde pronunciarse sobre los demás elementos de la proposición jurídica completa del caso 4, pues se ha verificado que se aplicó la sana crítica y la valoración en conjunto de las pruebas que llevaron a los juzgadores a una convicción.

7. Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, esta 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 12 de septiembre de 2022, las 11h38, dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón de Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2022-00146.

7.3. Sin costas.

7.4. Comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen.

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

Resolución de fácil comprensión

No se casa la sentencia, por cuanto no se observa el yerro denunciado por el SRI sobre los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba; por lo que es inoficioso realizar el análisis de los demás elementos de la proposición jurídica, por ser ya irrelevante sin la constatación del error de derecho.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZA NACIONAL (E) (PONENTE)

MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO

CONJUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

Juicio No. 09501-2022-00042 RESOLUCION 320-2026 291772352-DFE

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 13 de mayo del 2026, las 13h21. **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 José Suing Nagua y doctor Gustavo Durango Vela (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2022-00042.

1. Antecedentes procesales

1.1.- En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció como objetos de la controversia los siguientes: ª (1) ESTABLECER si la Administración Tributaria vulneró el derecho al debido proceso en la determinación del Impuesto a la Renta del año 2014; (2) ESTABLECER si caducó la facultad de la administración tributaria para determinar el impuesto a la renta del ejercicio 2014; y, (3) ESTABLECER si son procedentes y ajustadas a derecho las diferencias establecidas en la Liquidación de Pago por Diferencias en la declaración del impuesto a la renta del año 2014, emitida en contra de la ahora parte actora, y las consecuencias jurídicas pertinentes.º (fj. 504 exp. de instancia, § 5.3), las negrillas corresponden al texto original).

1.2.- Cabe destacar, que la empresa EQUITATIS S.A. (en adelante solo EQUITATIS, contribuyente, sujeto pasivo o parte actora) presentó su demanda de impugnación en contra de la Resolución No. 109012021RREC546263 de 10 de noviembre de 2021, dictada por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas de aquel entonces, mediante la cual se aceptó parcialmente el reclamo administrativo presentado por el actor en contra de la Liquidación de Pago No. 092021106500513427, en la cual a su vez, se establecieron glosas por concepto de diferencias detectadas en la declaración de Impuesto a la Renta (léase también IR) del período fiscal 2014, solicitando se declare la nulidad de dichos actos administrativos y que por tanto, se los deje sin efecto.

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

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

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

1.3.- En la sentencia recurrida, dictada el 13 de diciembre de 2023, a las 09h35, los jueces de instancia resolvieron declarar con lugar la demanda presentada por la compañía EQUITATIS S.A., en consecuencia, se declaró la invalidez jurídica del acto administrativo impugnado así como de su antecedente (fj. 611 vta., § 8)).

1.4.- La abogada Eliette María Cornejo Zea, invocando la calidad de Procuradora Fiscal del Servicio de Rentas Internas (en adelante solo SRI, administración o autoridad tributaria, o, institución o entidad demandada), mediante escrito presentado el 26 de febrero de 2024 (fjs. 623 a 627), interpuso recurso de casación contra la sentencia expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2022-00042, fundamentando el caso 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos (léase también COGEP), bajo el vicio de errónea interpretación de los artículos 94 numeral 2 del Código Tributario y 151 del COGEP.

1.5.- Mediante auto de 13 de octubre de 2025, a las 11h27 (fjs. 16 a 18), el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Temporal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación exclusivamente por el cargo de errónea interpretación del artículo 94 numeral 2 del Código Tributario, al amparo del caso 5 del artículo 268 del COGEP, toda vez que a pesar de que dispuso que el recurrente aclare y complete su recurso interpuesto, al presentar su escrito de complementación, el SRI únicamente sustentó el vicio en torno a dicha norma de derecho sustantivo.

2. Competencia

2.1.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 03-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la cual, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, a través de Resolución No. 08-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.2.- El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021 de 05 de

febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores José Suing Nagua y Gilda Rosana Morales Ordóñez; mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, en su calidad de Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llamó al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia de aquel entonces, avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

2.3.- Conforme consta del acta de sorteo, efectuada por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 22 de diciembre de 2025, a las 08h27 (fj. 29), se radicó la competencia en este Tribunal de Casación, por lo tanto, esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución (léase también solo Constitución o CRE), 185 -segunda parte, numeral 1- del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ), 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 todas 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 martes 12 de mayo de 2026, a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1.- Fundamentación del recurrente.- 4.1.1.- Ahondando en el escrito de aclaración y complementación al recurso, el Procurador Fiscal del SRI, comienza por citar la norma de derecho que estima infringida, de la cual comenta que los jueces distritales cometieron un error, al no considerar el hecho de que la compañía actora -según sus palabras- no justificó las diferencias detectadas en su declaración tributaria, pues señala que el Tribunal analizó de forma aislada la norma, sin tomar en cuenta que al existir una declaración parcial cuyas diferencias no fueron justificadas, la administración tributaria debía ejercer su facultad determinadora en el plazo de seis años, conforme lo previsto en el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, a fin de asegurar el pago completo del tributo y evitar la evasión fiscal.

4.1.2.- Alega que a pesar de que el contribuyente no justificó las diferencias, los juzgadores concluyeron erróneamente que el SRI no podía ejercer su determinación, pues tomaron por justificadas tales diferencias, de lo cual se evidenciaría la equivocada interpretación del Tribunal A quo; pues sostiene que en lugar de restringir su alcance, debieron analizarse todos los elementos normativos para establecer la proposición jurídica completa, y así reconocer que la facultad determinadora se ejerció para corregir una declaración incompleta. Dicho así, indica que se alteró el espíritu y alcance de la norma jurídica, al haberse interpretado que la autoridad tributaria no podía extender su facultad determinadora en un caso en el que se había declarado parcialmente el tributo; por lo cual, señala que el Tribunal de instancia debía emplear una interpretación sin restricciones, considerando que los tributos pueden ser determinados hasta en seis años posteriores a la declaración, cuando dichos tributos son declarados en todo o en parte. 4.1.3.- Concluye solicitando que se case la sentencia recurrida, por adolecer del vicio alegado.

4.2.- Fundamentación de la contraparte.- 4.2.1.- De su parte, mediante escrito ingresado el 12 de noviembre de 2025, a las 13h16 (fjs. 24 y 25 exp. casacional), el señor Yvan Marcelo Escobar Angulo, en calidad de Gerente General y como tal Representante Legal de la empresa EQUITATIS S.A., junto con su defensor técnico, el abogado Juan Sebastián Goncalvez Rosado, formula su contestación al recurso de casación interpuesto. Para lo cual, comienza por relatar brevemente los antecedentes procesales de la causa, de los cuales, al referirse a los actos impugnados, señala que en la liquidación de pago emitida en contra de su representada (ratificada por el SRI luego de negar el reclamo administrativo), se hacía referencia exclusiva a ingresos supuestamente no declarados, que fueren detectados entre acreditaciones bancarias y declaraciones de ingresos de la compañía actora. 4.2.2.- De ello, transcribe parte de los numerales 7.7.3) y 7.7.5) de la sentencia recurrida, para argumentar que según la decisión del Tribunal A quo, no fue determinante si la facultad del SRI caducó o no a los tres o seis años, sino el hecho de que la administración tributaria no pudo probar, que la empresa EQUITATIS había ocultado ingresos en su declaración de IR del ejercicio fiscal 2014, conforme lo refleja la transcripción que realiza del numeral 7.6.11) del fallo de instancia. 4.2.3.- Por lo tanto, solicita se rechace y niegue el recurso de casación interpuesto, por carecer de sustento jurídico y desconocer la jurisprudencia expedida por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia de instancia incurre en errónea interpretación del artículo 94 numeral 2 del Código Tributario, al amparo del caso 5 del artículo 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del artículo 268 del COGEP, que establece: ª Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º. 6.1.1.- El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley, y, por técnica casacional, su análisis debe partir siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional, y que por ende, se entienden plenamente aceptados por las partes. 6.1.2.- Respecto a la «errónea interpretación», el jurista Luis Tolosa Villabona nos ilustra que: ª(...) Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad. (...)º.

6.2.- La institución recurrente manifiesta que se ha violentado la siguiente norma:

CÓDIGO TRIBUTARIO:

> Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: (...) 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; (...)

6.3.- Para resolver el litigio, el Tribunal de instancia en su parte pertinente relacionada con el segundo objeto de la controversia, al ser el punto en el cual se realiza el análisis acerca de la caducidad de la facultad determinadora del SRI, estableció lo siguiente:

7.7) Finalmente para ESTABLECER si caducó la facultad de la administración tributaria para determinar el impuesto a la renta del ejercicio 2014º, se toma en cuenta lo que sigue: (...) 7.7.2) Para entender el alcance de la interrupción y procedencia del instituto de caducidad del artículo 94 del Código Tributario vigente al caso en análisis, se debe citar el mismo: (...) Así mismo, el artículo 95 del Código Tributario indica lo que sigue: (...) A su vez, se considera pertinente citar el criterio contenido en extensas sentencias emitidas por Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, así como la anterior Corte Suprema de Justicia, entre otros, tenemos el análisis del doctor José Vicente Troya Jaramillo, en el Recurso No. 150-2009: (...) 7.7.3) En la especie, tenemos que la actora EQUITATIS S.A., presentó su declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014, el día 13 de abril de 2015; y, posteriormente, presenta una declaración sustitutiva con fecha 09 de noviembre de 2015. Consta en autos la notificación de la Comunicación de Diferencias con fecha 04 de marzo de 2021, transcurriendo más de 3 años, y menos de 6, desde la fecha de presentación de la declaración (13 abril 2015). Debemos tener en cuenta que el prenombrado artículo 94 del Código Tributario en su numeral 2, contempla el supuesto de que la caducidad de la facultad determinadora se extenderá al plazo de seis años, cuando ª no se hubiere declarado en todo o en parteº, por lo que corresponde determinar si la Administración Tributaria se hallaba facultada para hacer uso de la excepcionalidad que contempla la norma precitada. Al respecto, es pertinente mencionar lo que indica la sentencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, sobre el juicio No. 12-2008, de 18 de febrero de 2009: (...) La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en extensos fallos ha sido enfática en indicar que la caducidad ampliada de 6 años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, cuando no se hubiere declarado en todo o en parte, debe demostrarse por parte de la autoridad de control, que el contribuyente efectivamente ha ocultado un rubro que encaje en un tipo de renta o ingreso (partiendo del concepto de renta señalado en el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno), ya que no basta la simple diferencia numérica entre lo que pueda glosar la Administración controladora y aquel valor declarado por el contribuyente, pues de ser ese el caso, todas las determinaciones serían de 6 y no de 3 años. La misma Sala Especializada de la Corte

Nacional de Justicia, dentro del Recurso de Casación No. 28-2010, publicado en el Registro Oficial Edición Especial No. 30 del 29 de julio del 2013, establece: (...) 7.7.5) En la Liquidación de Pago por Diferencias en la declaración No. 09202106500513427 por Impuesto a la Renta del año 2014, que se constituye en el antecedente del acto impugnado, es evidente que se ha levantado la glosa referente a omisión de ingresos, mismas que ha sido denominada ª Diferencias en la declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014 por Ingresos No Declaradosº, cuya diferencia total ascendía a la cantidad de USD 9.610.253,92, y así mismo, en la prenombrada Liquidación se menciona que el sujeto pasivo EQUITATIS S.A., no presentó información ni documentación válida o suficiente que a su criterio justifique tales diferencias, sin que se haya demostrado que tales diferencias detectadas por el ente de control, correspondan a ingresos provenientes de otras rentas diferentes a la declarada, al contrario en el presente caso la accionante ha justificado que no existió la mencionada diferencia que sirvió de fundamento para que la administración extienda el plazo de caducidad a seis años, por consiguiente el plazo de caducidad que aplicaba para el caso de análisis, era de tres años, al no existir ocultamiento de un tipo de renta, conforme a lo señalado en el numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario, por lo tanto, no era pertinente que la Administración Tributaria aplique el plazo de caducidad extendida de 6 años prescrito en el artículo 94 numeral 2 del Código Tributario. En este punto específico de la controversia (caducidad de la facultad determinadora), la jueza Laura Sabando Espinales, se aparta del criterio de mayoría, al considerar que el plazo de caducidad que aplicó la administración tributaria (seis años) es el correcto, en razón de que al momento de ejercer su facultad determinadora, la compañía accionante no justificó las diferencias detectadas en la fase administrativa, sin perjuicio de que en la esfera judicial haya demostrado la inexistencia de tales diferencias. [sic] (fjs. 609 vta. a 611 exp. de instancia, el subrayado es añadido por esta Sala de casación, negrillas corresponden al texto original).

6.4.- De lo expuesto, es menester destacar los hechos probados y no controvertidos en sentencia para el análisis técnico que corresponde bajo el caso 5 alegado: i) La compañía EQUITATIS S.A. presentó su declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014, el 13 de abril de 2015, y posteriormente, presentó una declaración sustitutiva el 09 de noviembre de 2015 (§ 7.7.3), fj. 610 exp. de instancia); ii) La Comunicación de Diferencias

No. DZ8-GCEOCDC21-00000013-M fue notificada el 04 de marzo de 2021, habiendo transcurrido más de tres y menos de seis años desde que se presentó la declaración (§ 7.7.3), fj. 610 anverso y reverso); iii) En la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 09202106500513427, se estableció una glosa referente a la omisión de ingresos no declarados, cuya diferencia ascendía a la cantidad de nueve millones seiscientos diez mil doscientos cincuenta y tres dólares de los Estados Unidos de América con 92/100 (USD $ 9'610.253,95); sin embargo, no se demostró que dicha diferencia correspondía a ingresos provenientes de otras rentas distintas a la declarada (§ 7.7.5), fj. 611); iv) La empresa actora justificó que no existió tal diferencia para que el SRI, extienda el plazo de caducidad de su facultad determinadora a seis años (§ 7.7.5), fj. 611); y, v) No existió ocultamiento de algún tipo de renta, por lo que no era aplicable el plazo de caducidad extendida (§ 7.7.5), fj. 611 anverso y reverso).

6.6.- Se advierte en primer lugar, que al examinar el análisis de los jueces distritales respecto a la caducidad, se verifica que se cita el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario en distintos pasajes de la sentencia, tal como lo demuestran las partes subrayadas en la transcripción del fallo que consta en líneas anteriores (ver § 6.3.- que antecede), de las cuales se evidencia que los jueces efectuaron su ejercicio hermenéutico para llegar a determinar si operó -o no- la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria, y con el análisis descartan que dicho numeral sea aplicable al caso, en su lugar aplican el numeral 1 del art. 94 del CT.

Se evidencia que el análisis que los juzgadores hacen para determinar si se debe extender el plazo de caducidad de tres a seis años, concluye en que esto es factible cuando ª no se hubiere declarado en todo o en parteº, por lo que señalan que el SRI debía demostrar el ocultamiento de un rubro o tipo de renta (acorde al motivo por el cual se emitió la liquidación de pago original), sin que sea suficiente la simple diferencia numérica entre el valor declarado como ingreso, en contraste con lo que pudiere haber glosado la administración tributaria; para ello, refuerzan su análisis mediante citas a ciertos fallos expedidos por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, relacionados con la casuística. Por consiguiente, se evidencia que los jueces distritales entendieron el correcto alcance y espíritu de la norma, toda vez que comprendieron que debía demostrarse el ocultamiento de un rubro o tipo de renta para que sea aplicable el segundo numeral del artículo 94 del Código

Tributario (en cumplimiento de la jurisprudencia de la ex Corte Nacional de Justicia), de manera que no se produce la errónea interpretación de la norma sustantiva denunciada, pues no se evidencia que al referirse a ella le hubiesen dado un alcance mayor o menor al propio.

6.7.- Aunado a ello, cabe resaltar que en base a los hechos probados en instancia, se aprecia que la compañía actora -contrario a lo alegado por el SRI- justificó que no existió la diferencia detectada en los actos determinativos, mientras que la administración tributaria no logró demostrar el ocultamiento de un tipo de renta por parte de la empresa contribuyente, lo cual llevó al Tribunal Distrital al convencimiento de que el plazo de caducidad aplicable para el caso en concreto, era de tres y no de seis años, es decir, que se ajustaba al primer presupuesto del artículo 94 del Código Tributario. Nótese que la parte recurrente, no reprocha la aplicación del numeral 1 del art. 94 ibídem, norma aplicada por los jueces para llegar a su decisión, lo que vuelve al cargo intrascendente también por esta arista, y, lo que sí reprocha es la errónea interpretación del numeral 2, que si bien fue analizado por los jueces de instancia para determinar si se configuraba o no la caducidad, dicho análisis se dió para desvirtuar que esa sea la norma llamada a regular el asunto controvertido, por lo que, aplicaron el numeral 1 del referido artículo en su lugar, y aquello no fue observado por el casacionista.

6.9.- Así las cosas, no se configura la errónea interpretación del artículo 94 numeral 2 del Código Tributario, al amparo del caso 5 del artículo 268 del COGEP, a la luz de los hechos probados en instancia y a causa de la deficiente proposición del cargo, y por lo tanto, el recurso interpuesto debe ser rechazado.

7. Resolución

En virtud de todo el análisis que antecede, este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ª Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la Repúblicaº, resuelve:

7.1.- NO CASAR la sentencia de 13 de diciembre del 2023, a las 09h35, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2022-00042.

7.2.- En vista de que la parte recurrente es el Servicio de Rentas Internas, no existe caución rendida.

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

7.4.- Sin costas ni honorarios que regular.

7.5.- Notifíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resolución de fácil comprensión

No se configura el caso 5 del artículo 268 del COGEP, en virtud de los hechos probados en instancia, así como por las deficiencias advertidas en la construcción de la proposición jurídica que riñen la técnica casacional.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZA NACIONAL (E)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

291772505-DFE

Juicio No. 09501-2021-00517 RESOLUCION 321-2026

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 13 de mayo del 2026, las 13h22. 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. 09501-2021-00517.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía SALICA DEL ECUADOR S.A., presentó demanda de impugnación en contra del Acta de Determinación No. 09202124900888723, de 14 de julio de 2021, suscrita por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual se determina el Impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª i) ESTABLECER, si en el Acta de Determinación Nro. 09202124900888723 notificada el 19 de julio de 2021, se ha aplicado el Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se ha inobservado el Art. 41 de la Ley de Zonas Franca, Art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, la Disposición transitoria tercera del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones; ii) Si ha expirado el plazo de caducidad contemplado en el Art. 94 numeral primero del Código Tributario; y, iii) Si el acta de Determinación es nula conforme a lo alegado en la demanda, todo acuerdo del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016º.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió declarar con lugar la demanda presentada por la compañía SALICA DEL ECUADOR S.A., en contra de la Directora General y Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, consecuentemente la invalidez del Acta de Determinación impugnada No. 09202124900888723.

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

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

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

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 29 de septiembre del 2023, a las 16h55, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2021-00517, argumentando el caso 5 del art. 268 del COGEP.

1.4. Mediante auto de 15 de septiembre del 2025, a las 11h01, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional temporal de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación por el caso 5, del art. 268 del COGEP, por el cargo de falta de aplicación del art. 34 del Código Tributario; inciso final del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el año 2008, reformado por el artículo 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas vigente para el año 2008; y de la Disposición derogatoria octava de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria.

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 09501-2021-00517, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de diciembre de 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos

184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 12 de mayo de 2026 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La casacionista en la fundamentación del recurso señala que los hechos ciertos en el presente litigio, son que: la compañía SALICA es usuaria de la Zona Franca de Posorja y que fue calificada como usuaria de zona franca en el año 2008. Que en la sentencia emitida con fecha de 29 de septiembre del 2023, en el punto concerniente a determinar si en el acto impugnado al aplicarse el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se inobservó el artículo 41 de la Ley de Zonas Francas y la Disposición Transitoria Tercera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, establecen su análisis en los considerandos 7.5.3 al 7.5.5 que se detallan. Sobre la falta de aplicación del inciso final del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno reformado por el Artículo 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas vigente desde el ejercicio fiscal 2008: Que el Tribunal de instancia olvida que, antes de la entrada en vigencia de la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios, el artículo 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas sustituyó el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, normando su inciso final de la siguiente manera: ª(...) En la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier otro contribuyenteº. Que es decir, desde el año de 1999 no se reconocían otras exoneraciones más que aquellas que estén única y exclusivamente en la codificación del referido artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario interno, siendo que tal cambio normativo era también aplicable para las disposiciones

contenidas en la Ley de Zonas Francas. Que sin embargo de lo anterior y como lo puntualizan los juzgadores de instancia en el fallo recurrido, en el año de 2005, fue necesario que se publique la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios para hacer aplicables otros beneficios tributarios contenidos en diferentes cuerpos legales adicionales a los prescritos en el contenido del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, para el efecto, en el art. 10 de la Ley de Beneficios Tributarios, se disponía lo siguiente: ª Al final del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno codificada, reemplácese el punto por una coma y agréguese lo siguiente: ª Con excepción de lo previsto en la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios y en cuya Disposición General se establecía que: Los incentivos y beneficios tributarios que se conceden a través de la presente Ley, así como los previstos en la Ley de Zonas Francas relativos a la exoneración del Impuesto a la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, sólo podrán ser modificados o eliminados por una ley dictada expresamente para tal finalidadº. Que en la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas sólo se reconocía aquellas exenciones establecidas en la compilación del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno; resultó imperativo que mediante la Ley de Beneficios Tributario para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios se realice un alcance al referido artículo para hacer inclusión a las prerrogativas tributarias establecidas dentro de ese cuerpo legal a más de anexar en su disposición general a los beneficios tributarios establecidos en la Ley de Zonas Francas; es decir, el legislador ecuatoriano tuvo que puntualizar a través de la Ley de Beneficios Tributarios una disposición expresa en cuanto a la Ley de Zonas Francas para que tenga aplicabilidad efectiva. En lo referente a la falta de aplicación de la Disposición Derogatoria Octava de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria. Que el Tribunal de Instancia olvida que, en el año 2007, se expide la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, la cual, en su disposición derogatoria octava suprime por completo a la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios, en la cual se prescribe: ª (...) DISPOSICIONES DEROGATORIAS: (...) OCTAVA.- Se deroga la Ley 2005-20. ª Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas, Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Serviciosº publicada en el Registro Oficial 148 de noviembre de 2005º. Que siendo que, al derogar todo lo dispuesto en la Ley detallada, tal anulación también alcanzaba a los beneficios tributarios contemplados en

esa ley; es de esta manera que, desde el año 2008, para la determinación y liquidación del Impuesto a la Renta sólo y exclusivamente se reconocían aquellas exenciones establecidas en la compilación del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, tal y como se había contemplado y normado desde el año de 1999. Que la entrada en vigencia de la Disposición Derogatoria Octava de la Ley para la Equidad Tributaría en el Ecuador, el Tribunal de instancia no se percata que se configuró el presupuesto normativo determinado por la Disposición General de la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios, pues, mediante ley posterior se eliminó por completo el cuerpo legal en el que se establecía los incentivos y beneficios tributarios concedidos y reconocidos a través de esta, abarcando también a aquellos contenidos en la Ley de Zonas Francas. Que de lo expuesto se desprende que a partir del año 2008 única y exclusivamente se reconocían solo aquellas exoneraciones establecidas en el referido art. 9 y no otro cuerpo legal. Que establece que SÁLICA DEL ECUADOR S.A, se encuentra exenta del pago del Impuesto a la Renta del 2016, incluidas las cuotas por anticipo y demás valores, en virtud de los beneficios tributarios contenidos en el art. 41 de la Ley de Zonas Francas no le asistía al actor desde antes de que fuese calificada como usuaria de zona franca y que, mucho menos, se encontraba vigente o era aplicable para el ejercicio fiscal del 2016; siendo que, si el Tribunal hubiese observado la Disposición Derogatoria Octava de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, habría llegado a la conclusión de que, para el ejercicio fiscal del 2016, SÁLICA DEL ECUADOR S.A., no se encontraba asistida de exención alguna en cuanto al pago del Impuesto a la Renta. Respecto a la falta de aplicación del artículo 34 del Código Tributario: Que dicho artículo abona en el examen en tanto, es presupuesto reconocido por la norma que una exoneración prevista en una determinada disposición legal, puede posteriormente ser derogada o modificada; en ese sentido hay que recordar que el sistema fiscal en el Ecuador, por disposición constitucional, parte de la iniciativa el órgano ejecutivo como gestor de la Administración Pública; y, en ese contexto, las reformas fiscales que se traducen con la vigencia de disposiciones legales en el tiempo, indistintamente de la norma legal que se trate, es el reflejo de la política tributaria que intenta promover la Función Ejecutiva en un determinado momento; por lo tanto, siendo un presupuesto previsible, de acuerdo con nuestro marco jurídico, que una exoneración o beneficio fiscal puede perder efectividad por norma posterior, no es consecuente con lo anteriormente señalado que el órgano jurisdiccional de instancia no considere estas premisas

al momento de verificar si la parte accionante podía o no alegar la exoneración del Impuesto a la Renta prevista en el art. 41 de la Ley de Zonas Francas cuando su calificación de usuaria fue otorgada en un periodo fiscal en el que dicha exoneración no se encontraba vigente. Que la infracción cometida por el Tribunal es determinante en la parte dispositiva de la sentencia recurrida, puesto que, si los juzgadores hubieran observado lo dispuesto en la Disposición Derogatoria Octava de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, habrían comprendido que desde el año 2008, en adelante, para la determinación y liquidación del Impuesto a la Renta únicamente se encontraban reconocidas aquellas exenciones determinadas en el art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, conforme quedó normado de acuerdo al artículo 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, dejando por fuera cualquier otra exoneración contenida en otro cuerpo legal, incluyéndose, dentro de estas últimas, las prerrogativas tributarias establecidas en el art. 41 de la Ley de Zonas Francas. Que de haberse comprendido la implicación que tenía la Disposición Derogatoria Octava de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en concordancia de lo dispuesto en el art. 34 del Código Tributario, los jueces no habrían considerado que SÁLICA DEL ECUADOR, se encontraba exenta del pago del Impuesto a la Renta por el ejercicio fiscal del 2016, incluyendo las cuotas de anticipo y, por lo tanto, no se habría reconocido que no debe cancelar valor alguno por el impuesto. Que al haberse incurrido en el vicio de falta de aplicación de las normas denunciadas, por parte de los jueces de instancia, se establece que SÁLICA DEL ECUADOR, se encuentra exenta del pago del Impuesto a la Renta del 2016, incluidas las cuotas por anticipo y demás valores, siendo que los beneficios tributarios contenidos en el art. 41 de la Ley de Zonas Francas no le asistía al actor desee antes de que fuese calificada como usuaria de zona franca y que, mucho menos, se encontraba vigente o era aplicable para el ejercicio fiscal del 2016. Que si el Tribunal hubiese observado y aplicado lo dispuesto en la Disposición Derogatoria Octava de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, lo puntualizado en el art. 34 del Código Tributario y el inciso final del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente desde el 2008, habría llegado a la conclusión de que, para el ejercicio fiscal del 2016, SÁLICA DEL ECUADOR S.A., no se encontraba asistida de exención alguna en cuanto al pago del Impuesto a la Renta y, por ende, se hubiese resuelto rechazar la demanda planteada en su totalidad y confirmar el acto administrativo impugnado. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La compañía SÁLICA DEL ECUADOR S.A., en la contestación al recurso de casación

señala: Que previo al análisis sobre la sustentación del recurso extraordinario de casación planteado, es indispensable dejar sentado, que a la fecha de sustanciación de este recurso, el problema jurídico planteado por el presente caso se encuentra resuelto de manera vinculante mediante el fallo de triple reiteración emitido mediante Resolución No. 17-2024 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia de fecha 18 de septiembre del 2024. Que en dicha Resolución, la Corte Nacional de Justicia identifica y resuelve dos aspectos del problema jurídico planteado: a) una antinomia entre la exoneración de impuesto a la renta concedida a las zonas francas en virtud de la derogada Ley de Zonas Francas y su normativa correlacionada, y el candado legal contenido en el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, b) las implicaciones sobre la consideración y el reconocimiento del derecho a la seguridad jurídica. Sobre la Falta de aplicación del inciso final del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno: Que la sentencia dictada dentro de la causa 09501-2013-0042 señala: ª La modificación del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el artículo 20 de la Ley No. 99-24 de la Ley para la Reformas de las Finanzas Públicas (Registro Oficial Suplemento No. 181 del viernes 30 de abril de 1999), Que incluyó en su parte final ª En la determinación y liquidación del impuesto a la renta NO SE RECONOCERÁN MÁS EXONERACIONES QUE LAS PREVISTAS EN ESTE ARTÍCULO, aunque en otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente no implicaba mayor variación a lo que ya señalaba el texto original del año 1989 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el que se establecía que las exoneraciones del impuesto a la renta eran ª únicamente º los ingresos previstos en dicho artículo y el artículo 13 de la misma ley º . Que el argumento sobre el cambio del ordenamiento jurídico y la novedad del candado normativo para el establecimiento de exoneraciones en materia del impuesto a la renta queda sin sustento alguno. Que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia se ha pronunciado sobre la ineficacia de la disposición contenida en el último inciso del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario interno, habiéndose dado el trabajo de demostrar que frases como esta nunca impidieron que otras normas de distintos cuerpos legales incluyeran exoneraciones en materia del impuesto a la renta, creadas por un acto normativo válido y acatadas por la propia administración tributaria. Que la Sala Especializada ha reconocido que es recurrente que el legislador emplee frases rituales como la del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno para tratar de imprimir a la ley que se crea en cada momento, una permanencia en el tiempo y una fuerza vinculante mayor a la de los cuerpos

normativos creados con anterioridad. Que habría que considerar también que la Ley de Zonas Francas en el año 1999 realizó el mismo ejercicio al blindar su vigencia mediante su art. 61 que señalaba su carácter de especial y prevaleciente sobre otra de carácter general o especial que se le oponga, y que dicha ley no podía ser modificada o derogada por otra ley, a menos que se dicta expresamente para este fin. Que sobre la contradicción normativa entre el art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el art. 41 de la Ley de Zonas Francas ya la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en el propio fallo de triple reiteración antes citado, han señalado que la misma no puede resolverse en aplicación de los criterios jerárquico y de especialidad, y que en su lugar lo que corresponde en virtud de la aplicación del criterio cronológico es la prevalencia de la Ley de Zonas Francas bajo la consideración de la ratificación normativa en el tiempo de los incentivos concedidos a las zonas francas, a través de disposiciones como las contenidas en la Disposición General de la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios o la Disposición Transitoria Tercera del Código Orgánico de la Producción, Comercio Exterior e Inversiones del año 2010. Que la disposición transitoria del Código Orgánico de la Producción, Comercio Exterior e Inversiones es relevante en este proceso, considerando que es la normativa alegada más reciente y que la misma reconoce la vigencia de las condiciones de operación que les fueron concedidas a las zonas francas. Que las alegaciones del recurrente respecto de la falta de aplicación de la Disposición Derogatoria Octava de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador (2007), por medio de la cual se deja sin efecto la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de servicios son inocuas pues no se trata del único reconocimiento normativo expreso que se realiza a los incentivos para las zonas francas (COPCI 2010), además de que no han podido argumentar efectivamente en contra de lo dispuesto en el último inciso del art. 34 del Código Tributario que reconoce que las exenciones concedidas por un plazo determinado subsisten hasta su expiración a pesar de que se deroguen por ley posterior; siendo entonces un contrasentido alegar en el recurso extraordinario de casación su falta de aplicación, al ser esta disposición evidentemente desfavorable para los fines que persigue la administración tributaria. Que por lo expuesto solicita que se rechace el recurso de casación y se confirme la sentencia venida a grado.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en falta de aplicación del art. 34 del Código Tributario, del inciso final del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el año 2008, reformado por el artículo 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas vigente para el año 2008 y de la Disposición derogatoria octava de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria; al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

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

6.1.1. 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. Para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.1.2. Sobre la falta de aplicación Luis Tolosa señala que: ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ª la infracción directa típicaº, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto¼ º (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359).

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

CÓDIGO TRIBUTARIO

> ª Art. 34.- Derogatoria o modificación. - La exención, aun cuando hubiere sido concedida en atención a determinadas situaciones de hecho, podrá ser modificada o

derogada por ley posterior. Sin embargo, la concedida por determinado plazo, subsistirá hasta su expiración".

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

"Art. 9.- EXENCIONES. - Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: (¼) En la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente".

LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA.

DISPOSICIONES DEROGATORIAS¼ ªOCTAVA.- Se deroga la Ley 2005-20, ªLey de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios" publicada en el Registro Oficial 148 de 18 de noviembre de 2005".

6.3. Debe considerarse que, dado lo extraordinario del recurso de casación, se debe observar la formalidad del mismo, que orienta al juzgador para su resolución, así como el principio de limitación, por el cual el juez debe pronunciarse exclusivamente respecto a la denuncia que efectúa el recurrente, por ello es que el recurso debe ser técnico y preciso, ya que guiará al juzgador a analizar la sentencia y revisar si es que ha existido o no violación de la normativa, pero siempre dentro del marco y los parámetros establecidos por el recurrente en su escrito; consecuentemente es el casacionista que obligatoriamente determina en qué parte de la sentencia recurrida se configura el vicio.

En el presente caso establece el casacionista que el vicio de la falta de aplicación denunciado se configura en el punto concerniente a determinar si en el acto impugnado al aplicarse el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se inobservó el artículo 41 de la Ley de Zonas Francas y la Disposición Transitoria Tercera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

6.4 El Tribunal A quo en la sentencia de instancia en su parte pertinente señala lo siguiente:

ª 7.5) Para establecer si en el Acta de Determinación Nro. 09202124900888723 notificada el 19 de julio de 2021, se ha aplicado el Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se ha inobservado el Art. 41 de la Ley de Zonas Franca, Art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, la Disposición Transitoria Tercera del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, se indica: 7.5.1) La parte actora en su demanda presentada expone en lo pertinente: La Corte Nacional de Justicia se ha pronunciado en fallos dictados dentro de los procesos judiciales, en los que se ha confirmado la aplicación de la exoneración de impuesto a la renta contemplada en el Art. 41 de la Ley de Zonas Francas; y, como consecuencia de lo expuesto, SALICA se encuentra exonerada del pago de impuesto a la renta, pues su calificación como usuaria de la Zona Franca de Posorja, que consta registrada en la Resolución CONAZOFRA 2008-09 publicada en el Registro Oficial 356 de 10 de junio de 2008 se mantiene vigente hasta el año 2023, de conformidad con lo previsto en el Art 43 de la Ley de Zonas Francas, en función al tiempo de autorización de la referida Zona Franca otorgada mediante Decreto Ejecutivo 1039 publicado en el Registro Oficial 210 del 13 de noviembre de 2003.- En el mismo sentido, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 41 literal g) de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en el año 2016, SALICA se encontraba exonerada de la obligación de declarar y pagar anticipos de impuesto a la renta del citado ejercicio, pues la totalidad de sus ingresos se encuentran exentos en los términos del Art. 41 de la Ley de Zonas Francas que han mencionado previamente. La parte demandada en el escrito de contestación a la demanda expone: El Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno prevalece sobre el Art. 41 de la Ley de Zonas Francas, en consecuencia no es procedente reconocer la exoneración mencionada en al artículo 41 como lo establece la Disposición Final Cuarta de la Ley 99-24 para la Reformas de la Finanzas Públicas, ratificada a través de los criterios que mantiene la Corte Nacional de Justicia, por lo tanto, de conformidad con el artículo 9 de la mencionada Ley no caben más exoneraciones aun cuando se establezcan leyes especiales, así es que Sálica del Ecuador no tiene derecho a la exoneración que fue establecida en la Ley de Zona Franca.- 7.5.2) En el Acta Determinación Nro. 09202124900888723, emitida el 14 de julio del 2021, por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, que es materia de impugnación en la presente causa, se indica con relación al objeto de controversia, lo siguiente: ª ¼ el sujeto pasivo SALICA DEL ECUADOR S.A. no es beneficiario de la exoneración del pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016, en calidad de usuario de Zona Franca, considerando que la Ley de

Régimen Tributario Interno es la norma especializada en lo relacionado al impuesto a la renta, misma que no considera exoneración alguna para este tipo de ingresos.º.- También indica; ª¼ del análisis realizado por la Administración Tributaria dentro del presente proceso de determinación y al amparo del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no considerará para la liquidación del impuesto a la renta del período fiscal 2016, los valores consignados por el sujeto pasivo SALICA DEL ECUADOR S.A., en la casilla Nro. 872 ªEXONERACIONES Y REBAJAS AL ANTICIPOº de la declaración de Impuesto a la Renta del año 2015 y que debió ser pagado en el año 2016, por lo que, el contribuyente deberá tributar por impuesto a la renta sin considerar para ello exoneración alguna.º.- ª¼ Conforme a lo señalado por los auditores externos en su Informe sobre el Cumplimiento Tributario respecto a que el contribuyente está exento de pago de impuestos por encontrarse en zona franca, debemos remitimos al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el año 2016 que detalla los ingresos exentos para fines de determinación y liquidación del impuesto a la renta, el mismo no menciona en alguno de sus numerales que estos ingresos deban ser considerados como exentos. Si bien es cierto, el artículo 41 de la Codificación de la Ley de Zonas Francas, estipula la exención del pago del ciento por ciento del impuesto a la renta a las empresas administradoras y los usuarios de zonas francas, el artículo 4 del Código Tributario es claro en mencionar que son las leyes tributarias las que determinarán las exenciones de impuestos y en el caso del Impuesto a la Renta el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno detalla cada uno de los ingresos que son exclusivamente considerados como exentos y entre ellos no se encuentran estipulados expresamente los ingresos percibidos en zonas francas, o los ingresos por cobro de tasas aeroportuarias internacionales, por lo tanto estos están gravados con el Impuesto a la Renta, por lo cual, su representada debió declarar y pagar las dos cuotas de anticipo de Impuesto a la Renta por el período fiscal 2016 ya que no le asiste ningún tipo de exenciones.º.- 7.5.3) La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en el Recurso No. (09502-2015-00105) en el numeral: 12.1.26 señala: ªLa Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios (Registro oficial No. 148 del viernes 18 de noviembre de 2005), introdujo la exoneración del impuesto a la Renta por inversiones en ciertas áreas productivas (artículo 3 y 1) reformando además, con su artículo 10, el artículo 9 de la LRTI para incluir como caso de exoneración del Impuesto a la Renta a la Ley de Beneficios Tributarios. Aun cuando, en ese

fragmento, la Ley podría sugerir que, en efecto, la introducción de una exoneración requería además reformar el artículo 9 de la LRTI para que quede consagrada la exención, la misma Ley de Beneficios Tributarios indicó en su disposición general ªque los incentivos y beneficios tributarios que se conceden a través de la presente ley, ASÍ COMO LOS PREVISTOS EN LA LEY DE ZONAS FRANCAS RELATIVOS A LA EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA y del Impuesto al Valor Agregado, sólo podrán ser modificados o eliminados por una ley dictada para el efectoº; expresión imposible de realizar si el legislador hubiera considerado que las exoneraciones detalladas en dicha ley habían sido derogadas en el año 1999 por efecto de la reforma del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, o que, sin estar derogadas, eran ya ineficaces por la aplicación exclusiva de este último artículo. 12.1.27 La derogatoria a la Ley de Zonas Francas por parte del literal n) de las Disposiciones Derogatorias del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones (Registro Oficial Suplemento 351 del miércoles 29 de diciembre de 2010) denota que dicho cuerpo legal estaba vigente hasta entonces. Tal derogatoria fue posterior a la fecha en que se emitió la concesión de zona franca (de la compañía contribuyente que fue declarado usuario en el año 2008), porque el beneficio de usuario se extiende hasta que termine dicha concesión, que se mantendría de acuerdo a la Tercera Disposición Transitoria del mismo Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, abarcando en consecuencia el ejercicio económico 2008. Con ello el legislador cumplió lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 34 del Código Tributarioº. En el numeral 12.1.31 consta; ªEn función de lo señalado en los apartados anteriores, no se considera que el Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno deba prevalecer por especialidad respecto a la Ley de Zonas Francas, ni que la reforma del Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno efectuada en el año 1999 haya ocasionado la pérdida de eficacia y vigencia a la norma que establecía la exoneración del impuesto a la renta en la Ley de Zonas Francas. Por esta razón, esta última exoneración coexistía con las referidas en la Ley de Régimen Tributario Internoº; y, en el numeral 9.2.13 se señala: ªEn conclusión, la violación del precepto legal en que ha incurrido el Tribunal, ocasiona que se ratifique el desconocimiento de la exoneración al impuesto a la renta de la empresa actora en el ejercicio de sus actividades como usuaria de zona franca que fue establecida en la Ley de Zonas Francas desde su promulgación en el año 1991 hasta su derogatoria en el año 2010, debiendo respetarse el tiempo que en su oportunidad le fue concedido a la compañía para actuar como operadora de la zona franca, conforme a la tercera

disposición transitoria del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones.º. 7.5.4) La Resolución No. 2008-09, emitida por el Consejo Nacional de Zonas Francas (CANAZOFRA) publicada en el Registro Oficial 356 de fecha 10 de junio de 2008, indica en lo pertinente; ªQue el 27 de marzo del 2008 la Junta Universal Extraordinaria de la Compañía Zona Franca de Posorja, ZOFRAPORT S.A., conoció y resolvió aprobar la solicitud presentada por la empresa SALICA DEL ECUADOR S. A., para su calificación como usuaria de zona franca; Que mediante sesión ordinaria de Consejo de lunes 28 de abril del 2008, se conoce el informe ejecutivo No. 33-08 de 15 de abril del 2008, y se establece que no existen objeciones a la calificación de la empresa SALICA DEL ECUADOR S. A.; y, En ejercicio de las facultades que le confieren el Decreto Ejecutivo No. 2134 de 29 de septiembre del 2004, publicado en el R. O., de 7 de octubre del 2004, que reforma el Art. 24 del Reglamento a la Ley de Zonas Francas, RESUELVE: Art. 1.- Registrar la calificación de la Empresa SALICA DEL ECUADOR S. A., para la actividad pesquera en todas sus fases, especialmente en procesamiento o transformación de productos derivados de la pesca para exportación de un 90%...º.- 7.5.5) La Disposición Transitoria Tercera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, establece; ªTERCERA.- Las zonas francas cuyas concesiones han sido otorgadas al amparo de la Ley de Zonas Francas, continuarán en operación bajo las condiciones vigentes al tiempo de su autorización, por el plazo que dure su concesión. No obstante, las empresas administradoras y usuarias de las actuales zonas francas deberán sujetarse administrativa y operativamente a las disposiciones del presente Código.º.- 7.5.6) Por lo expuesto, el Tribunal considera; que de acuerdo a la Ley de Zonas Franca, la empresa actora en este proceso SALICA DEL ECUADOR S.A., es usuaria de la Zona Franca de Posorja ZOFRAPORT S.A., y por lo tanto, beneficiaria de la exoneración del impuesto a la renta durante el ejercicio 2016, hasta que culmine la concesión prevista en la Tercera Disposición Transitoria del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, descrita anteriormente, en consecuencia se declara, la nulidad del Acta de Determinación No. 09202124900888723 emitida el 14 de julio de 2021, por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, notificada el 19 de julio del 2021, en donde se establecen valores a pagar, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016, más los respectivos intereses, desde el 13 de abril de 2017 hasta la fecha de pago de las obligaciones determinadas; El Recargo del 20%; Intereses por Anticipo de Impuesto a la Renta de la cuota de julio calculados desde el 13 de julio al 12 de abril de 2017; y, los

Intereses por Anticipo de Impuesto a la Renta de la cuota de septiembre calculados desde el 13 de septiembre de 2016 al 12 de abril de 2017º.- (el subrayado es de esta Sala de casación).

6.5 De ello se verifican como hechos probados y/o no controvertidos, los siguientes: i) Que mediante Resolución No. 2008-09, emitida por el Consejo Nacional de Zonas Francas (CONAZOFRA) publicada en el Registro Oficial 356 de fecha 10 de junio de 2008, se estableció: ªQue el 27 de marzo del 2008 la Junta Universal Extraordinaria de la Compañía Zona Franca de Posorja, aprobó la solicitud presentada por la empresa SALICA DEL ECUADOR S. A., para su calificación como usuaria de zona franca; ii) Que mediante sesión ordinaria de Consejo de lunes 28 de abril del 2008, se conoció el informe ejecutivo No. 33-08 de 15 de abril del 2008, y se estableció que no existen objeciones a la calificación de la empresa SALICA DEL ECUADOR S. A.; y, se RESOLVIÓ registrar la calificación de la Empresa SALICA DEL ECUADOR S. A., para la actividad pesquera en todas sus fases, especialmente en procesamiento o transformación de productos derivados de la pesca para exportación de un 90%...º; iii) Que, la calificación como usuaria de la Zona Franca de Posorja, se mantiene vigente hasta el año 2023, de conformidad con lo previsto en el Art 43 de la Ley de Zonas Francas, en función al tiempo de autorización de la referida Zona Franca otorgada mediante Decreto Ejecutivo 1039 publicado en el Registro Oficial 210 del 13 de noviembre de 2003.

6.6 Es pertinente iniciar señalando que el Tribunal de instancia en la sentencia se refiere a un fallo de Corte Nacional de Justicia que resuelve un caso similar, y lo acoge para su decisión. En esta cita que realiza -explica dicho fallo- porqué no tiene prioridad el art. 9 LRTI sobre las normas especiales de la Ley de Zonas Francas y otras, y, refiere a varias normas y hechos que derivan en conjunto a que se reconozca la exoneración de la usuaria de Zonas Francas.

De ello se verifica que el Tribunal A quo, citó el art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno como parte de su análisis y para sustentar por qué dicha norma no era la llamada a regular los hechos analizados. Adicionalmente se evidencia que los juzgadores de instancia se fundamentan en el art. 34 del Código Tributario, 41 de la Ley de Zonas Francas y en la Tercera Disposición Transitoria del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, normas estas sí aplicadas para llegar a una decisión, esto es, en función de estas normas se llegó a la decisión de señalar que SALICA DEL ECUADOR se encontraba exonerada del Impuesto a la Renta hasta el fin de su calificación como usuaria de Zonas

Francas.

Entonces, de esto se evidencia que no prospera la falta de aplicación del art. 34 del Código Tributario, pues esta norma si se aplicó para llegar a una decisión, por lo que se desecha el cargo. Por otro lado, la falta de aplicación de la Disposición derogatoria octava de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, alegada, carece de trascendencia, pues primero no señaló que norma fue aplicada indebidamente en su lugar, y, segundo, no se reprochó la Tercera Disposición Transitoria del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, norma fundamental utilizada en instancia para decidir, lo cual hace que carezca de trascendencia el cargo alegado.

Finalmente, verificados los hechos probados y/o no controvertidos referidos, se observa que no correspondía aplicar a dichos hechos ni el art. 9 LRTI ni la disposición derogatoria octava, reprochadas por el casacionista, por ser intrascendentes, y por no haberse construido la contracara de dichos cargos, como corresponde. Por lo que se evidencia que tanto por forma como por fondo, no prosperan los vicios casacionales alegados.

6.7 Para concluir, es pertinente señalar que la derogatoria a la Ley de Zonas Francas de forma expresa se determina en el literal n) de las Disposiciones Derogatorias del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, (Registro Oficial Suplemento No. 351 del miércoles 29 de diciembre de 2010), en su disposición transitoria tercera dispuso: ª Tercera.- Las zonas francas cuyas concesiones han sido otorgadas al amparo de la Ley de Zonas Francas, continuarán en operación bajo las condiciones vigentes al tiempo de su autorización, por el plazo que dure su concesión. No obstante, las empresas administradoras y usuarias de las actuales zonas francas deberán sujetarse administrativa y operativamente a las disposiciones del presente Códigoº; de lo mencionado se establece que la Ley de Zonas Francas estaba vigente hasta entonces y justamente por ello en el fallo se señala que se cumplió lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 34 del Código Tributario (norma aplicada en el fallo de instancia).

7. Decisión

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

7.2. No casar la sentencia de 29 de septiembre del 2023, a las 16h55, expedido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2021-00517.

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

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión.

El análisis en casación encuentra que no se configura el caso 5 del art. 268 del COGEP, ya que de los hechos probados se determina que la compañía actora es beneficiaria de exoneración por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016, al amparo de la Ley de Zonas Francas; consecuentemente no se configura la falta de aplicación de los artículos denunciados, considerando que uno de ellos si fue aplicado en el fallo.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZA NACIONAL (E)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL



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

ML/MG

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.