EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

SENTENCIAS, RESOLUCIONES, JUICIOS Y AUTOS

R 215, R 216, R 217, R 219, R 220

Año II - Nº 382 - 69 páginas
Quito, miércoles 28 de octubre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

230070024-DFE

Juicio No. 09501-2018-00422 RESOLUCION 215-2024

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 29 de abril del 2024, las 09h47. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la Jueza Nacional Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño por excusa del Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita quien reemplaza al Dr. José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional y Dr. Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 09501-2018-00422.

1.- Antecedentes procesales

1.1. Mediante Liquidacioń de Pago por Diferencias No. 07201706500862253, respecto de la casilla 7999 ª total costos y gastosº, se establecieron diferencias que guardan relacioń a dos comprobantes de venta del proveedor LIDERGESTION S.A. glosados por cuanto las transacciones carecen de esencia económica reflejadas en los comprobantes, por concepto de impuesto a la renta del anõ 2015.

1.2. Mediante Resolucioń No. 117012018RREC069041 dictada el 16 de marzo de 2018 (notificada el 20) por el Subdirector General de Cumplimiento Tributario se atendió el reclamo y se confirmo´la referida Liquidacioń.

1.3. El señor Luiggi Iván Arias Lazo, en calidad de gerente general de la compañía ALPHACELL S.A., interpuso acción de impugnación en contra de la Resolución No. 117012018RREC069041, con los fundamentos de hecho y de derecho constantes en su demanda.

1.4. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por MONICA ALEXANDRA HEREDIA PROAÑO C=EC L=QUITO CI 1707744130

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

Tributario con sede en Guayaquil, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció como objeto de la controversia: ª ***6.1.1)*** *Establecer si existe sustancia económica en las transacciones cuestionadas por la administración tributaria;* ***6.1.2)*** *Establecer si la resolución está suficiente y correctamente motivada.* ***6.1.3)*** *Establecer si se ha afectado los principios de buena fe y de seguridad jurídica al desconocer las transacciones realizadas por los proveedores en el momento en que constaban con la autorización del SRI para realizarlas.* ***6.1.4)*** *Establecer si la determinación en función de una supuesta falta de realidad económica podría realizarse a través del mecanismo de comunicación de diferencias y liquidación de pago, o si era imprescindible, hacerlo mediante una determinación regular.* ***6.1.5)*** *Establecer si el contribuyente realizó el pago de los valores controvertidos al SRI, y si en función de lo que se resuelva en los cuatro puntos anteriores, en referido pago deviene o no en indebido, y en consecuencia si procede o no ordenar su devolución con intereses al contribuyente*º .

1.5. Mediante sentencia de mayoría dictada el 20 de diciembre del 2018, las 11h12, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, provincia del Guayas, se resolvió: ª *declarar sin lugar a la demanda, confirmándose la resolución impugnada y la liquidación de pago que le antecedió.*º

1.6. El señor Juan Carlos Larrea Valencia, en calidad de procurador judicial de la compañía ALPHACELL S.A., interpuso recurso de casación (fs. 475 a 484), el cual es calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 17 de enero del 2019, a las 11h09 y remitió el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.7. Mediante auto de 13 de febrero del 2023, las 11h33 se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por la parte **actora** por **falta de motivación** de la sentencia recurrida infringiendo los artículos 76.7.I) de la Constitución de la República del Ecuador, 89 del Código Orgánico General de Procesos y 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial **(caso 2).**

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 9 de junio del 2023, a las 12h45, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Actúa en la presente causa la doctora Mónica Heredia Proaño por excusa presentada por el Dr. Fernando Cohn, quien conforma el tribunal de jueces por delegación del Presidente de la Corte Nacional de Justicia, Dr. José Suing Nagua conforme se desprende del acta de sorteo del jueves 9 de febrero de 2024, según Oficio Nro. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha.

3.- Validez procesal

De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el jueves 25 de abril del 2024, a las 14h45.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. Fundamentación del recurso.- Por el caso 2 del art. 268 del COGEP**,** alega la recurrente que la sentencia adolece de una motivación suficiente; al **r**especto, el casacionista indica que: **1)** la sentencia de mayoría no cumple con el requisito de la motivación debida y suficiente al no aportar disposición legal o reglamentaria que justifique las conclusiones sobre la inexistencia de sustancia económica en las transacciones cuestionadas por la Administración Tributaria y que fundamente la decisión del Tribunal; **2)** Refiere que en el apartado 7 de la sentencia, denominado justamente ª motivaciónº, el Tribunal analiza en el acápite 7.5 (numerales 7.5.1 a 7.5.5 inclusive) el punto de la controversia relacionado con la existencia o no de tal sustancia o realidad económica. **3)** Que en todo ese análisis no enuncia disposición normativa que sirva de fundamento sustantivo para las conclusiones a que va arribando hasta llegar a la decisión final. **4)** Que de esta manera, se puede apreciar que el fallo no exhibe ningún fundamento legal o reglamentario que permita sustentar la principal conclusión en la que se sustenta su decisión, esto es, la conclusión a la que llega el Tribunal en el acápite 7.5.5, cuando señala: ª No basta el contrato y las liquidaciones para demostrar que el servicio fue brindado, sino que se requería alguna constancia de la efectiva realización del servicio contratado, para acreditar la cuenta de la obligación a que hace referencia la Resolución No. 07-2016 de la Corte Nacional de Justiciaº. No se hace referencia a ninguna norma, únicamente se cita la indicada Resolución, pero sin explicar por qué se debe necesariamente entender que el sentido de dicha Resolución se enlaza con el presente caso, de forma tal que para acreditar la ª fuente de la obligaciónº no basten dos elementos probatorios aportados en el proceso por la parte actora (como lo reconoce expresamente el fallo de mayoría en el apartado 7.5.4), sino que, en forma meramente genérica se señale que hacía falta alguna otra prueba adicional, sin explicar la base normativa para aquella exigencia. **5)** Que la sentencia (fallo de mayoría) en este punto no evidencia ningún fundamento normativo de carácter

sustantivo que sustente la exigencia de un tercer elemento probatorio (distinto del propio Contrato y de los informes que contenían las liquidaciones de las comisiones en función de los montos de las ventas). **6)** Que respecto de la mera referencia de la Resolución No. 07-2016, no existe ningún análisis sobre la pertinencia de la aplicación de la misma al caso concreto, en el sentido en que se ha pronunciado el voto de mayoría, esto es, que para verificar la denominada ªfuente de la obligaciónº y que efectivamente se haya prestado el servicio, no baste la presentación de los elementos probatorios aportados por Ia actora (contrato e informes) sino que haga falta alguna otra prueba distinta, sin explicar por qué ni con qué sustento legal. **7)** Que la simple referencia a la Resolución No. 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia constituyen los únicos elementos que considera el Tribunal para señalar, en la parte final del apartado 7.5: ªPor ello, este Tribunal concluye que las transacciones desconocidas por el SRI no tienen sustancia económica, correspondiendo que se confirme lo actuado por la administración tributariaº. **8)** Que esta falta de motivación (no justificar por qué, para verificar la fuente de la obligación, ªno bastaº el contrato y los informes que contienen las liquidaciones) como lo reconoce el voto salvado.

4.2 Contestación por la parte demandada.- De los recaudos procesales revisados la parte demandada no ha dado contestación al recurso de casación.

5.- Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, interpuesto por la parte **actora** incurre en el caso **segundo** del art. 268 del COGEP, esto es por **falta de motivación** de la sentencia recurrida infringiendo los artículos 76.7.I de la Constitución de la República del Ecuador, 89 del Código Orgánico General de Procesos y 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

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

> 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 motivación. (¼)º

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

6.2. Alcance doctrinario de la motivacioń. Diversos autores se han referido a este elemental principio procesal, en tal sentido, la autora Gladis E. de Midoń, en su obra ªLa Casacioń Control del Juicio de Hechoº, (Rubinzal Culzoni Editores, Buenos Aires Argentina, 2001, p. 20), manifiesta que:

ªPara alcanzar sus fines garantistas es inevitable que la motivacioń sea autosuficiente, en el sentido de abastecerse, expresando no solo las conclusiones decisivas sino, fundamentalmente, las razones en que tales conclusiones se basan. No basta pues, como bien dice Carrio´, que la sentencia tenga fundamentos, porque es preciso que eśtos esteń a su vez fundados. Sin esa baśica motivacioń no es posible hablar en lenguaje constitucional de sentencia, pues hueŕfana de razonados fundamentos no hay nada, añadira´Morello, que en un acto de voluntad inepto de por si para constituirse en fuente juriǵena de derechosº.

Por su parte, el Dr. Santiago Andrade Ubidia, en el libro ªLa Casacioń Civil en el Ecuadorº, Andrade & Asociados, Fondo Editorial, Quito, 2005, p. 138, considera que:

ªLa motivacioń de la sentencia constituye un elemento intelectual, de contenido criťico, valorativo y loǵico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho que el juez apoya su decisioń. Su exigencia es una garantiá de justicia a la cual se le ha reconocido jerarquiá constitucional, como derivacioń del principio de inviolabilidad de la defensa en juicio. Por la motivacioń, ademaś se asegura la publicidad de la conducta de los jueces y el control popular sobre el desempeñõ de

> *sus funciones, esencial en un reǵimen republicano. Por ella tambień podrań los interesados conocer las razones que justifican el fallo y decidir su aceptacioń o impugnacioń*º .

En el mismo sentido, Oswaldo Alfredo Gozaini, en su obra ª El Derecho Procesal Constitucional, El Debido Procesoº, Rubinzal Culzoni Editores, Buenos Aires Argentina, 2004, p. 428 refiere que; la motivacioń no es otra cosa que:

> ª *...la progresividad del derecho de las partes y la obligacioń constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentacioń que puede resultar suficiente con la aplicacioń mecańica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad polit́ica propia de la justificacioń de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantiá constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido proceso*º .

En base a lo antes mencionado, es claro entonces que la motivacioń es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones publicas, ya sea en el aḿbito administrativo o judicial, motivar es explicar la manera en que las normas juriḍicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis del proceso, luego de que eśtos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas.

6.3. Precedentes constitucionales. Sobre la motivacioń, la Corte Constitucional, a traveś de su sentencias de caraćter vinculante ha manifestado: que para la motivacioń existe cuando se evidencia una argumentacioń juriḍica suficiente, si la estructura mińimamente esta´ integrada por: **(i)** Una fundamentacioń normativa suficiente; y, **(ii)** Una fundamentacioń faćtica suficiente (Sentencia 1158 17EP/21 de 20 de octubre del 2021).

En el párrafo 62. de la misma sentencia 1158-17-EP/21 ha dicho:

> ª *A la hora de evaluar si las fundamentaciones normativa o fáctica de una argumentación jurídica son suficientes, se debe tener en cuenta, no solamente el contenido explícito del texto de la resolución, sino también su contenido implícito, pues no cabe esperar que dicho texto exprese todos los componentes del razonamiento. En efecto, la jurisprudencia de esta Corte ha señalado: para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos*

mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban estar explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto".

Como si no fuera suficiente, de forma más amplia y clara ha dicho:

ª 24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptadaº (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021).

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

Constitución de la República del Ecuador

*ª **Art. 76.-** En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (¼) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (¼). l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionadosº .*

Código Orgánico 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 casación".

Código Orgánico de la Función Judicial

"**Art. 130.- Facultades jurisdiccionales de las juezas y jueces**.- Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: (...)".

6.5. Caso sub judice a resolver: Para resolver el recurso de casación interpuesto por falta de motivación, Sala casacional realiza las siguientes consideraciones:

6.5.1. El recurrente tal como se señaló en el punto 4.1. de esta sentencia fundamenta su recurso en la sentencia de mayoría no cumple con el requisito de la motivación al no aportar disposición legal o reglamentaria que justifique las conclusiones sobre la inexistencia de sustancia económica en las transacciones cuestionadas por el SRI; únicamente se cita la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia que se refiere a que para que un gasto sea deducible no solo debe cumplirse los deberes formales sino acreditar la materialidad del gasto, es decir la efectiva realización del servicio contratado o la "fuente de la obligación" pero que, no existe ningún análisis sobre la pertinencia de la aplicación de la misma al caso concreto, y no valora la presentación de los elementos probatorios aportados por ellIa (contrato e informes) sin que haga falta alguna otra prueba distinta, sin explicar por qué ni con qué sustento legal; y ellos son los únicos elementos que considera el Tribunal de instancia para concluir que las transacciones desconocidas por el SRI no tienen sustancia económica, y confirma la glosa.

6.5.2. Es importante para la decisioń del caso, partir del objeto de la controversia el cual fue transcrito en el iťem 1.4 de esta sentencia y conforme al cuestionamiento del recurrente respecto de la falta de motivación se concentra en establecer si existe sustancia económica en las transacciones cuestionadas por la administración tributaria.

6.5.3. Es el cuestionamiento de la recurrente, la supuesta insuficiencia normativa en la sentencia de mayoría en referencia a la casilla 7999 ª total costos y gastosº que guardan relación a dos comprobantes de venta del proveedor LIDERGESTION S.A. por carecer de esencia económica las transacciones reflejadas en esos comprobantes, en la declaración impuesto a la renta del año 2015. Al respecto, del fallo de mayoría se evidencia el siguiente análisis en cuanto al punto de la litis en el que ha basado su cuestionamiento el recurrente:

> *ª 7.5) En lo que tiene que ver con la existencia de sustancia económica en las transacciones cuestionadas por la administración tributaria, este Tribunal considera: 7.5.1)* ***El artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno*** *establece que son gastos deducibles los que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos; 7.5.2) El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante* ***Resolución N° 07-2016****, publicada en el Registro Oficial N° 894, de 1 de diciembre de 2016, dispuso: ª Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del calculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencia formal-material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio...º ; 7.5.3) De la prueba practicada detallada en el numeral 6 de esta sentencia, se desprende que está demostrado que el proveedor cuestionado Lidergestion S.A. tiene como una de las actividades en el objeto social la de intermediación comercial y promociones comerciales, lo que es compatible con el tipo de servicio que se refleja en los comprobantes de venta de las transacciones observadas, que las transacciones fueron facturadas por el proveedor, hubo las retenciones en la fuente y los pagos; que el servicio fue contratado por escrito, que las transacciones fueron registradas contablemente; 7.5.4) En cuanto a la real y efectiva prestación del servicio, la única prueba presentada por la parte actora es el contrato celebrado entre Alphacell y Lidergestion y las liquidaciones de las comisiones en función de los montos de las ventas;* ***7.5.4) En cuanto al proveedor cuestionado, Lidergestion S.A., tal como se refirió en el numeral 6 de esta sentencia, la parte demandada practicó prueba que demostraba su anormal***

> ***funcionamiento, del cual este Tribunal destaca la inexistencia de trabajadores, que le imposibilitaban prestar los servicios para los que supuestamente se habiá comprometido con Alphacell; 7.5.5) La parte actora no ha contrarrestado, conforme al artiículo 169 del Coádigo Orgaánico General de Procesos, el principal fundamento por el cual el SRI fijo´las diferencias, esto es, la imposibilidad del supuesto proveedor para brindar el servicio cuestionado.*** *No basta el contrato y las liquidaciones para demostrar que el servicio fue brindado, sino que se requeriá alguna constancia de la efectiva realizacioń del servicio contratado, para acreditar la fuente de la obligacioń a que hace referencia la Resolucioń N° 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia (ª Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del calculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, ademaś del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencia formalmaterial, demostraándose sustentadamente .... la verificacioń de la fuente de la obligacioń que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio...º). Por ello, este Tribunal concluye que las transacciones desconocidas por el SRI no tienen sustancia economica, correspondiendo que se confirme lo actuado por la administracioń tributariaº* . (negrita de la Sala).

6.5.4. De lo citado en el numeral anterior podemos identificar que, la sentencia advierte al actor (recurrente) que no ha contrarrestado conforme al art. 169 del COGEP (carga de la prueba) el principal fundamento por el cual el SRI fijo´ las diferencias, esto es, la imposibilidad del supuesto proveedor **Lidergestion S.A** para brindar el servicio cuestionado. El Tribunal de instancia, emitió una sentencia en la que declaró *ª sin lugar la demanda, confirmándose la resolución impugnada y la Liquidacioń de Pago que le antecedióº* por cuanto las pruebas de la empresa actora no fueron suficientes para justificar la materialidad del gasto y así lo indica: *ª no basta el contrato y las liquidaciones para demostrar que el servicio fue brindado, sino que se requeriá alguna constancia de la efectiva realizacioń del servicio contratado.º*

6.5.5. Esta Sala de casación considera que, el argumento principal del Tribunal fue que la parte actora no probó ni en sede administrativa ni en la judicial los hechos que propuso afirmativamente en su demanda; lo que vuelve a su recurso en una expresión de su inconformidad con el resultado al que llegó la sentencia y que lo que se pretende es que esta

sala casacional revise los argumentos del Tribunal realizando cuestionamientos que podrían incurrir en otros casos del artículo 268 del COGEP.

6.5.6. Por otra parte, sobre la falta de normas jurídicas que sustenten la decisión del Tribunal de instancia, menciona el art. 10 de la Ley de Reǵimen Tributario Interno, que establece las condiciones para que un gasto sea considerado deducible, la Resolucioń N° 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia, que refiere a la secuencialidad formal ± material de un gasto deducible y el art. 169 del Código Orgánico General de Procesos, sobre a quién le corresponde la carga de la prueba, para justificar su decisión (numerales 7.5.1, 7.5.2 suficiencia normativa); y, en el numeral 7.5.3 constan los hechos fácticos que considera el Tribunal como los de subsunción a las normas jurídicas, los cuales evidencian el cumplimiento de los requisitos formales como comprobantes de venta, facturas del proveedor, retenciones en la fuente y los pagos, sin embargo en los numerales 7.5.4 y 7.5.5 realiza los cuestionamientos en la verificación de la fuente de la obligación como: i) la inexistencia de trabajadores, que le imposibilitaban prestar los servicios para los que supuestamente se había comprometido con Alphacell, ii) No basta el contrato y las liquidaciones para demostrar que el servicio fue brindado, sino que se requería alguna constancia de la efectiva realización del servicio contratado, para acreditar la fuente de la obligación. (Fundamentación fáctica); y en el numeral 7.5.5 concluye que las transacciones no tienen sustancia económica, correspondiendo que se confirme lo actuado por la administracioń tributaria (Conclusión).

6.5.7. Sobre la motivacioń, la Corte Constitucional en su reiterada jurisprudencia, conforme lo expuesto en el numeral 6.3. de esta sentencia ha expresado que la motivación no es sino, la subsunción de ciertas premisas fácticas (hechos probados) a las normas de derecho que rigen la decisión, es decir premisas jurídicas que demuestran esta subsunción. En el caso de análisis, de la trascripción hecha de la sentencia recurrida, efectivamente encontramos que, la decisión adoptada por el Tribunal de instancia tiene relación con el supuesto fáctico y las normas aplicadas a ellos.

6.5.8. Para concluir, es necesario dejar expresado que, no porque el razonamiento jurídico del fallo sea contrario a los intereses de la empresa actora significa que exista ªfalta de motivaciónº, cuando evidentemente lo que pretende es que se corrija la argumentación fáctica (apreciación de los elementos de prueba) que ha servido al Tribunal de instancia para adoptar

su decisión; razones por las que se rechaza el recurso al amparo de la causal 2 del art. 268 del COGEP.

7.- Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, Provincia del Guayas, el 20 de diciembre de 2018 en el proceso No.09501-2018-00422.

7.3. Sin costas.

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

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

RESUMEN

El recurrente acusa la sentencia de falta de motivación al amparo del caso 2, por cuanto afirma no existe ningún análisis de la pertinencia de las normas de derecho con el elemento fáctico, lo cual no observa de la sentencia emitida por los jueces, al contrario esta cumple con los requisitos de fundamentación mínima que la Corte Constitucional ha señalado para que una se encuentre debidamente motivada, por lo que queda en evidencia que el recurso es propuesto por la mera inconformidad de la decisión adoptada y no por la existencia de un

yerro en la motivación.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

HEREDIA PROAÑO MONICA ALEXANDRA
CONJUEZA NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

230106687-DFE

Juicio No. 09501-2021-00114 RESOLUCION 216-2024

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 29 de abril del 2024, las 12h53. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la Jueza Nacional Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, el Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita en reemplazo del Dr. José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional y Dr. Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2021-00114.

1.- Antecedentes procesales

1.1. La señora Mónica Areliza Bravo Cedeño, por sus propios derechos, interpuso acción de impugnación en contra de la Resolución Nro. 113012020RREC232668 emitida el 25 de noviembre de 2020 por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2017.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, establecieron como objeto de la controversia: *ª 5.3.[¼] **1)** Establecer si la administración tributaria aplicó correctamente el método de determinación tributaria del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2017. **2)** Establecer si adolece de la falta de motivación el acto impugnadoº* .

1.3. Mediante sentencia dictada el 16 de marzo del 2022, las 09h42, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, provincia del Guayas se resolvió: *ª declarar con lugar la acción de impugnación presentada por la señora Mónica Areliza Bravo Cedeño, por sus propios derechos, en contra de la Eco. Monserrate Auxiliadora Holguín Alvia, Directora Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas, en los términos expresamente consignados en los considerandos anteriores, y como consecuencia se declara la invalidez de la resolución impugnada.º*

1.4. La Econ. Monserrate Auxiliadora Holguín Alvia, en calidad de Directora Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas, interpuso recurso de casación en contra de la referida sentencia (fs. 468 a 472), el cual fue calificado de oportuno por el Tribunal y remitió el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

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

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

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

1.5. Mediante providencia de 13 de octubre del 2022, las 08h12 dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de esta Sala, dispuso que la parte demanda aclare su recurso de casación; y el 1 de noviembre del 2022, las 08h39 se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por la autoridad tributaria, exclusivamente por el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, por la **falta de aplicación d**el art. 97.2 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 22 de junio del 2023, a las 10h52, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Por delegación del presidente de la Corte Nacional de Justicia, doctor José Suing Nagua, actúa en la presente causa el doctor Fernando Cohn, por acta de sorteo del

jueves 9 de febrero de 2024, según Oficio Nro. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha.

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el viernes 26 de abril del 2024, a las 10h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. El órgano de la administración tributaria central, hoy recurrente, sostiene que la sentencia ha incurrido en el caso 5 del art. 268 del COGEP, bajo el cargo de falta de aplicación del art. 97.2 de la Ley de Régimen Tributario (única norma infringida admitida) con el siguiente argumento: respecto a los proveedores categorizados con régimen RISE que, superan el límite de USD 60.000,00 anuales, pues según el casacionista en la sentencia, el Tribunal se limita a señalar que *"cumplen todos y cada uno de los requisitos previstos en el Reglamento de comprobantes de venta"*, y no indica lo cuestionado por la administración tributaria, es decir, el hecho de que los proveedores no cumplían con lo establecido en el RISE, y que la glosa establecida se basó en este presupuesto, por lo que no correspondía a gastos deducibles por cuanto las transacciones que conforman la glosa se funda en que no procede la deducibilidad de US$ 239.400,00, que se encontraban respaldadas en comprobantes de ventas que no estaban debidamente autorizados, en virtud de que estas habrían sido efectuadas con sujetos pasivos inscritos en el Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE) que habrían excedidos los límites máximos de ingresos brutos anuales permitidos de acuerdo a la categoría de pago que pertenecen los sujetos pasivos.

4.1.1. Continúa su argumento afirmado que, el Tribunal de instancia al no aplicar el art. 97.2 de la LRTI, no consideró que el SRI para levantar la glosa verificó que los gastos reportados por la actora corresponden a proveedores que incumplen con lo establecido en el referido artículo, en cuanto que la persona natural que se sujeta al RISE deberá obtener ingresos brutos anuales que no sobrepasen los US$ 60.000,00; es decir que, los ingresos brutos anuales superiores al límite máximo acarrearán la

exclusión de este régimen y por tanto dichos gastos NO son deducibles y que estos comprobantes cuestionados por el SRI, no se encuentran autorizados para emitirse sobre dichos montos por cuanto estos proveedores estaban bajo el régimen del RISE. Por lo cual solicitan casar la sentencia pues, se ha podido evidenciar la falta de aplicación de la normativa de derecho sustantivo por el Tribunal de instancia. Es de anotar que el auto de admisión no aceptó el vicio de falta de aplicación de los arts. 92 del CT, 15 de la LRTI, 275 del Reglamento de Aplicación de la LRTI y la Resolución que termina en 00000049 (R.O. 69 de 28 de octubre de 2019).

4.2. Contestación por la parte actora al recurso de casación.- La parte actora en su contestación del recurso de casación indica: **i)** Que el SRI se desapega de la sustancia de la sentencia recurrida que, versa sobre la forma en que la Administración debió determinar la obligación tributaria del impuesto a la renta del año 2017. **ii)** Que el SRI alega que existe falta de aplicación del 97.2 de la LRTI, porque el Tribunal de instancia no advierte que los gastos reportados por la parte actora no cumplían lo fijado en el mencionado artículo, específicamente en lo concerniente a que los ingresos de las personas naturales registradas en el RISE, como proveedores de la actora sobrepasan el límite de ingresos brutos, es decir los 60.000,00 USD. **iii)** Que el recurrente pretende fundamentar una causal de recurso de casación que no va a modificar el sentido de la decisión adoptada, pues la decisión del Tribunal de instancia deja sin efecto legal la resolución impugnada, o sea, conoce sobre el fondo del asunto, estableciendo **que la forma de determinación** no fue la adecuada por no dar cumplimiento al debido proceso, ni descartar de manera adecuada ª los criterios generales para la determinación presuntivaº tal como lo señala en el numeral 7.16, de la sentencia que dice: ª(¼)º. **iv)** Que la presentación de la causal no ataca la parte sustantiva de la sentencia, ni una falta de aplicación de norma determinante para la construcción de la decisión adoptada, limitándose únicamente a impugnar una cuestión subsidiaria que no forma parte del análisis propio en el cual se fundó el Tribunal de instancia para emitir su fallo.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, interpuesto por el órgano tributario demandada incurre por el caso **quinto** del artículo 268 del COGEP, en la **falta de aplicación** del artículo 97.2 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

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

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

El caso 5 contiene los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante la revaloracioń de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: 1) que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, 2) que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.2. Precedentes doctrinarios.- Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, *ª 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 precepto...º La falta de aplicación ª ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentenciaº .*

Sobre este vicio, el autor Humberto Murcia Balleń, en la obra ªRecurso de casación civilº, Bogotá´ -Colombia, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibańez C. Ltda, paǵ. 327 sostiene que esta consiste en: *ª(...) el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la norma aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Sera´necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando* los limites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica (...)º

6.3. Normas legales aplicables al caso. - La norma que la recurrente estima infringida es la siguiente:

Ley de Régimen Tributario Interno

*ª **Art. 97.2.- Contribuyente sujeto al Régimen Simplificado**.- Para efectos de esta Ley, pueden sujetarse al Régimen Simplificado los siguientes contribuyentes: **a)** Las personas naturales que desarrollen actividades de producción, comercialización y transferencia de bienes o prestación de servicios a consumidores finales, siempre que los ingresos brutos obtenido durante los últimos doce meses anteriores al de su inscripción, no superen los sesenta mil dólares de Estados Unidos de América (USD $ 60.000) y que para el desarrollo de su actividad económica no necesiten contratar a más de 10 empleados. **b)** Las personas naturales que perciban ingresos en relación de dependencia, que además desarrollen actividades económicas en forma independiente, siempre y cuando el monto de sus ingresos obtenidos en relación de dependencia no superen la fracción básica del Impuesto a la Renta gravada con tarifa cero por ciento (0%), contemplada en el Art. 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno Codificada y que sumados a los ingresos brutos generados por la actividad económica, no superen los sesenta mil dólares de los Estados Unidos de América (USD $ 60.000) y que para el desarrollo de su actividad económica no necesiten contratar a más de 10 empleados; y, **c)** Las personas naturales que inicien actividades económicas y cuyos ingresos brutos anuales presuntos se encuentren dentro de los límites máximos señalados en este artículoº .*

6.4. CASO SUB JUDICE A RESOLVER. ± El casacionista cuestiona que en la sentencia se ha incurrido en la falta de aplicación del art. 97.2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, puesto que no considera que los gastos reportados por la actora corresponden a proveedores que incumplen con el RISE, (superan los ingresos brutos anuales que la ley limita, esto es, que no sobrepasen a US$ 60.000,00); lo que acarrea la exclusión de este régimen y que dichos gastos no sean considerados como deducibles, por no encontrarse respaldados en comprobantes de venta debidamente autorizados.

6.4.1. Para mejor resolver, es necesario considerar el objeto de la controversia fijado en la audiencia preliminar, el que de manera completa lo citamos en el numeral 1.2 del presente fallo y que se limita a establecer si el SRI aplicó correctamente el método de determinación tributaria del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2017 y si existe falta de motivación del acto impugnado.

6.4.2. Como se expuso anteriormente, el caso 5 esgrimido por el casacionista, debe partir de los hechos probados en sentencia y de aquellos que no han sido controvertidos por las partes en el momento procesal oportuno, tenemos como tales: **1)** Que la Administración aplicó a una

ª utilidad gravable razonableº como factor de ajuste el coeficiente presuntivo del 18.64% para la rama de actividad del contribuyente por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2017. **2)** Que el principal argumento de la Administración para utilizar la determinación presuntiva por coeficientes fue que los comprobantes de venta de los proveedores del actor carecen de validez ya que se encontraban bajo el régimen RISE y sobrepasaron los USD$ 60.000 como ingresos brutos anuales (Art. 97.2 LRTI). **3)** Que el perito Economista Aṅgel Antonio Quiroz Parrales señaló que, los comprobantes de ingreso gravable de rentas del 2017 para la contribuyente MONICA ARELIZA BRAVO CEDENŌ, coinciden en un 99.30% con los comprobantes de ventas/ingresos aceptados por el SRI existiendo por parte de la Administración una inobservancia determinante al verdadero origen de los ingresos, acreditados en los mencionados documentos de ventas. **4)** Que los comprobantes de compra a los proveedores SALAZAR BRAVO EDICTA DE LA CRUZ, MONCAYO BASURTO MARIA CRISTINA, ORMAZA ORMAZA JUAN BOSCO y NEY FERNANDO BRAVO BASURTO, por el monto de USD$ 239.400,00, cumplen todos y cada uno de los requisitos previstos en los arts. 1 literal b), 5, 12, 17 y 18 del Reglamento de Comprobantes de venta, retencioń y documentos complementarios toda vez que, los mismos se encontraban dentro del periodo de vigencia, y con la respectiva autorización de emisión por parte del SRI**. 5)** Que el SRI en meŕito a su facultad determinadora debía fijar sus acciones para que se funde en los hechos, indicios, circunstancias y demaś elementos ciertos que permitan establecer la configuracioń del hecho generador y la cuantiá del tributo causado, aspectos que no ha ocurrido en el presente caso. **6)** Que no cabía la determinación presuntiva por coeficientes, toda vez que, para la aplicación de esta figura de determinación tributaria, corresponde el fiel cumplimiento del Art. 92 del Código Tributario que regula la determinación presuntiva. **7)** Que no existe justificación alguna para que el SRI, sin haber agotado las circunstancias de la determinación presuntiva, haya procedido con la opción mediante la aplicación de coeficientes.

6.4.3. Con estos hechos que aparecen como probados en el fallo, y de las alegaciones efectuadas por el casacionista ª *en cuanto que la persona natural que se sujete al RISE deberá obtener ingresos brutos anuales que no sobrepasen US$ 60.000,00; es decir que, los ingresos brutos anuales superiores al límite máximo acarrearán la exclusión de este régimen y que dichos gastos NO son deducibles*º. En ese sentido, es claro que esta norma alegada como infringida correspondería ser aplicada a los proveedores del contribuyente que se encontraban bajo el régimen RISE y no a la contribuyente que

realizó esas compras, más si se considera que de acuerdo al informe pericial, los documentos de soporte cumplían las formalidades señaladas en el Reglamento.

6.4.4. El procurador fiscal del Servicio de Rentas Internas en su escrito de aclaración del recurso de casación señala que: ª *El Tribunal de haber aplicado la norma prevista para el efecto, habría considerado que la autoridad demandada verificó que los gastos reportados por la actora corresponden a proveedores que incumplen con lo establecido en el referido artículo, en cuanto que la persona natural que se sujete al RISE deberá obtener ingresos brutos anuales que no sobrepasen US$ 60.000,00º*.

6.4.5. Es importante entonces, referir a la fundamentación jurídica y fáctica en que el Tribunal de instancia apoya su decisión, por lo que procedemos a considerar lo que en los numerales 7.14) y siguientes de la sentencia, se afirma: ª *(¼) no se cumplen los supuestos previstos en el artículo 25 de la Ley de régimen Tributario Interno, esto es que no cabía la determinación presuntiva por coeficientes, toda vez que para la aplicación de esta figura de determinación tributaria, corresponde el fiel cumplimiento del Art. 92 del Código Tributario que establece (forma presuntiva) (¼), por lo que, con las pruebas aportadas nada se ha dicho de esta condición, no existe justificación alguna, para que la administración tributaria, sin haber agotado esta circunstancia, haya procedido con la opción mediante la aplicación de coeficientes como en el presente caso*. 7.15) Que el art. 266 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI señala que la determinación presuntiva se efectuará en la forma y condiciones previstas en el Código Tributario y otras norma que a ella se refieren, en especial el art. 268 ibídem, precisa los casos en los que el SRI podrá iniciar una determinación presuntiva.- ª *(...) Finalmente, una vez agotado estos pasos, por norma expresa le corresponde a la Administración Tributaria, la aplicación de coeficientes de estimación presuntiva conforme lo establece el Art. 269 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno:* ª *Cuando la Administración Tributaria no pueda obtener datos que permitan presumir la base imponible, ni siquiera de forma referencial o con poca certeza, se aplicarán, los coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica, fijados mediante resolución por el SRI. Aspecto que no ha ocurrido en el presente caso*º. (subrayado de esta Sala).

6.4.6. De la revisión de esta parte de la sentencia se observa que, el argumento esgrimido en la ratio decidendi para declarar la invalidez de la resolución impugnada es el considerar que la Administración Tributaria tenía la obligación en primer término, de fundamentar en los

hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado (determinación presuntiva Art. 92 del Coḋigo Tributario), y luego de aquello, si es necesario proceda con la aplicacioń de coeficientes que determinen la ley respectiva (coeficientes de estimacioń presuntiva de caraćter general) siempre y cuando la administracioń Tributaria se encuentre dentro de los plazos de caducidad. Con lo cual además, da solución al objeto de la litis (si el SRI aplicó correctamente el método de determinación tributaria).

6.4.7. Es base a lo expuesto, es evidente para esta Sala casacional que la falta de aplicación del artículo 97.2 LRTI (única norma admitida por el Conjuez en su auto) que conforme se indicó es una norma que establece los límites de ingresos brutos anuales de los proveedores del contribuyente inscritos bajo el régimen RISE, no tiene incidencia alguna en el argumento del Tribunal para declarar la invalidez del acto impugnado, y que incluso aun aplicándola, podría modificar la decisión de los jueces de considerar que no procedía la aplicación de coeficientes como método de determinación del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2017, lo único que demuestra es la inconformidad del recurrente con la decisión judicial y no la configuración del vicio denunciado, por lo tanto se desecha el vicio. Esto sin embargo, no quiere decir que estemos o no de acuerdo con lo decidido por el Tribunal de instancia, es la deficiencia en la argumentación jurídica del recurso que, nos impide entrar a analizar el fondo del asunto.

7.- Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, Provincia del Guayas, el 16 de marzo del 2022 en el proceso No. 09501-2021-00114.

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

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

Resumen de fácil comprensión

El caso 5 parte de establecer los hechos probados o dados por ciertos por el Tribunal de instancia, de los cuales no cabe revalorización, por tanto, es importante que el recurrente cumpla con determinar que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva de la sentencia; en el caso, el SRI recurrente alega que procedía la aplicación de coeficientes como método de determinación del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2017, sin embargo, la falta de aplicación del art. 97.2. de la LRTI no fue determinante en la decisión de instancia.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

230106042-DFE

Juicio No. 09501-2019-00472 RESOLUCION 217-2024

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 29 de abril del 2024, las 12h51. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, (E) dicta la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2019-00472.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía AGROINDUSTRIAL ROOSLET S.A., presentó demanda en contra de la Resolución No. 107012019RREC43224 notificada el 11 de septiembre del 2019, suscrita por la Directora Provincial de El Oro del Servicio de Rentas Internas; en la cual niega el reclamo administrativo presentado por la compañía y ratifica la Resolución de Aplicación de Diferencias No. PEOGTRRAIC10-00000002 por el Impuesto a la Renta del Ejercicio Fiscal 2012.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en la audiencia preliminar, estableció el objeto de la controversia: ª Establecer si deben o no considerarse como efectuados y/o deducibles los valores glosados por la Administración Tributaria en la casilla 799 ª TOTAL COSTOS Y GASTOSº relacionados con las compras efectuadas al proveedor cuestionado en el acto de determinaciónº .

1.2. En la sentencia de mayoría recurrida se resolvió: ª Declarar parcialmente con lugar la acción de impugnación deducida por la Sra. Leticia Magdalena Cevallos Ortíz, en su calidad de representante legal de la compañía AGROINDUSTRIAL ROOSLET S.A., en contra de la Directora Provincial El Oro del Servicio de Rentas Internas, y por consecuencia se modifica la resolución impugnada y su antecedente el acta de determinación, disponiendo que la Administración Tributaria proceda a re liquidar el impuesto a la renta del ejercicio 2012 de la compañía actora considerando la deducibilidad del gasto glosado, a excepción del valor de

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

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

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

$25.058,00 que de acuerdo al informe pericial de la Ing. Viviana Naranjo Chacón, no se justificó la trazabilidad; y, la cantidad de $2.035,00, considerado como no deducible por el Ing. David Crespo Ayala, en su informe pericial, por deficiencias en el comprobante de venta que contiene este valor.º

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de mayoría de 21 de julio de 2021, a las 16h57, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00472, argumentando el caso 4 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 16 de agosto de 2023, a las 11h44, dictado por la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjueza Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, por el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ª COGEPº, por el vicio de errónea interpretación de los preceptos de valoración probatoria contenidos en el art.164 del COGEP; que condujo a una equivocada aplicación del art. 17 del Código Tributario y del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución No. 07-2016 dictada por la Corte Nacional de Justicia.

2. Competencia

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

9 de febrero del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2019-00472, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de octubre del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 26 de abril de 2024 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El Servicio de Rentas Internas en la fundamentación del recurso señala que se ha valorado de forma absurda el informe pericial elaborado por la perito Ing. Viviana Naranjo Chacón, el informe pericial elaborado por el perito Ing. David Crespo Ayala y las copias notariadas de comprobantes de retención, liquidaciones de fruta, devoluciones de cartones, comprobantes de recepción, guías de despacho y recepción de fruta, medios de prueba admitidos y practicados dentro del proceso, ya que el Tribunal A quo en su sentencia, al interpretar erróneamente la normativa procesal que refiere la apreciación de la prueba en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica, realiza un análisis respecto al contenido de los informes y prueba documental antes señalada, llegando a conclusiones que violan las leyes de la lógica. Detalla el considerando 7 y sus numerales. Que en la sentencia recurrida, respecto a la alegación del actor en torno a que todas las transacciones glosadas por la

Administración Tributaria, relacionadas con el supuesto proveedor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO, se realizaron y cuentan con hecho económico, ya que las compras a su decir gozan de secuencialidad formal-material al demostrarse la fuente de la obligación, el Tribunal A quo luego de examinar los informes periciales y las copias notariadas de comprobantes de retención, liquidación de fruta, devoluciones de cartones, comprobantes de recepción, guías de despacho y recepción de fruta, medios de prueba admitidos y practicados dentro del proceso, obtiene las siguientes premisas: ª 1) Las copias notarizadas de comprobantes de retención; liquidaciones de fruta, devoluciones de cartones, comprobantes de retención, guías de despacho y recepción de fruta, son documentos que tienen fechas y códigos con los que se verifica la secuencialidad formal materia. 2) Conforme consta en el Anexo 3 del informe pericial de la Ing. Viviana Naranjo Chacón, existen respaldos de los pagos de las facturas al señor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO, todos a través del sistema financiero. 3) Del informe pericial presentado por el Ing. David Crespo Ayala, no se evidencia que haya realizado una revisión de la documentación aportada por la compañía AGROINDUSTRIAL ROOSLET S.A., tanto en sede administrativa como Judicial, para así poder llegar a conclusiones sobre lo establecido en el Art. 17 del Código Orgánico Tributario conforme a las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan, y en Resolución 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, publicada en el Registro Oficial No. 894, de 1 de diciembre de 2016º. Que a partir de dichas premisas, concluye que, se demostró la existencia real de las transacciones por las cuales se proveyó de la fruta al actor para poder vender las cajas de banano. Que la denuncia del cargo alegado por el Servicio de Rentas Internas deviene en el sentido de que el Tribunal, en sentencia de mayoría, sobre la base de la información integral de los documentos, antes referidos, no podía, como así lo hizo, llegar a establecer las premisas y menos aún las conclusiones. Que en este punto se evidencia la valoración absurda de la prueba por parte del Tribunal A quo, que se basa en falsas premisas para señalar que, en base a las pruebas practicadas, el actor supuestamente ha justificado la efectiva realización de las transacciones cuestionadas por las siguientes razones: a) El concepto de esencia sobre forma no se estructura como el deber de reconocer la sustancia y no la forma sino como la obligación de no atenerse únicamente a la forma dejando de lado la realidad, por lo cual, dado un fenómeno observado, no basta con su conocimiento superficial, sino que es necesario descubrir su esencia, que en algunas transacciones comerciales puede estar oculta bajo la forma de la operación conforme el art. 17 del Código

Tributario. Que en el presente caso era imprescindible analizar la realidad de las condiciones contractuales y económicas bajo las cuales supuestamente la compañía AGROINDUSTRIAL ROOSLET S.A. había adquirido banano para la venta local a exportadores, al supuesto proveedor señor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO, incluso calificado como persona con operaciones supuestas o inexistentes, y es precisamente aquello, respecto a lo cual debía pronunciarse el órgano jurisdiccional, conforme el art. 17 del Código Tributario. Que en el caso del supuesto proveedor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO, la verdadera intención se denota claramente del mismo contenido de la demanda, pues el actor revela que el señor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO, no era realmente el productor que le vendió banano, a pesar de así constar en los comprobantes de venta registrados en su declaración y presentados ante la Administración Tributaria, al decir textualmente que dicho supuesto proveedor: "era productor pero tenía pocas hectáreas, la actividad que realizó fue la de comercialización de frutas de diferentes proveedores, por ello él entregó sus facturas a la compañía a la cual represento como venta de cajas de bananoº agregando también: "las personas que cobraron los cheques son productores bananeros, a quien el señor Hoyos entregó los cheques que nos solicitaba le entreguemos girados al portador". Que detrás del señor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO, quien solo era comercializador y cuya ganancia era de ª diez centavos por caja, siendo que en la época alta puede llegar a 40 centavosº como lo dice también textualmente en su demanda el actor, se encontraban encubiertos los verdaderos proveedores del banano, que no aparecen en ningún comprobante de venta, y por ende tampoco han declarado ni registrado el ingreso por los USD $323.153,66 que vendieron a AGROINDUSTRIAL ROOSLET S.A., consecuentemente tampoco han pagado el impuesto a la renta correspondiente, y todo ello a sabiendas y con el beneplácito de la compañía AGROINDUSTRIAL ROOSLET S.A., que frente a un presunto delito de defraudación tributaria, considera estas actuaciones contraídas al derecho como actuaciones que deben ser avaladas en sede judicial. Que incluso en el caso no consentido de que el señor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO hubiese sido comisionista, volvemos a la misma conclusión anterior, los verdaderos productores y proveedores de AGROINDUSTRIAL ROOSLET S.A., fueron encubiertos para lograr evasión tributaria. Que el Tribunal A quo en su valoración absurda de la prueba consistente en las copias notariadas de comprobantes de retención, liquidaciones de fruta, devoluciones de cartones, comprobantes de recepción, guías de despacho y recepción de fruta concluye que son

documentos que tienen fecha y códigos con los que se verifica la secuencialidad no solo formal sino también material. Que existen diversos modos de adquirir el dominio ¿Cómo puede tener certeza el Tribunal A quo que AGROINDUSTRIAL ROOSLET S.A., compró el banano? Pudo haber sido obtenido de otras múltiples formas, además que, en el caso no consentido de que dicha compañía hubiese comprado el producto para que sea considerado un gasto, resulta imposible que lo haya hecho la persona que emitió las facturas calificado como proveedor fantasma, tanto más que se ha expuesto por el mismo actor que los productores eran otras personas, afirmándose que para efectos tributarios se trata de transacciones económicas sin esencia económica que no pueden considerarse como crédito tributario para el cálculo del impuesto a la renta del siguiente periodo fiscal como se pretende. Que a decir del Tribunal A quo: ª Conforme consta en el Anexo 3 del Informe Pericial de la Ing. Viviana Naranjo Chacón, existen respaldos de los pagos de las facturas al señor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO, todos a través de! sistema financiero", no obstante dichos pagos, no se efectuaron al señor HOYOS ARMIENTO ALFREDO ELICEO, sino que, se realizaron a terceros, que nada tenían que ver en las transacciones económicas objetadas por el Servicio de Rentas Internas, incumpliendo de esta forma con uno de los requisitos indispensables del círculo contable constante en la jurisprudencia contenida en la Resolución 07-2016 emitida por la Corte Nacional de Justicia, esto es, la "acreditación en cuenta a favor del beneficiario". Que resulta ilógico que cuanto la perito Ing. Viviana Naranjo Chacón analiza únicamente formas, se concluya que se demuestra secuencialidad formal-material, pero cuando el Ing. David Crespo Ayala realiza el análisis de estas mismas formas pero además incluyendo, como corresponde, también un estudio que comprende el establecimiento de la fuente de la obligación, acreditación en cuenta a favor del beneficiario y trazabilidad ascendente y descendente, se indique que no existe evidencia que haya realizado una revisión de la documentación aportada por la compañía AGROINDUSTRIAL ROOSLET S.A, tanto en sede administrativa como judicial. Que queda claro entonces que, del contenido del informe pericial elaborado por la perito Naranjo Chacón, y la revisión de las copias notariadas de los comprobantes de retención, liquidaciones de fruta, devoluciones de cartones, comprobantes de recepción, guías de despacho y recepción de fruta, medios de prueba admitidos y practicados dentro del proceso, resulta inalcanzable: a) verificar la acreditación en cuenta en favor del beneficiario señor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO; y, b) verificar la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la

transferencia del bien por parte del supuesto proveedor, señor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO; para finalmente demostrar la existencia real de las transacciones por las cuales se proveyó de la fruta al actor para poder vender las cajas de banano. Que de acuerdo con el informe pericial elaborado por el perito Crespo Ayala, quedó evidenciado que no se realizaron pagos al señor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO y no se cumplió con evidenciar la trazabilidad por la venta de banano. Que la regla de la sana crítica faculta al Juez a la apreciación de las pruebas, otorgándole libertad para examinarla, ponderarla, comparar las pruebas producidas unas con otras, preferir aquellas que a su juicio tienen mayor credibilidad en relación al asunto que se discute en la causa, operación intelectual que el Juez deberá realizarla con lógica, haciendo uso de su experiencia, dentro de la racionalidad, debiendo recalcar que la sana crítica no está definida conceptualmente en ningún Código, ni tampoco se podrán encontrar sus reglas en ningún texto legal. Que el Tribunal A quo, en sentencia ha procedido a la emisión de su resolución sin apreciar el informe pericial elaborado por la perito Naranjo Chacón y la documentación antes referida, de forma integral, así como tampoco lo ha hecho en su conjunto con la prueba aportada por la Administración Tributaria, al apreciar y valorar erróneamente el contenido de éstos, emitiendo un criterio absurdo, partiendo de premisas erradas, teniendo en cuenta que la sana crítica representa la lógica y un certero razonamiento, lo cual no es observado al momento de que el Tribunal A quo da por demostrada la existencia real de las transacciones por las cuales se proveyó de la fruta al actor para poder vender las cajas de banano, aun cuando la misma parte actora reconoció que la actividad que realizó, el supuesto proveedor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO, fue la de comercialización de frutas de diferentes proveedores. Que no se trata de rebatir por tanto la fuerza probatoria de los documentos sino de poner en evidencia que dichos elementos probatorios, si hubieran sido analizados de forma integral, junto a los informes periciales practicados, no habría podido el Tribunal afirmar que con aquello se prueba la existencia real de las transacciones; en consecuencia, se contraviene a la lógica. Que en base a todo lo expuesto, se evidencia que el Tribunal A quo en su sentencia ha incurrido en errónea interpretación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba, que dispone que la misma sea apreciada en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica, contenido en el art. 164 del COGEP, lo cual ha conducido a la equivocada aplicación de la norma de derecho sustantivo contenida en el art. 17 del Código Tributario, así como el precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución No. 07-2016 emitida por la

Corte Nacional de Justicia. Que por lo expuesto solicita se case la sentencia de mayoría.

4.2. La compañía AGROINDUSTRIAL ROOSLET S.A., en la contestación al recurso de casación, manifiesta que de la sentencia recurrida se han indicado las pruebas en las que se funda la decisión del Tribunal: ª De las pruebas anunciadas durante la audiencia preliminar y practicada en la audiencia de juicio se destacan los siguientes hechos probados que se consideran como relevantes para la resolución 6.1.1) copia notariada del Oficio MAG-DDELORO-2019-0347-OF del Ministerio de Agricultura y Ganadería; 6.1.2) Copia notariada de la carta en la que el Señor Alfredo Hoyos Hoyos Sarmiento solicitó a la compañía AGROINDUSTRIAL ROOSLET S.A., que se le entreguen cheques al portador; 6.1.3) Impresión del RUC de las personas que cobraron cheques por las facturas del señor Alfredo Hoyos Sarmiento, 6.1.4) Certificado de los exportadores a los cuales se vendió el banano.º Que con base a la carga probatoria actuada por las partes, que se indica en la sentencia que el Señor Hoyos Sarmiento quien era comercializador y productor con Código del MAGAP, de acuerdo al referido oficio MAG-DDELORO-2019-0347-OF del Ministerio de Agricultura y Ganadería, se encuentra registrado dentro del reporte de haciendas inscritas o a nombre del Señor Alfredo Eliceo Hoyos Sarmiento el predio bananero de código 03636 denominado ª LA RESERVAº ubicado en el Pasaje El Oro; por lo que a más de las pruebas que ha citado la Administración existen otras que han coadyuvado a la decisión judicial según la sentencia de acuerdo a la sana crítica. Que sostiene que el contundente informe de la perito Viviana Naranjo, que llega a las conclusiones luego de explicar detalladamente el análisis y documentos que amparan las mismas, concluye llevando a la verdad material, que es que ROOSLET efectúo la compra de las cajas de banano sustentadas en las facturas emitidas por el Señor Alfredo Eliceo Hoyos Sarmiento. Que de la revisión efectuada se puede observar que la totalidad de las compras de banano efectuadas al proveedor Alfredo Hoyos fueron exportadas, completando la trazabilidad del producto. Que claramente la documentación que analizó el perito fue la de ROOSLET S.A., actor del juicio, el cual le proporcionó la información, ella no contaba con la contabilidad del ciudadano Alfredo Eliceo Hoyos Sarmiento comercializador y productor de banano. Que por su parte el perito de la Administración, tampoco ha tenido acceso a la contabilidad de dicho señor Hoyos, que basó su informe pericial en el análisis del Proveedor Hoyos Sarmiento Alfredo Eliceo, básicamente repitiendo de manera fidedigna de los argumentos de la contestación de la demanda, que no

son hechos ciertos o probados, sino presunciones por cuanto el señor Hoyos Sarmiento Eliceo, ha sido catalogado como persona natural con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, mediante Resolución No. PEO-GTRRASC18-00000001-M, de fecha 9 de agosto de 2018, en base a la información de los Anexos de Terceros, la cual es alimentada por los obligados a presentar anexos que son compañías y de personas naturales obligadas a llevar contabilidad, es decir, queda por fuera de anexos toda la información de las personas no obligadas a llevar contabilidad que son la gran mayoría en el Ecuador. Que además las conclusiones del análisis del perito de la Administración se enfocó en las transacciones del proveedor objetado, no de las transacciones de ROOSLET S.A., que es el actor del juicio. Que manifiesta que a ROOSLET S.A., no le corresponde presentar prueba de la calidad del señor Hoyos Sarmiento, sino exclusivamente demostrar la realidad y existencia de sus transacciones. Que el art. 17 del Código Tributario contiene el ªPrincipio de realidad económicaº o ªprevalencia de la realidad sobre la formaº conforme a su verdadera esencia, establece que cuando el Hecho Generador se delimite atendiendo conceptos económicos, como en el presente caso, es imperativo observar que las situaciones económicas que efectivamente existan con independencia de las formas jurídicas. Que las formas jurídicas son las facturas del señor Hoyos Sarmiento, en el presente caso que el SRI en base a información de base de datos ha establecido que no tenía esta persona la capacidad de haber realizado las ventas, por lo cual le corresponde dilucidar si las situaciones o relaciones efectivamente existieron, no existe otra interpretación posible, menos aún la que pretende darle el Servicio de Rentas Internas, quien abiertamente manifiesta que no interesa la existencia de documentos ya sean estos de transacción, traslado o pago pues considera que tales elementos probatorios no permiten contradecir los argumentos del SRI que es exclusivamente la calidad del proveedor, actuando en contra del art. 17 del Código Tributario, que establece que debe verificarse si las transacciones existieron y en el caso de ROOSLET S.A., tanto existió la adquisición de la fruta, incluso avalada por verificadores de banano, pues cuando se trata de exportaciones se envía a campo antes del embarque la revisión de la calidad de la fruta, por lo que torna tan contradictorio por decir lo menos, manifestar como lo hace la Administración que evidencia una valoración ªabsurdaº. Qué primero porque los Jueces de este Tribunal como los de instancia y los profesionales de derecho merecemos una argumentación a un recurso de casación que vaya más allá de repetir que a su juicio ªes absurdoº el criterio de los jueces del tribunal. Que segundo que si no se han centrado en el plano técnico jurídico sino en

criterios subjetivos como ª lógica y absurdosº, conforme ha expresado a lo largo del escrito del recurso de casación, y que debía haberse ilustrado respecto como es objetivamente posible exportar 57.900 cajas de banano inexistentes, y más aún conseguir que un cliente del exterior cancele por 57.900 cajas de banano inexistentes/imaginarias. Que simplemente la apreciación en conjunto de la extensa prueba aportada y actuada en juicio, consta analizada y explica en el informe pericial de la Ing. Viviana Naranjo Chacón, fue sustentado en la audiencia de juicio, el cual fue acogido por el Tribunal en aplicación de la sana crítica y valorando la prueba en conjunto consideró que las transacciones objetadas por la Administración se realizaron y por ende en aplicación de la Resolución 07-2016 emitida por la Corte Nacional de Justicia, se consideran gastos deducibles. Que de acuerdo al criterio esgrimido por la Administración como la correcta interpretación de la Resolución No. 07-2016, es que si el proveedor carece de esencia económica o es materialmente imposible la prestación del servicio o entrega de bienes, este hecho trae como consecuencia que sus facturas, también carezcan de esencia económica, lo que provoca que sean inexistentes, este criterio violentaría el derecho a la defensa de AGROINDUSTRIAL ROOSLET S.A., ya que si fuera esa interpretación que indica la Administración, que corresponde al Juez desentrañar la capacidad económica y material de los proveedores observados. Que considera que la interpretación que realiza el SRI era la correcta, no existe prueba alguna que pudiera presentar ROOSLET para demostrar que adquirió la fruta que luego exportó y que consta en la base de SENAE, pues como se indicó, ROOSLET, no podría haber exportado cajas vacías y haber obtenido ingresos por cajas vacías (ABSURDO e ILÓGICO, según el recurrente), resulta que lo realmente absurdo e ilógico es pensar que no se realizaron unas transacciones, en este caso compra de una fruta que se exportó, que su movilización ocupó transporte nacional e internacional, que fue verificada, y además no existe forma, ni principio que sirva de sustento a la Administración en su inconstitucional criterio que reduce a que un contribuyente que haya adquirido a un contribuyente, cuyas facturas eran válidas de acuerdo al sistema que puso a disposición el SRI, y años más tarde sin razones contundentes e inequívocas cataloguen como fantasma, simplemente no pueda ejercer su derecho a la defensa. Que considera que el literal b) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República, establece el derecho de las personas a la defensa, que los medios de prueba son los que cuentan y no es posible obtener, solicitar desentrañar realidad económica de un tercero. Que los jueces del Tribunal aplicando la sana crítica y analizando en conjunto la prueba, se pronunciaron considerando la realidad

económica; que se demostró la fuente de obligación establecida en la Resolución 07-2016 interpretada correctamente, como en derecho corresponde. Por todo lo expuesto solicita se deseche la casación planteada por la Administración Tributaria.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de errónea interpretación de los preceptos jurídicos de valoración probatoria contenidos en el artículo 164 del COGEP; que condujo a una equivocada aplicación del art. 17 del Código Tributario y del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución No. 07-2016 dictada por la Corte Nacional de Justicia; al amparo del caso 5 del art. 268 del ª COGEPº .

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el en el caso 4 art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: 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.º

6.1.1. El caso 4, la doctrina señala que esta causal ª¼ recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro¼ º. (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Andrade & Asociados, Quito-2005, pág. 151).

6.1.2. Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo,

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

6.1.3 Sobre la aplicación indebida el autor señalado, determina que este vicio consiste ª ¼ es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error se subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contemplaº; (ibídem, pág. 359).

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

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

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

CÓDIGO TRIBUTARIO.

> ª Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las

formas jurídicas que se utilicen.

RESOLUCIÓN No. 07-2016

Art. 3.- DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE, el siguiente punto de derecho: ª Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicioº [¼].

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

6.4. Así tenemos en la fundamentación del caso 4, el recurrente señala que:1) Las pruebas valoradas de forma absurda e ilógica son: el informe pericial elaborado por la perito Ing. Viviana Naranjo Chacón; el informe pericial elaborado por la perito Ing. David Crespo Ayala; y las copias notariadas de comprobantes de retención, liquidaciones de fruta, devoluciones de cartones, comprobantes de recepción, guías de despacho y recepción de fruta, medios de prueba admitidos y practicados dentro del proceso; 2. Que existe errónea interpretación es el art. 164 del COGEP; 3. Que el Tribunal A quo, en sentencia ha procedido a la emisión de su resolución sin apreciar el informe pericial elaborado por la perito Ing. Viviana Naranjo Chacón y las copias notariadas de comprobantes de retención, liquidaciones de fruta, devoluciones de cartones, comprobantes de recepción, guías de despacho y recepción de fruta en su calidad probatoria de forma integral, así como tampoco lo ha hecho

en su conjunto con la prueba aportada por la Administración Tributaria, consistente en el informe pericial elaborado por la perito Ing. David Crespo Ayala, dentro del proceso aplicando las reglas de la sana crítica, al apreciar y valorar erróneamente el contenido de éstos, emitiendo un criterio absurdo, partiendo de premisas erradas, teniendo en cuenta que la sana crítica representa la lógica y un certero razonamiento, lo cual no es observado al momento de que el Tribunal A quo da por demostrada la existencia real de las transacciones por las cuales se proveyó de la fruta al actor para poder vender las cajas de banano, aun cuando la misma parte actora reconoció que la actividad que realizó, el supuesto proveedor Hoyos Sarmiento Alfredo Eliceo, fue la de comercialización de frutas de diferentes proveedores, y, 4. Que, lo señalado condujo a una equivocada aplicación del art. 17 del Código Tributario y del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución No. 07-2016 dictada por la Corte Nacional de Justicia.

6.5 El Tribunal A quo al resolver la controversia señala: ª 7.- Motivación.- (¼) 7.1.1.- A este tribunal corresponde analizar lo establecido en el artículo 17 del Código Orgánico Tributario y si se cumplen las condiciones señaladas por la Corte Nacional mediante resolución 07-2016 de 26 de octubre de 2016, del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, publicada en el Suplemento del registro Oficial No. 894, de 1 de diciembre de 2016, en razón de aquello debemos recordar que uno de los presupuestos básicos que exige la Ley a los actos administrativos es que se encuentren emitidos conforme a derecho, por lo que en este punto, el Tribunal considera analizar lo establecido en el artículo 17 del Código Orgánico Tributario que establece la calificación del hecho generador ª Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.º lo establecido nos indica que se calificará el hecho económico conforme a su verdadera esencia y naturaleza teniendo en cuenta las situaciones o relaciones que efectivamente existan, cuestión que la Administración Tributaria tiene como responsabilidad al realizar una determinación tributaria. 7.1.2.- Considerando el Art. 169 del Código Orgánico de Procesos, estipula que ª Es obligación de la parte actora probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado la parte demandada en su contestaciónº, le corresponde al juzgador

calificar si el hecho económico se efectuó o no en función de las pruebas aportadas al proceso dentro de los términos legales, con el objeto de demostrar su verdad o falsedad, o al menos, su verosimilitud, que hagan llegar a la conclusión de si un hecho es lógicamente probable apreciando la prueba en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, que lleven al juzgador a concluir que las situaciones efectivamente existieron. 7.1.3.- Las ventas del proveedor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO, de RUC No. 0700507361001, fueron cajas de banano conforme consta en la descripción/concepto de las facturas, lo cual suministra elementos para establecer si la compra existió o no, considerando que es el mismo producto que se exporta, de esta manera si la intención de la actora era aumentar costos y gastos con el objetivo de disminuir su renta, como trama elusoria de impuestos, las cajas respaldadas en las facturas del señor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO, serían un exceso de cajas de las vendidas por la compañía actora, sin embargo de lo expuesto por el actor y que no ha sido rebatido por la parte demandada, las cajas de banano vendidas en el año 2012 por la compañía actora, concuerdan con las adquiridas no cuestionadas, más las cuestionadas como carentes de realidad económica, pertenecientes al señor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO. La parte demandada centra su análisis en la calidad del proveedor cuestionado. Una vez valoradas las pruebas anunciadas y practicadas en la presenta causa por la compañía actora, se verifica que constan copias notariadas de comprobantes de retención, liquidaciones de fruta, devoluciones de cartones, comprobantes de recepción, guías de despacho y recepción de fruta, documentos que tienen fechas y códigos con los que se verifica la secuencialidad formal material. 7.1.4.- Consta en el Anexo 3 del Informe Pericial de la Ing. Viviana Naranjo Chacón, las copias notariadas de los respaldos de los pagos de las facturas todos a través del sistema financiero y la información que demuestra que la totalidad de las compras efectuadas al señor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO, fueron constatadas por un verificador de fruta. Adicionalmente consta en el Anexo 4 del Informe Pericial de la Ing. Viviana Naranjo Chacón, las certificaciones de compra emitidas por clientes de ROOSLET S.A. En la conclusión del punto 2 del informe pericial de la Ing. Viviana Naranjo Chacón, establece que no pudo verificar la trazabilidad de las compras efectuadas al señor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO, por la cantidad de $25.058,00. El informe pericial presentado por el Ing. David Crespo Ayala, establece que no ha podido establecer la trazabilidad de las adquisiciones debido a que el señor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO, únicamente poseía 5.3 hectáreas de terreno, también cita

el principio contable de razonabilidad y analiza al proveedor cuestionado, sin que se evidencie que haya realizado una revisión de la documentación aportada por la compañía AGROINDUSTRIAL ROOSLET S.A., tanto en sede administrativa como Judicial, para así poder llegar a conclusiones sobre lo establecido en el Art. 17 del Código Orgánico Tributario conforme a las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan, y en Resolución 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, publicada en el Registro Oficial No. 894, de 1 de diciembre de 2016. 7.1.5.- En base a la prueba actuada se demostró la existencia real de las transacciones por las cuales se proveyó de la fruta al actor para poder vender las cajas de banano. 7.1.6.- Este Tribunal observa que la compañía actora tenía saldo a favor, incluso luego de que la Administración considere como compras no realizadas las sustentadas en las facturas del señor HOYOS SARMIENTO ALFREDO ELICEO, además la administración no argumentó respecto la necesidad de un supuesto proveedor para simular gastos, o que la empresa actora pretenda ocultar al auténtico proveedor de los bienes, considerando que tratándose del sector bananero, cada factura estuvo sujeta a la retención del Impuesto Único Bananero, o haya creado una estrategia tributaria para el retorno del dinero que canceló por las compras de fruta para lograr un beneficio fiscal; todo lo cual lleva a este Tribunal a concluir que el actor, ha justificado la efectiva realización de las transacciones cuestionadas, verificándose que necesariamente se realizó la transferencia de los bienes cumpliéndose de esta manera lo previsto en la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, publicada en el Registro Oficial No. 894, de 1 de diciembre de 2016, señalada en la Resolución Impugnada, y por las partes intervinientes en el presente caso, por lo que en razón de aquello, se deben considerar estos gastos como deducibles al tenor de lo establecido en el artículo 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, a excepción de los valores que la perito Viviana Naranjo Chacón, no puedo verificar su trazabilidad.- (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.6 Esta Sala constata efectivamente que se aplicó el art. 164 del COGEP y que existió valoración de prueba en el fallo recurrido, incluso de aquella prueba reprochada por la parte recurrente. Al contrastar esta realidad, con lo argumentado en el recurso de casación, esto es, con la errónea interpretación del art. 164 ibídem, esta Sala no encuentra que el recurrente explique cuál es la errónea interpretación de dicha norma, cual es el error de derecho, cómo debía ser interpretada la misma, cuál es el alcance correcto de la misma, pues el casacionista no lo precisa, sino que más bien la fundamentación la realiza sobre las normas que a su

criterio fueron indirectamente violentadas, como consecuencia del error de derecho que no ha podido fundamentar, evidenciándose su inconformidad con los hechos, mas no con el derecho, como correspondería en sede casacional. Cabe destacar dentro de este contexto, que el recurrente al precisar las normas violentadas indirectamente, señala que éstas han sido equivocadamente aplicadas, esto es, el vicio de ª aplicación indebidaº, es decir, que dichas normas no debían ser aplicadas en el fallo de instancia, sin embargo todo su sustento recae justamente en el contenido de dichas normas, volviéndose aquello contradictorio, evidenciándose otro error en la construcción de la proposición jurídica.

Esta Sala en varios fallos ya ha establecido que para que prospere el yerro del caso 4, debe primero evidenciarse, constatarse, existir, el error de derecho en la norma que contiene los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. El recurrente no puede limitarse a señalar que existe errónea interpretación, sin explicarla, ya que por técnica casacional debe realizar una construcción jurídica completa del yerro elegido, para que la Sala Especializada pueda realizar un análisis sobre él.

Al no haberse demostrado la existencia de errónea interpretación en la norma de valoración probatoria, no prospera el vicio y, por ende, resulta inoficioso pronunciarse sobre los demás elementos de la proposición jurídica del caso 4, pues devienen en intrascendentes al no prosperar el elemento medular del caso 4: el error de derecho en los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. Por tanto, no prospera el yerro ni el vicio alegados.

Esta decisión no significa que esta Sala se encuentre de acuerdo con el contenido del fallo de instancia, sino que se desecha el vicio y los yerros por causas imputables al recurrente, lo que ha impedido que esta Sala pueda emitir un criterio sobre el fondo, pues no es función de esta Sala Especializada, el asesorar a las partes procesales (función exclusiva de sus propios abogados).

7. Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia de mayoría de 21 de julio de 2021, a las 16h57, expedida por el

Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00472.

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

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No casar el fallo recurrido, por no configurarse el caso 4 del art. 268 del COGEP, al no haberse demostrado el error de derecho en la norma de valoración probatoria.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL

230253169-DFE

Juicio No. 11802-2014-0147 RESOLUCION 219-2024

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

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 30 de abril del 2024, las 15h05. VISTOS: El doctor Galo Arrobo Rodríguez, abogado patrocinador del señor Celso Amable Ureña Quezada, interpone recurso de casación en contra del auto de 19 de septiembre de 2023, 9h08, dictado en fase de ejecución por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja, provincia de Loja, cuya aclaración fue negada en auto de 26 de septiembre de 2023, 15h13, en el juicio de impugnación No. 11802-2014-0147.

1) Antecedentes procesales

1.1.Objeto de la controversia.- Según se desprende de la sentencia expedida por el Tribunal Distrital de Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja, en su sentencia de 28 de agosto de 2018, las 15h10, el objeto de la controversia en esta causa consistía en: ªEn este escenario, nos corresponde analizar las impugnaciones que subsidiariamente ha propuesto el demandante, en el siguiente orden: `1.- Nulidad del Acta impugnada y del procedimiento determinativo por vulneraciones constitucionales a mi debido proceso en cuanto a mi derecho a la defensa por no habérseme notificado la información presentada por terceros. 2.- Improcedencia del Acta impugnada y del procedimiento determinativo por haberse determinado presuntivamente por coeficientes mi renta (Art. 25 LRTI) sin que tal determinación presuntiva sea procedente. 3.- Improcedencia del Acta impugnada y del procedimiento determinativo por desconocerse que el IR graba la utilidad de la actividad económica y no los ingresos gravados sin considerar sus deducciones; e, 4. Improcedencia del recargo del 20%º.

1.2. Auto impugnado.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario

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

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

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

con sede en Loja, en el auto 19 de septiembre de 2023, 9h08, referido resolvió que: ªSEGUNDO: En lo referente al pedido del actor que se disponga que la administración tributaria realice y presente en este proceso la respectiva liquidación que incluya los intereses que desde el efectivo depósito y hasta esta fecha, se han generado a favor del fisco en función al monto de US $ 141.288,00., que ha rendido el actor, y que fue sustento para que en providencia de 12 de diciembre de 2014 se disponga la continuación del proceso, el Tribunal considera que no es procedente atender, en consideración a que la sentencia librada por este Tribunal rechazó la demanda interpuesta por el accionante, lo que impide que se configure el presupuesto previsto en el segundo inciso del artículo innumerado agregado a continuación del artículo 233 del Código Tributario que a la letra disponía: ª(¼)º. Por el contrario, al haber sido rechazada la demanda ese valor que se encuentra acreditado en la institución demandada, por disposición de la ley debe ser considerado como abono de la obligación y corresponde al Servicio de Rentas Internas, sin que la misma, por ende, genere interesesº.

1.2.1. En auto de 26 de septiembre de 2023, 15h13, se dispuso: ªEn lo medular, el peticionario solicita que se indique cual es el fundamento normativo para haber rechazado su petición. En atención al pedido del actor, el Tribunal considera que no existe nada que aclarar, debido a que en el auto de 19 de septiembre de 2023, claramente se señaló el fundamento normativo que es el artículo 233 del Código Tributario, artículo que ha previsto que la caución se cancelará y en caso de ser en numerario, generará en favor del contribuyente intereses, si la demanda o pretensión es aceptada totalmente. En este caso, la sentencia del Tribunal de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, no casó la sentencia, por lo tanto no existen intereses que liquidar, al amparo de lo que prescribe la norma citada, claramente puntualizada en el auto recurrido. (¼) En virtud de lo expuesto, se niega el recurso horizontal de aclaración propuesto por el actorº.

1.3. Recurso de casación.- El doctor Galo Arrobo Rodríguez, abogado patrocinador del señor Celso Amable Ureña Quezada, mediante escrito presentado el 3 de octubre de 2023, 14h31, interpone recurso de casación en contra del auto referido, con fundamento en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación por el vicio de errónea interpretación del artículo innumerado agregado después del artículo 233 del Código Tributario.

1.4. Calificación.- En auto de 5 de octubre de 2023, las 10h09, se calificó el recurso interpuesto de conformidad con los artículos 5, 6 y 7 de la Ley de Casación para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

1.5. Admisión.- Mediante auto de admisión de 21 de noviembre de 2023, las 9h24, el doctor Fernando Cohn Zurita, en su calidad de Conjuez de esta Sala, declaró la admisión del recurso de casación propuesto, señalando que lo admite por la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación por el vicio de errónea interpretación del artículo innumerado agregado después del artículo 233 del Código Tributario.

2) Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 22 de enero de 2024, las 16h42, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordoñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E); y, José Suing Nagua, Juez Nacional ponente en la presente causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. De conformidad con el artículo 183 del Código Orgánico de la Función Judicial y en

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

2.3. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; artículo 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, artículo 1 de la Ley de Casación.

3) Validez procesal

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

4) Fundamentación del recurso de casación

4.1. Argumentos del recurrente.- El casacionista para iniciar con la fundamentación de su recurso, se refiere a lo dispuesto por el Tribunal en los autos de 19 y 26 de septiembre de 2023 y transcribe textualmente el contenido de los mismos, para a continuación decir que en función a lo expuesto y como principales actuaciones judiciales para este recurso tenemos, en resumen: que, conforme expresamente ha reconocido la administración tributaria en este proceso, la precitada caución de US $ 141.288,00 fue depositada en numerario o efectivo, hace aproximadamente nueve años y en una cuenta bancaria de la propia administración tributaria.

4.2. Que la disposición del Tribunal de instancia de considerarse justamente tal monto como abono de la obligación pero "sin que la misma por ende, genere intereses" ha sido dictada al amparo del artículo innumerado agregado a continuación del Art. 233 del Código Tributario y

en concreto de la expresa cita del mismo que se refiere al caso de cancelación -y por ende devolución al actor- de la caución en caso de aceptación total de la demanda que evidentemente no es el presupuesto que se ha dado en este caso; y, que obviamente no he requerido la cancelación o devolución a mi favor del precitado monto con más intereses si no que, para efectos de la imputación y consecuente cobro de la obligación tributaria que realizará la administración tributaria, se disponga a la misma que liquide y cuantifique el valor correspondiente a sus intereses.

4.3. Que la discrepancia en la ejecución de la sentencia se circunscribe al hecho de que para los Jueces del Tribunal de instancia la administración tributaria no debe liquidar el monto de intereses sobre el monto de la caución que se presentó en este juicio; mientras que consideró que debe liquidarse o cuantificarse ese monto de los intereses; y con el objeto que, por la sentencia desfavorable en este proceso, tales montos (tanto de la caución como de sus intereses) se imputarán como abono a la obligación tributaria de forma que no me serán cancelados o devueltos. Que, el Tribunal de instancia considera que, en este caso, no procede liquidarse o cuantificarse los intereses generados sobre la caución rendida en numerario y tal interpretación es errónea para este caso pues el segundo inciso de la precitada disposición normativa establece expresamente tal generación de intereses "si la demanda o pretensión es aceptada totalmente" y caso en el que "la caución se cancelará" o devolverá a quien rindió la caución.

4.4. Que no se cumple en este caso los dos presupuestos pues (conforme sí reconoce expresamente el Tribunal por ser la verdad procesal) la demanda no ha sido aceptada totalmente; y, (conforme no reconoce o no establece el Tribunal en su análisis y que es también la verdad procesal) no he requerido -porque no procede la cancelación o entrega a mi favor del monto de la caución y de sus correspondientes intereses. Esa disposición normativa es clara en señalar que la generación de intereses sobre el monto de la caución se produce en el caso de aceptación total de la demanda y en caso de cancelación o entrega del mismo a favor de quien rindió la caución.

4.5. Que erróneamente entonces el Tribunal de instancia aplica e interpreta esta norma para este caso, cuando tal final presupuesto (es decir la cancelación o devolución de la caución) no

es pertinente para este caso. Siendo entonces para este caso el presupuesto contenido en la misma disposición normativa, es decir "si la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad, la administración tributaria aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria" debe interpretarse esa disposición normativa, al amparo del Art. 13 COT, y considerando en este caso la realidad procesal consistente en esencial en que la caución de US $ 141.288,00 fue depositada en efectivo o en numerario y en una cuenta bancaria de la propia administración tributaria, tal como se evidencia de la providencia dictada en este proceso el 12 de diciembre de 2014, y por la que se dispuso agregar al proceso el oficio No. 1110120140PR0004056 del 09 de diciembre de 2014 suscrito por el Director Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas y "con lo que se justifica el pago de la caución ordenada en el auto inicial, por lo se dispone continuar con el trámiteº; y oficio que fue emitido en respuesta a su vez al oficio W 1472-PS-TDCA-2014 emitido por el Tribunal el 28 de noviembre del 2014 y por el que dispuso: ª¼ cursar nuevamente un oficio al Director Regional del Sur del Servicio de Rentas Internas, con la finalidad de que informe si en la cuenta No 0526587-8, del Servicio de Rentas Internas, se ha realizado un depósito por la cantidad de ciento cuarenta y un mil doscientos ochenta y ocho dólares americanos ($141.288.oo/100), y de existir indicar en qué fecha se realizó dicho depósito.º.

4.6. Que, entonces, ha existido plena ratificación de parte de la administración tributaria que el precitado monto se ha encontrado y por ende se encuentra en las arcas del fisco. Que, la disposición del Tribunal de considerarse justamente tal monto como abono de la obligación pero "sin que la misma por ende, genere intereses" ha sido dictada al amparo del artículo innumerado agregado a continuación del Art. 233 del Código Tributario y en concreto de la expresa cita del mismo que se refiere al caso de cancelación -y por ende devolución al actor- de la caución en caso de aceptación total de la demanda que evidentemente no son los presupuestos que se han dado en este caso; y, obviamente no he requerido señores jueces la cancelación o devolución del precitado monto con más intereses si no que, para efectos de la imputación y consecuente cobro de la obligación tributaria que realizará la administración tributaria, se disponga a la misma que liquide y cuantifique el valor correspondiente a sus intereses considerando que obra del proceso que la administración tributaria ha dispuesto -y hace aproximadamente nueve años- del referido monto de US $ 141.288,10.

4.7. Qué, considerando que conforme el Art. 13 COT las normas tributarias deben interpretarse "teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica", la referida disposición normativa no ha consagrado que, como se daría en caso de subsistir la resolución del Tribunal de instancia, se produzca no solo un perjuicio económico al compareciente que consigne o entregue la caución en efectivo y se deje de percibir rendimientos o réditos a través de la inversión del mismo, sino que se produzca un injusto enriquecimiento por parte del Estado o del fisco que haya dispuesto de mi dinero y por aproximadamente nueve años.

4.8. Que, es determinante el hecho que el Tribunal de instancia no ha tomado en consideración para negar la liquidación o cuantificación de intereses sobre el monto de mi caución, que no he requerido -pues no procede según la realidad procesal- la cancelación o devolución a mi favor de los intereses sobre el monto de la caución; sino que la liquidación o cuantificación de los mismos debe realizársela tomando en consideración que el Estado o el fisco ha usufructuado de tal monto de la caución que se constituyó justamente en numerario. Que, resulta determinante pues si el Tribunal hubiese interpretado correctamente la norma materia de este cargo hubiese llegado a la conclusión que sí procede en este caso la liquidación o cuantificación de los intereses sobre el monto de la caución con la finalidad que, tanto la caución como esos intereses, se imputen o abonen a la deuda tributaria materia de este caso.

4.9.- Contestación del recurso de casación.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 28 de noviembre de 2023, 9h43, comparece el abogado Erik Bladimir Salinas Aponte, procurador judicial debidamente autorizado por el Director Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas, para dar contestación al recurso admitido y señala que la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional establece los siguientes requisitos formales para la admisibilidad del cargo de errónea interpretación. ª i) Demostrar el error de interpretación del juez respecto a la norma aplicada; ii) Explicar cuál es el sentido o alcance correcto de la norma; y, iii) Demostrar la incidencia o transcendencia del vicio en la decisión del juzgador...".

4.10. Que, el escrito de interposición del recurso no cumple el presupuesto judicial respecto

de delimitar ¿cómo demuestra el supuesto error de interpretación?; ¿cuál es el sentido o alcance de la norma? ¿cómo demuestra la incidencia en la decisión del Juzgador? Que, el recurrente no ha demostrado cuál supuestamente es la interpretación errónea que el H. Tribunal ha realizado al artículo 233 Código Tributario, pues claramente se ha dejado establecido que no existen intereses que liquidar por cuanto la demanda ha sido rechazada y la caución debe ser considerada como abono de la obligación, esto en estricto cumplimiento de la referida norma, pues lo establece de manera expresa. Que tampoco se ha establecido cuál es el sentido y alcance de la norma alegada, pues se pretende, sin respaldo jurídico alguno, que se reconozcan intereses a favor del actor, a pesar de que la demanda ha sido rechazada en su totalidad.

4.11. Respecto de la incidencia o trascendencia del vicio, el recurrente no ha logrado fundamentar cuál sería ésta, exponiendo únicamente su inconformidad con lo resuelto por el H. Tribunal. En términos generales, en la fundamentación del recurrente, se evidencia, inconformidad en la decisión del Juzgador. Sin embargo, siendo el recurso de casación, una instancia de amplía técnica jurídica, el recurrente, en ningún momento fundamenta conforme los lineamientos judiciales establecidos.

5) Problema jurídico

El problema jurídico se circunscribe a determinar si el auto impugnado ha incurrido en el vicio de errónea interpretación del artículo innumerado agregado después del artículo 233 del Código Tributario al amparo de la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación.

6) Análisis del tribunal de casación

6.1. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, admitido por el Conjuez de la Sala, considera:

6.2. Causal primera.- ª Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva.º. Errónea interpretación ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidadº.

6.2.1. La norma que se acusa como infringida es: a) Artículo innumerado agregado después del artículo 233 del Código Tributario.- ª Afianzamiento.- Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía: que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada. La caución se cancelará por el Tribunal Distrital de lo Fiscal o Sala Especializada de la Corte Suprema de Justicia si la demanda o pretensión es aceptada totalmente, la que en caso de ser en numerario generará a favor del contribuyente intereses a la misma tasa de los créditos contra el sujeto activo. En caso de aceptación parcial el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto al demandante y la cantidad que servirá como abono a la obligación tributaria; si la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad, la administración tributaria aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria. Esta caución es independiente de la que corresponda fijarse por la interposición del recurso de casación, con suspensión de ejecución de la sentencia o auto y de la de afianzamiento para hacer cesar medidas cautelares y se sujetará a las normas sobre afianzamiento establecidas en este código. El Tribunal no podrá calificar la demanda sin el cumplimiento de este requisito, teniéndose por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado, si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el Tribunal no se la constituyere".

6.3. En lo concreto, la parte recurrente sostiene que el Tribunal interpreta erróneamente el precepto transcrito en el apartado anterior, cuando niega que la imputación del afianzamiento a la obligación se dé por la cuantía que se caucionó más los intereses sobre ese monto (calculados desde la constitución de la caución hasta la imputación), habida cuenta que con el depósito de la fianza que se tiene como hecho probado, la administración usufructuó de dicho valor. Aclara que no pide la devolución de la caución más los intereses, sino la imputación de ambos rubros a la obligación.

6.4. En el auto recurrido, el Tribunal claramente indicó que la norma sólo reconoce intereses cuando la demanda o pretensión ha sido totalmente aceptada; y que como ese no ha sido el caso, no puede reconocerse intereses al abono que con la caución se hace a la obligación. De ninguna manera se tiene como probado que el Tribunal haya usufructuado de los valores que recibió como caución.

6.5. El artículo innumerado colocado a continuación del art. 233 del Código Tributario, vigente a la época, estableció que, en caso de afianzamiento en numerario, los intereses se generaban únicamente si la demanda es totalmente aceptada. Al no disponer el precepto la generación de intereses en caso de que la demanda sea parcialmente aceptada o sea totalmente negada, no existe sustento a la interpretación alegada por la parte recurrente. Si una norma describe varias eventualidades y solo en una de ellas dispone generación de intereses, no existe posibilidad alguna que dicha consecuencia se produzca en las restantes circunstancias reseñadas en la norma (o en otras, conjeturadas por una parte procesal).

6.6. Por otra parte, es artificiosa la acotación del recurrente en el sentido que su interpretación de la norma no procura devolución de los intereses (y del monto afianzado), sino únicamente su imputación a la obligación que tiene frente al SRI, por las siguientes consideraciones: (i) con dicha interpretación, en los casos en que exista rechazo parcial de la demanda, si el monto de la caución más intereses supera el monto de la obligación, existiría un saldo que debe recibir el contribuyente, llegándose a la consecuencia que el recurrente descarta en su recurso; (ii) aun en el caso de que el monto de la obligación supere a la caución más intereses, no existe una sustancial diferencia jurídica entre el derecho a cobrar un crédito y el derecho a

que ese crédito sea compensado con una obligación. El supuesto derecho del contribuyente para que se le disminuya su deuda no solo por el monto caucionado, sino, además, por el interés sobre dicho afianzamiento, calculado desde la fecha de su constitución hasta el monto de la imputación (que acarrearía como contrapartida, la obligación del acreedor, SRI, para disminuir el monto de su crédito por ambos rubros y no solo por el primero), no se diferencia de pedir que se le entregue el monto de los intereses (con el que, de todas maneras, la administración pudiera efectuar una compensación con el crédito tributario que tiene contra el contribuyente, por lo que dispone el artículo 52 del Código Tributario).

6.7. En todo caso, se reitera que la interpretación del recurrente es contraria al claro sentido literal de la norma, sin que aquella pueda encontrar sustento ni siquiera invocando el art. 13 del Código Tributario (citado en el recurso, que dispone que se tomen en cuenta los fines y la significación económica de las disposiciones legales tributarias), pues, aunque se considere que la disposición legal que atañe a la caución es, accesoriamente, de carácter tributario, la significación económica más bien consolidaría la distinción que hace el legislador (cuando hay afianzamiento en dinero) entre el contribuyente al que la administración de justicia le acepta la totalidad de sus pretensiones y el contribuyente al que se le rechazan tales pretensiones (en todo o en parte), pues solo para el primer caso se justificaría un resarcimiento (con el reconocimiento de intereses), bajo el entendimiento que el monto de obligación que se discutió en sede judicial, era en su totalidad improcedente, y por tanto la caución rendida para que, de acuerdo a las normas vigentes en la época, pueda activarse la controversia ante el Tribunal, fue una carga que no debía soportar de ninguna manera el contribuyente.

6.8. Por las consideraciones ya expuestas, se concluye que la interpretación que el Tribunal le dio a la norma fue acertada, y en consecuencia se rechaza el cargo planteado.

7) Decisión

Este Tribunal de la Sala especializada de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve no casar el auto impugnado.

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

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resumen del fallo:

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario, al analizar el vicio de errónea interpretación del artículo innumerado agregado después del artículo 233 del Código Tributario, ha considerado que el alcance que el Tribunal le ha dado a la norma es el correcto, en el sentido que, ante el rechazo total o parcial de las pretensiones del actor, la imputación del monto caucionado en dinero a la obligación, se debe dar por la cuantía afianzada, sin que a ese valor deba añadirse interés alguno.

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

230256659-DFE

Juicio No. 09502-2011-0054 RESOLUCION 220-2024

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 30 de abril del 2024, las 15h16. 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 Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita, (E) dicta la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09502-2011-0054.

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, señala que la pretensión de la parte actora es la impugnación del acto administrativo Resolución No. DGN-CAJG-DJP-PV-0217, dictada el 19 de marzo del 2011 por la Coordinadora General de Asesoría Jurídica del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, mediante la cual se declaró sin lugar el Recurso de Revisión, y declaró la validez de las providencias Nos. GDG-DAJG-PV-007201 y GDG-DAJG-PV-005831.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió " declara con lugar la demanda presentada por el señor abogado José Miguel Ledesma Huerta, ofreciendo poder o ratificación de gestiones del Representante Legal de la Compañía OPPAC OPERADOR PORTUARIO DEL PACÍFICO C.A., dejando sin efecto las Resoluciones Nos. DGN-CAJ-DJP-PV-0217 y GDG-DAJG-PV-007201 así como la Providencia No. CGD-DAJG-PV-005831, debiéndose dar de baja de la contabilidad fiscal las sanciones impuestas."

1.3 El abogado Oscar Guerrero Cortez, procurador Judicial designado por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), propone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 26 de noviembre de 2018, las 13h48, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, Provincia del Guayas,

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 FERNANDO ANTONIO COHN ZURITA C=EC L=QUITO CI 0911069714

dentro del juicio de impugnación No. 09502-2011-0054, fundamentado en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por cuanto existe aplicación indebida del artículo 139.2 del Código Tributario; y, falta de aplicación del artículo 435 del Código Tributario.

1.4. Mediante auto de 2 de marzo de 2022, a las 11h19, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, en su calidad de Conjueza de la Corte Nacional de Justicia, admitió a trámite el recurso de casación interpuesto; fundamentado en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación.

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 Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita, en virtud del acta de sorteo de 9 de febrero del 2024, en reemplazo del Dr. José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09502-2011-0054, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 20 de junio de 2022, a las 16h25, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; artículo 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, artículo 1 de la Ley de Casación.

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.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Fundamentación del recurso.- En el recurso de casación se sostiene que el Tribunal A quo señala que se ha demostrado la causal alegada en el Recurso de Revisión, esto es la existencia de error de derecho en la Resolución GDG-DAJG-PV-007201, así como en la Providencia No. CGD-DAJG-PV-005831, constando que las multas fueron impuestas sin respetar un proceso mínimo que garantice el derecho a la defensa del administrado en virtud de las normas legales, doctrina y jurisprudencia. Argumenta además, una supuesta falta de validez de las sanciones sin establecer de forma fehaciente cómo se vulneró el derecho a la defensa de la compañía OPPAC OPERADOR PORTUARIO DEL PACÍFICO C.A., y, sin indicar las razones fácticas jurídicas de porqué dicha omisión influyó en la decisión del Recurso de Revisión, que sin embargo el Tribunal utiliza el artículo 139 como si está disposición legal fuera autónoma, aislada, ignorando que la misma forma parte del Libro II, Capitulo IV, Sección 1ra del Código Orgánico Tributario, y la cual expresamente se refiere en su numeral 2 a que los actos administrativos serán nulos, siempre que se haya obstado el derecho a la defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo. Que la aplicación de dicha norma constituye sin lugar a dudas una desviación de fondo de la controversia porque al dejar sin efecto las Resoluciones Nos. DGN-CAJ-DJP-PV-0217 y GDG-DAJG-PV-007201 así como la Providencia No. CGD-DAJG-PV-005831, por una supuesta indefensión del actor, el Tribunal resuelve en base a un aspecto meramente formal que no incide en lo absoluto en el asunto de fondo, el cual gira en torno a la sanción que se le impuso por entrega tardía de la información del Manifiesto de Carga de 59 refrendos que se

constituye en una falta reglamentaria de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 90 letra d) y 91 la Ley Orgánica de Aduanas vigente a esa fecha. Que de la especie se verifica que no se cumplen ninguno de los principios esenciales para que se produzca la nulidad en la emisión de las Resoluciones Nos. DGN-CAJ-DJP-PV-0217 y GDG-DAJG-PV-007201 así como la Providencia No. CGD-DAJG-PV-00583. Sostiene que en ninguna parte del escrito de insinuación del recurso de revisión, se hace referencia a la nulidad de las multas emitidas por la entrega tardía de información de manifiesto de carga de 59 refrendos. Que el texto del artículo 363 del Código Tributario no es aplicable por cuanto las infracciones cometidas se generaron entre el año 2006 y 2007, encontrándose vigente a esa fecha el procedimiento sumario sólo a partir de la reforma impuesta por el artículo 50 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007, es decir antes de la vigencia del procedimiento sumario señalado en el actual art. 363 del Código Tributario. Considera que existe falta de aplicación del artículo 435 del Código Tributario, de conformidad con el art. 3 de la Ley de Casación. Y sostiene que el Tribunal A quo, a más de que en su fallo no estableció la forma en que la administración aduanera presuntamente vulneró el derecho a la defensa del actor y el debido proceso, omite aplicar la disposición contenida en el inciso final del artículo 435 del Código Tributario, el cual establece que ante la comisión de una falta reglamentaria, sin necesidad de más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda a la contravención o falta reglamentaria comprobada, o que se deba seguir algún procedimiento sumario tal como sugiere el Tribunal en su sentencia; puesto que la falta reglamentaria se sancionará por la simple transgresión de la norma, por lo que habiéndose cumplido con lo determinado por la Ley, mal cabría una declaración de nulidad. Afirma que la consecuencia del vicio alegado, es que se procedió a declarar con lugar la demanda presentada por un importador que jamás desvirtuó los motivos por los cuales se le sancionó, ocasionando de esta manera un perjuicio a los intereses del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador. Por todo lo expuesto solicita que se case la sentencia recurrida.

4.2. OPPAC OPERADOR PORTUARIO DEL PACÍFICO C.A., " EN LIQUIDACIÓN" debidamente representada por la señora Lorena Patricia Domenech Avilés, en su calidad de Liquidadora y como tal Representante Legal, contesta el recurso propuesto por la Administración Tributaria Aduanera, mediante escrito de 08 de marzo del 2022 las 10H20 y solicita que no se case el fallo recurrido.

5. Problema jurídico

CAUSAL PRIMERA: El recurrente considera que en la sentencia a quo se incurre en aplicación indebida del artículo 139 numeral 2 del Código Tributario, y falta de aplicación del artículo 435 del Código Tributario.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación que establece: " Art. 3.- CAUSALES.- El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales: 1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositiva".

Este caso se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo considerarse para el análisis los hechos probados en instancia, que no pueden desconocerse o alterarse en sede casacional.

6.2 Sobre la " aplicación indebida" el autor Luis Armando Tolosa Villabona, dice: " Es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es un error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla." (Luis Armando Tolosa Villabona, " Teoría y Técnica de la Casación" , Bogotá – Colombia, 2008, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., página 361).

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

6.4 El recurrente manifiesta en su recurso que se han violentado la norma de derecho señalada en este fallo, cuyo texto es el siguiente:

CÓDIGO TRIBUTARIO

" Art. 139.- Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos:... 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo."

" Art. 435.- (Sustituido por el Art. 33 de la Ley 99-41, R.O. 321-S, 18-XI-99).- Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y sin necesidad de más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda a la contravención o falta reglamentaria comprobada."

6.5 Revisado el fallo recurrido, se han identificado los siguientes hechos probados y también aquellos no controvertidos: " 6.2) La administración aduanera en su escrito de contestación ha señalado expresamente en la Providencia No. CGD-DAJG-PV-005831, no constituye acto administrativo sancionatorio, sino solo un requerimiento de obligaciones pendientes, una vez que " las multas fueron impuestas oportunamente a través de 59 liquidaciones manuales que constan del mencionado reclamo" ; correspondiente a infracciones cometidas que se generaron entre el año 2006 y 2007 y que constan reflejadas en el Sistema Interactivo de Comercio Exterior SICE. 6.3).- Considerando la contestación de la administración aduanera, que afirma que las multas fueron impuestas en los años 2006 y 2007 mediante liquidaciones reflejadas en su sistema SICE, es aplicable el texto del artículo 363 del Código Tributario (vigente 2006-2007): " Sanciones para los particulares.- Los contribuyentes, responsables o terceros que infringieren Reglamentos tributarios o circulares administrativas de obligatoriedad general, serán sancionados por las autoridades administrativas (…). 6.4).- Si bien el texto del artículo 363 del Código Tributario, vigente para los años 2006-2007 no contenía la prescripción de que se debía imponer la multa previa la instauración de un

procedimiento sumario, no puede desconocerse las normas constitucionales vigentes a ese periodo. " Art. 24 Para asegurar el debido proceso debían observarse las siguientes garantías básicas, sin menoscabo de otras que establezca a Constitución, los instrumentos internacionales las leyes o la jurisprudencia. (…) Nadie podrá ser privado del derecho de defensa en ningún estado o grado del respectivo procedimiento. (…). 12. Toda persona tendrá el derecho a ser oportuna y debidamente informada, en su lengua materna, de las acciones iniciadas en su contra" (lo cual se encuentra previsto en el actual artículo 76 de la Constitución: " Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento"). Se podría considerar que a la fecha (2006 y 2007) estaba vigente todavía el artículo 435 del Código Tributario de conformidad a lo ordenado en la Disposición Transitoria Única del mencionado Código: " Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y sin necesidad de más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda a la contravención o falta reglamentaria comprobada" . Incluso si fuere todavía aplicable ésta última norma, no puede considerarse que la mención de " sin necesidad de más trámite, dictará resolución" excluye la obligación de respetar el debido proceso y garantizar el derecho a la defensa del administrado, una vez la norma obligaba a la administración, luego de descubrir la infracción, a tomar las medidas que sean del caso para su comprobación y posteriormente imponer la sanción; entre tales medidas, al amparo de la Constitución de la época (1998), debían incluir, entre otros aspectos, la notificación al supuesto infractor para que ejerza su derecho de defensa… . 6.5).- Si bien es cierto de acuerdo al artículo 258 del Código Tributario, corresponde al actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda, los hechos negativos (como el relativo a que no se siguió sumario previo a la sanción por faltas reglamentarias) deben ser probados exclusivamente cuando impliquen afirmación explícita o implícita; y conforme a los artículos 245 y 246 del mismo cuerpo legal, corresponde a la administración presentar copia de los documentos que sirven de antecedente a la resolución o acto impugnado, pues en caso de no hacerlo, se estará a las afirmaciones del actor. La parte demandada no solo que no ha acompañado a su contestación a la demanda, ni ha presentado después, los documentos que acrediten que se permitió a la parte actora el ejercicio de su derecho a la defensa antes de la imposición de las multas, sino que además afirmó expresamente que las sanciones fueron

" reflejadas en el Sistema Interactivo de Comercio exterior SICE" , de lo que se entendería que a criterio de la administración aduanera, el hecho de que se registre en el sistema SICE la imposición de una multa por falta reglamentaria, cumpliría el debido proceso, por lo que conforme a la parte final del artículo 246 del mismo cuerpo legal, se tiene que las multas impuestas al actor no estuvieron precedidas de expediente sumario… 6.5).- Los actos administrativos dictados con prescindencia de las normas de procedimiento que han obstado el derecho de defensa son nulos conforme el artículo 139 literal b del Código Tributario. Sobre este tema, de que es improcedente que a través de liquidaciones realizadas en el sistema SICE se hayan establecidos multas, sin que conste que las mismas hayan sido impuestas a través de una resolución administrativa y siguiendo un procedimiento que garantice el derecho a la defensa, … En conclusión, al haberse demostrado la causal alegada en el Recurso de Revisión, esto es la existencia de error de derecho en la Resolución No. GDG-DAJG-PV-007201 así como en la Providencia No. GDG-DAJG-PV-005831, constando que las multas fueron impuestas sin respetar un proceso mínimo que garantice el derecho a la defensa del administrado, en virtud de las normas legales, doctrina y jurisprudencia citadas, las sanciones no tienen validez, conforme el artículo 139 literal b del Código Tributario… "

6.7 En observancia estricta a los hechos probados en instancia, que se entienden aceptados por las partes procesales y que son: 1. Las multas fueron impuestas a través de 59 liquidaciones manuales, correspondiente a infracciones cometidas que se generaron entre el año 2006 y 2007 y que constan reflejadas en el Sistema Interactivo de Comercio Exterior SICE. 2. Que la multa se impuso a través del Sistema Interactivo de Comercio exterior SICE sin que le preceda un debido proceso que permita el ejercicio del derecho a la defensa del contribuyente. 3. Que la parte demandada no ha acompañado a su contestación a la demanda, ni ha presentado después, los documentos que acrediten que se permitió a la parte actora el ejercicio de su derecho a la defensa antes de la imposición de las multas, esta Sala encuentra que el art. 139.2 del Código Tributario era la norma llamada a regular dichos hechos, pues en instancia se concluyó vulneración al derecho a la defensa del contribuyente e inobservancia del debido proceso, siendo clara la consecuencia legal prevista por el legislador contemplada en la norma reprochada de vicio, por lo que se rechaza el cargo de aplicación indebida.

Siendo parte de la construcción del vicio analizado, la falta de aplicación del artículo 435 del Código ibídem, al no prosperar el vicio de aplicación indebida, evidentemente no prospera la

aplicación de la norma que a criterio del recurrente daba solución, por técnica casacional. Pero más allá de aquello, esta Sala evidencia que en el fallo si se aplica el art. 435 del Código Tributario y se analiza el mismo respecto al caso puntual, para llegar a la misma conclusión, siendo también por este extremo, rechazado.

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 26 de noviembre de 2018, las 13h48, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, Provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09502-2011-0054.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, 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 configura la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, como se explica en el fallo de casación, pues de los hechos probados se verifica que el art. 139.2 del Código Tributario acusado de aplicación indebida, si era la norma llamada a aplicarse a esos hechos y, por ende tampoco prospera la falta de aplicación alegada, más allá de que la norma reprochada de este último vicio, si fue aplicada en el fallo para resolver el asunto controvertido.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

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

Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

JL/AM

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

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

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