

REGISTRO OFICIAL[®]

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO:**

**RESOLUCIONES Y
JUICIOS**

**17510-2018-00497, 17510-2020-00133,
01501-2020-00004**



226285189-DFE

Juicio No. 17510-2018-00497

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 11 de marzo del 2024, las 09h18.

VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua, reemplazado en esta causa por el Dr. Fernando Cohn Zurita y Gustavo Durango Vela (E) y ponente, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2018-000497.

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor Esteban Eduardo Cadena Naranjo en calidad de Vicepresidente Ejecutivo y representante legal de la compañía ORIENTE SEGUROS S.A., interpone acción de impugnación en contra de la resolución No. 117012018RREC299097 del 26 de septiembre de 2018, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, que confirma las glosas establecidas en el acta de determinación No. 17201824900280628, respecto al impuesto de salida de divisas correspondiente al período de enero a diciembre de 2013.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Quito, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció el objeto de la controversia en los siguientes términos: *"Dilucidar sobre la legitimidad de la resolución No. 117012018RREC299097", emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas el 26 de septiembre de 2018, en lo referente a las glosas establecidas en el acta de determinación No. 17201824900280626 respecto del impuesto a la salida de divisas correspondiente al periodo de enero a diciembre de 2013°.*

1.3. Mediante sentencia dictada el 24 de junio del 2019, las 12h09, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, se resolvió aceptar la demanda presentada por la compañía actora, dejando sin efecto la resolución No. 11702018RREC299097 del 26 de septiembre de 2018, así como su antecedente el acta de

JUDICIAL
Firmado por
GUSTAVO
ADOLFO
DURANGO VELA
C=EC
L=QUITO
CI
1703594588

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

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

determinación No. 17201824900280628 por concepto de ISD por el ejercicio económico 2013.

1.4. El abogado Diego Fernando Cevallos Izquierdo, en calidad de procurador fiscal debidamente designado por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas (SRI en lo posterior) interpone recurso de casación, en contra de la sentencia referida, mismo que es calificado de oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 15 de julio de 2019, las 15h04 y dispone remitir los autos a esta Sala Contencioso Tributaria de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto interlocutorio de 16 de enero del 2023, las 12h46, la doctora Susana Hipatia Ortiz Vargas, admite a trámite el recurso de casación por el **caso 5** del art. 268 del COGEP, acusando los vicios de **errónea interpretación** del art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad del Ecuador vigente para el ejercicio fiscal 2013, la **falta de aplicación** del artículo 17 del Código Tributario, y la **aplicación indebida** de los artículos 1583 y 1584 del Código Civil.

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, 184 y 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, 269 del Código Orgánico General de Procesos.

2.2. En virtud del sorteo de la causa, realizado el 9 de junio de 2023, a las 12h38, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (en calidad de Jueces Nacionales), reemplazo en este proceso por el Dr. Fernando Cohn Zurita y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa. 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 Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 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 Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 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 Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y abalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Actúa el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en virtud del acta de sorteo de 9 de febrero de 2024, en reemplazo del Dr. José Suing Nagua, quien actualmente es Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

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 en la audiencia de casación, llevada a cabo el día jueves 7 de marzo de 2024, a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El órgano de la administración tributaria central, recurre de la sentencia por el caso 5 del art. 268 del COGEP, argumenta que el Tribunal de instancia ha incurrido en la **errónea interpretación** del art. 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador (LRETE) vigente para el ejercicio fiscal 2013, al considerar que la compensación no se encuentra inmersa dentro de los supuestos fácticos para que se configure el hecho generador del ISD; señala que, sobre el vicio de errónea interpretación la doctrina afirma que se da cuando existe una norma legal cuyo contenido o significado se presta para diferentes interpretaciones y el juzgador al aplicarla le da una interpretación que no corresponde a su verdadero alcance. En este sentido, el error del Tribunal radica en el alcance errado al primer inciso del art. 156 referido, el cual establece dentro de los presupuestos del hecho generador del ISD a la transferencia o traslado de divisas al exterior a través de pagos de cualquier naturaleza. Expresa que, en el presente caso, el actor se compensó con la reaseguradora en el exterior, esto es, entre una cuenta por cobrar con una cuenta por pagar, la primera es parte del activo que es un derecho que implica la existencia de dinero que se debe cobrar y que una vez pagado formará parte del activo de una compañía; la otra, es una cuenta por pagar (pasivo), es una obligación por cubrir. En este sentido, ambas cuentas tienen un trasfondo común, que es justamente la existencia de una deuda en dinero (divisas). Al utilizarse el mecanismo de compensación de estas cuentas se configura el presupuesto legal que da nacimiento al ISD, y la norma cuya infracción se acusa identifica el hecho generador de este impuesto con pagos de cualquier naturaleza. El error in iudicando que comete la Sala en la sentencia recurrida, es otorgar un alcance o sentido distinto al artículo 156 denunciado; el estudio de la norma efectuado por el Tribunal de instancia, considera como hecho generador de este

impuesto solamente a la transferencia o traslado de divisas a través del pago en los términos de los artículos 1583 y 1584 del Código Civil (pago efectivo) y con ello considera que, el SRI realizó una interpretación extensiva del art. 156 LRETE al catalogar a la compensación como hecho generador del ISD. El Tribunal A quo ha realizado una interpretación literal de la norma remitiéndose para el efecto a las definiciones de pago efectivo dadas por las normas civiles señaladas, dejando de lado tanto el génesis de la compensación, por medio del cual podía haber advertido que la compensación proviene y tiene una fuerza de pago, como la finalidad extrafiscal del impuesto a la salida de divisas. La figura de la compensación es una forma de pago y, de los efectos reales que tuvo la aplicación de esta figura en la contabilidad de la compañía demandante, la misma tuvo fuerza de pago. En el caso concreto de Oriente Seguros este tiene la calidad de deudor, así como también la calidad de acreedor sobre un mismo sujeto en el exterior, lo que deriva tanto en su obligación de cumplir con la satisfacción de la deuda, como en su derecho de recibir valores del exterior, como se enunció genéricamente en el ejemplo planteado en el párrafo anterior; la compensación, entendida como pago simplificado que reemplaza el pago individualizado o separado que debe realizar cada una de las partes en la operación entre asegurador y reasegurador en el exterior. El hecho de que no se haya utilizado la figura del pago en efectivo, no implica la inexistencia del hecho generador del ISD; las divisas que se transfieren entre las primas y comisiones; y, siniestros, permiten evidenciar tanto un momento de cancelación de deuda por la contribuyente así como un momento de cobro a favor de éste, particularidades de la operación que a través de la compensación, se circunscriben en el nacimiento del hecho generador del ISD, esto es la transferencia o traslado de divisas a través de ^apagos de cualquier naturaleza^o. Afirma que, el verdadero sentido y alcance correcto del hecho generador se caracteriza por atender a la realidad de las situaciones fácticas que se presentan para que nazca la obligación, el sentido que le da el Tribunal al art. 156 LRETE limita su accionar y no atiende al objeto del impuesto que es la de gravar todas las transacciones monetarias que mantienen los agentes nacionales con el extranjero. La frase ^ao pagos de cualquier naturaleza^o inmersa en la norma infringida, atiende esta realidad en donde la compensación abarca tanto al concepto de ^atransacciones monetarias^o, que es el objeto del impuesto, por lo tanto, el ISD se genera no únicamente con la salida física de la divisa, sino también, por medio de la compensación que se subsume dentro de los pagos de cualquier naturaleza, toda vez, que evidencia una transacción monetaria real que no solo responde al hecho generador, sino al fin extrafiscal del impuesto. De haber aplicado el método de interpretación teleológico, el Tribunal de instancia habría determinado que la frase ^apagos de cualquier naturaleza^o del artículo 156 LRETE no se refiere al pago efectivo contemplado por el Código Civil, sino a toda forma de pago que, conforme la doctrina referida anteriormente, incluye a la compensación, la cual se constituye en un pago abreviado, simplificado o reciproco, por lo que las compensaciones internacionales en esencia implican una salida de divisas, cita resoluciones de la Corte Nacional de Justicia que a su criterio son casos

análogos: Nos. 17751-2016-0189, 17751-2016-0434 y 09501-2016-00375, en los que se ha señalado que la compensación se subsume en el universo de pagos de cualquier naturaleza, y en consecuencia, constituye hecho generador del ISD, norma que afirma ser trascendente en la decisión de la causa. El recurrente acusa también la **falta de aplicación** del art. 17 del Código Tributario, refiriendo que consta como hecho probado que la compañía actora ORIENTE SEGUROS S.A. realizó operaciones de compensación de cuentas con sus reaseguradoras del exterior de enero a diciembre del ejercicio 2013, es decir, no se cuestionó la existencia de la transacción contable y financiera del contribuyente hacia una empresa en el exterior utilizando la figura de la compensación; en la sentencia recurrida el juzgador se vio frente a la tarea de resolver respecto de si el SRI hizo una correcta determinación del ISD en base a la normativa vigente a la fecha, conflicto en el que la sentencia no aplicó el art. 17 del Código Tributario, pues al no considerar que el pago mediante compensación configura el hecho generador de ISD, se desconoció la verdadera esencia económica de las transacciones realizadas entre la parte actora y sus reaseguradoras ubicadas en el exterior, en donde la Sala omite analizar la realidad económica de las transacciones, norma que no solo permite comprobar la ocultación de la verdad sino también realizar una correcta apreciación de las transacciones económicas en todo su contexto; durante el proceso de determinación, se estableció la base imponible para el ISD por los valores que debían ser transferidos y cancelados que fueron compensados con valores que debían ser pagados a las empresas reaseguradoras en el exterior y por lo tanto no realizó el pago de este impuesto sobre la totalidad de la operación. El análisis de la realidad económica no solo se encuentra inmerso para comprobar la ocultación de la verdad, sino también para realizar una correcta apreciación de las transacciones económicas en todo su contexto; de no existir estas obligaciones entre ambas partes la compañía actora hubiera debido cancelar lo determinado por la Administración por el concepto de ISD. Llegado a este punto conviene manifestar que el Tribunal de instancia dentro del considerando 5.5., de la sentencia recurrida cita el art. 17 del Código Tributario, sin embargo dicha norma no fue utilizada para efectos de resolver la procedencia o no de las alegaciones deducidas por las partes respecto a considerar si la compensación se constituye en un pago per se, con lo cual, se quiere dejar en claro que la norma alegada como infringida no fue utilizada. Finalmente, sobre la **aplicación indebida** de los arts. 1583 numeral 1 y 1584 del Código Civil normas que, establecen los modos de extinguir las obligaciones, entre las que se encuentran el pago y la compensación con definiciones y condiciones configuradas en tales artículos, para establecer si las compensaciones realizadas por la parte actora con sus aseguradoras del exterior se encontraban o no gravadas con el ISD, era necesario analizar la esencia económica de las transacciones, es decir, la esencia de las compensaciones, esencia que no se encuentra establecida ni permite ser analizada por las normas civiles referidas, pues estas únicamente tratan de los modos de extinguir obligaciones en el ámbito civil, sin considerar todo el contexto tributario que envuelve al ISD. El Tribunal de instancia al aplicar indebidamente el art.

1583.1 del Código Civil y el 1584 establece que, la compensación no es una forma de pago *per se*, que tiene un tratamiento jurídico distinto y por lo tanto no se encuentra inmersa dentro de los pagos de cualquier naturaleza gravados con el ISD, lo que habría provocado que el SRI realice una interpretación extensiva del art. 156 LRETE. Con ello, la indebida aplicación de las normas citadas deviene principalmente en que dichas normas se refieren a la extinción de las obligaciones de carácter civil más no de carácter tributario, por lo cual, dichas normas no permiten realizar un análisis de la esencia económica de las transacciones de las compensaciones internacionales para fines fiscales, por lo que no cabía su aplicación al caso planteado en el cual se cuestionó si las compensaciones efectuadas por la parte actora constituían en esencia un pago que configure el hecho generador del ISD, por lo que debía aplicar el artículo 17 del CT pues no era pertinente considerar las normas civiles, las cuales en primer lugar únicamente refieren a los modos de extinción de obligaciones civiles distintas a las obligaciones tributarias-, en segundo lugar no abarcan de manera amplia el género pago, sino únicamente varias formas de pago como lo son el pago efectivo o solución y la compensación, y en tercer lugar, no contemplan el principio de esencia económica que le permite a la administración tributaria calificar la verdadera esencia de una transacción a fin de establecer un impuesto. Por los argumentos expuestos, se advierte que ha existido una aplicación indebida de los arts. 1583.1 y 1584 del Código Civil. Pide se case la sentencia.

4.2. Contestación al recurso de casación por la parte actora.- La compañía actora dentro del término concedido por el Conjuez Nacional, da contestación a la admisión del recurso de casación, expresando argumentos con los que solicita se rechace el recurso al no configurarse los vicios alegados, pues lo único que demuestra es que existe una inconformidad del SRI con el fallo del inferior que, se encuentra a todas luces motivado y fundamentado conforme a derecho.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, interpuesto por órgano administrativo **demandado** por el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, incurre en la **errónea interpretación** del art. 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador (LRETE), en la **falta de aplicación** del art. 17 del Código Tributario (CT) y; en la **aplicación indebida** de los artículos 1583 numeral 1 y 1584 del Código Civil.

6.- Análisis de este Tribunal de Casación

6.1. El recurso 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: (1/4) 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 error jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

6.2. Antecedentes doctrinarios.- El autor Luis Armando Tolosa Villabona, en su obra: ^a *Teoría y Técnica de la Casación*^o, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. (pág. 359, 361) sobre la **falta de aplicación**, sostiene que:

^a Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ^a la infracción directa típica^o, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto^{1/4}^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 sentencia.^o

Respecto de la **aplicación indebida** refiere que: *^a ...es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla (1/4) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.*^o Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse ^a (1/4) *por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en*

juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.

Finalmente, la **errónea interpretación** *“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.”*

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

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador

“Art. 156.- Hecho generador.- El hecho generador de este impuesto lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través de el giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza con excepción de las compensaciones realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. Cuando el hecho generador se produzca con intervención de las instituciones del sistema financiero, será constitutivo del mismo el débito a cualesquiera de las cuentas de las instituciones financieras nacionales e internacionales domiciliadas en el Ecuador que tenga por objeto transferir los recursos financieros hacia el exterior.”

Código Tributario

“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”.

Código Civil

***“Art. 1583.- Las obligaciones se extinguen, en todo o en parte:
1.- Por convención de las partes interesadas, que sean capaces de disponer libremente de lo suyo; (1/4)°***

“Art. 1584.- Pago efectivo es la prestación de lo que se debe°.

6.3. Caso sub judice a resolver.- Corresponde a esta Sala de Casación verificar si en la sentencia se ha incurrido en los vicios alegados por el SRI en cuando los jueces de instancia han resuelto que la compensación dentro del ejercicio fiscal determinado no constituye parte del hecho generador del ISD.

6.3.1. Teniendo en cuenta que el caso invocado analiza la existencia o no de errores *in iudicando*, es preciso referirse al objeto de la controversia, cuyo texto íntegro fue transcrito en el ítem 1.2 de esta sentencia y que se contrae a dilucidar sobre la legitimidad de la resolución impugnada, sobre el impuesto a la salida de divisas correspondiente al periodo de enero a diciembre de 2013.

6.3.2. Este, como se dio previamente, es el caso en que no cabe la revalorización de las pruebas admitidas en sentencia ni de aquellos hechos que no fueron motivo de controversia, a los cuales las partes no presentan objeción alguna y se hallan conformes, constan como tales: **i)** No es controvertido que la accionante al realizar su actividad económica realiza operaciones que generan obligaciones entre ésta y los reaseguradores en el exterior, que se extinguen a través de uno de los modos establecidos en la ley para ello, como es la compensación; **ii)** Que la discusión entre las partes nace en cuanto al criterio de la administración tributaria, por cuanto se ha cumplido el presupuesto que la ley establece para configurar el tributo en el caso: la realización de operaciones de reaseguros al exterior que produce una compensación de cuentas entre la accionante y las compañías reaseguradoras, que la concibe como una forma de pago sujeta al ISD.

6.3.3. Para resolver, esta Sala de Casación considera en primer término, la definición de obligación tributaria que hace el art. 15 del Código Tributario, como el vínculo jurídico de carácter personal entre el sujeto activo o Estado y el contribuyente o responsable, por el cual se debe satisfacer una prestación en dinero, especies o servicios al verificarse el hecho generador previsto por la ley, entendiéndose como hecho generador el ^apresupuesto que la ley establece para configurar el tributo°. En el impuesto a la salida de divisas, esta hipótesis de incidencia y por cuya concreción va a nacer la obligación tributaria lo delimita el art. 156 de la LRETE vigente en el ejercicio en discusión, el que según la autoridad tributaria recurrente ha sido ^aerróneamente interpretada°; dicha norma establece que el

supuesto fáctico se configura cuando concurren las siguientes condiciones: **i)** que exista transferencia o traslado de divisas al exterior, **ii)** que estas sean en efectivo, a través del giro de cheques, de transferencias, de envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza, y **iii)** que sean realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. En tanto que el art. 17 del CT, cuya falta de aplicación se denuncia (fundamento de las glosas), consagra el principio de realidad económica sobre las formas jurídicas que no siempre reflejan la verdadera sustancia de las relaciones entre particulares, se trata, de una de las innumerables manifestaciones que tiene la noción de la prevalencia de la sustancia sobre la forma.

6.3.4. Cabe entonces la pregunta, se adecúa al hecho generador del ISD la figura jurídica de ^acompensación de cuentas^o como ^apago de cualquier naturaleza^o (?); en respuesta a la cuestión, debe partirse de que en la compensación no se produce un traslado o transferencia de dinero y por concepto no podría entenderse comprendido dentro del concepto de ^apago^o como género y menos como especie; efectivamente, el pago efectivo por definición del art. 1584 del Código Civil no es sino ^ala prestación de lo que se debe^o, y si bien es el primer modo de extinguir las obligaciones, no es el único, pues existen, entre otros: (art. 1583 que el recurrente denuncia indebidamente aplicado) la confusión, la remisión, novación, pérdida de la cosa que se debe, prescripción, la compensación, de los cuales el Código Tributario (art. 37) ha señalado como modos de extinguir la obligación tributaria únicamente: pago, compensación, confusión, remisión y prescripción.

6.3.5. Tanto el Código Civil como el Código Tributario coinciden que la compensación se da cuando ente dos personas (una de ellas puede ser el Estado) se presentan las condiciones de acreedor y deudor al mismo tiempo; en tal sentido no puede considerarse como ^aerrónea la interpretación^o que hace el Tribunal de instancia al no aceptar la postura de la administración tributaria, de que se considere a la compensación como una forma de pago abreviado, pues son dos figuras jurídicas diferentes, según también lo señala la doctrina y la jurisprudencia; en consecuencia, no se configura el vicio alegado de errónea interpretación del art. 156 de la LRETE, y tampoco la consecuencia inmediata señalada por el recurrente, es decir la indebida aplicación de los arts. 1583.1 y 1584 del Código Civil que se refieren a la extinción de las obligaciones y al concepto de pago en particular. Tan cierto es lo dicho que, el legislador entendiendo la figura de la compensación, en el art. 36 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, Estabilidad y Equilibrio Fiscal, expresamente señaló: ^aEn el artículo 156, luego del texto ^aretiros o pagos de cualquier naturaleza^o, añádase el texto: ^acon excepción de las compensaciones^o (S.R.O. # 309 de 21 de agosto de 2018), lo que si bien no es aplicable al caso subjudice (2013), hace inútil cualquier discrepancia futura sobre la interpretación que ha de darse a la referida norma y confirma la debida aplicación de las normas civiles que fueron denunciadas como erróneamente interpretadas por el recurrente.

6.3.6. En cuanto a la ^a falta de aplicación^o del art. 17 del Código Tributario, que se refiere a la calificación del hecho generador en la que debe primar la ^a esencia sobre la forma^o; al haber realizado previamente el análisis sobre la compensación y el hecho generador del ISD previsto en el art. 156 de la LRETE, y tomando en cuenta la relación que mantiene la aseguradora y el reasegurador, no se podría considerar la compensación como un ^a artificio^o para realizar una encubierta transferencia o traslado de divisas al exterior, bajo una forma jurídica creada para el efecto, toda vez que la operación efectuada entre cuentas evidencia la efectiva realización de ese mecanismo de extinguir las obligaciones incluidas dentro de la técnica contable como una forma de compensación, es decir, la compañía de seguros no le ha dado a sus operaciones con la reaseguradora una apariencia o estructura formal que resulte inadecuada a su relación comercial; aspectos que son explicados *in extensum* por la sentencia del Tribunal de instancia, que coinciden con el análisis efectuado por esta Sala. En consecuencia, se desecha el cargo de falta de aplicación del artículo 17 del Código Tributario.

6.4. Con los razonamientos expuestos, al no evidenciarse los vicios alegados por la administración tributaria recurrente, se desecha el recurso de casación.

7.- Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, el 24 de junio del 2019 en el proceso No.17510-2018-00497.

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.

Resolución de fácil comprensión

No prospera el caso 5 denunciado, esto es por errores de normas derechos, pues esta Sala ha sido reiterativa en señalar que la compensación no constituye una forma de pago abreviado, que pueda ser incorporado al hecho generador del ISD en el ejercicio fiscal determinado.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL





226836171-DFE

Juicio No. 17510-2020-00133

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, viernes 15 de marzo del 2024,
las 12h20. **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, actúa el
doctor Fernando Antonio Cohn Zurita en remplazo del doctor José Suing Nagua y Gustavo Durango
Vela (E) y ponente, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2020-00133.

1. Antecedentes procesales

1.1. La compañía GENERATION SOLUTIONS S.A. en adelante GENERSOL, sociedad debidamente
constituida en la República Oriental del Uruguay, presentó acción de impugnación en contra de la
Resolución No. 117012019RREC532159 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas
Internas que negó la solicitud de devolución en aplicación de Convenios para Evitar la Doble
Imposición (CDI), por retenciones en la fuente de impuesto a la renta de los meses septiembre,
octubre, noviembre y diciembre del ejercicio fiscal 2018.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con
sede en Quito, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció el
objeto de la controversia: *“ Verificar la legalidad de la resolución 117012019RREC532159 del 27
diciembre de 2019 y con ello analizar si prospera la devolución de los valores retenidos por impuesto
a la renta de los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2018, conforme las
alegaciones plantadas por las partes procesales.”*

1.3. En la sentencia emitida con voto de mayoría el 29 de marzo del 2022, a las 16h36, por el Tribunal
Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de
Pichincha, se resolvió aceptar parcialmente la demanda presentada por la compañía uruguaya
GENERATION SOLUTIONS S.A., declarando la nulidad de la Resolución No.
117012019RREC532159, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas y rechaza la
devolución de los valores de la retención efectuada por la compañía Consorcio Petrolero Bloque 16 a

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

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

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

GENERSOL, conforme se señala en el fallo.

1.4. El procurador judicial de la compañía GENERSOL S.A., interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 29 de marzo de 2022, con fundamento en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior) el que es calificada de oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 16 de mayo de 2022, las 16h42 y se ordena remitir el expediente a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto de 28 de junio del 2023, las 10h38, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, dispone que el recurrente aclare o complete su recurso de casación, y con auto interlocutorio de 7 de julio de 2023, las 08h52, admite a trámite el recurso de casación, por el **caso segundo** por el vicio de adopciones de decisiones contradictorias, infringiendo los arts. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador, 89 del COGEP y 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y por el **caso quinto** la errónea interpretación del numeral 1 del art. 7 del Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y la República Oriental del Uruguay para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Prevenir la Evasión Fiscal.

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, 184 y 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, 269 del Código Orgánico General de Procesos.

2.2. En virtud del sorteo de la causa, realizado el 19 de octubre de 2023, a las 16h36, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua ponente de esta causa (en calidad de Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado). 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 Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 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 Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 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 Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y abalado 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

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 en la audiencia de casación, llevada a cabo el día 6 de marzo de 2024 a las 15h00. Al no poder llegar a una decisión, la Sala suspendió la audiencia con tal objeto, para el día miércoles 13 de marzo de 2024, a las 14h40, la cual efectivamente se realizó.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El ente de control tributario, en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo, sostiene que en la sentencia se ha incurrido en los vicios contenidos en los **casos 2 y 5** del art. 268 del COGEP y manifiesta:

4.1.1. Por el **caso 2**, incongruencia de la sentencia; la compañía recurrente se refiere a los vicios intrínsecos del fallo materia del recurso que, por tanto, deben desprenderse del análisis del mismo y de ningún otro elemento externo. En el presente caso, la violación en la sentencia se produce por la segunda forma, al haberse adoptado en el fallo decisiones que son contradictorias. El vicio de falta de motivación que se acusa por el caso 2do. del art. 268 del COGEP no sólo se produce cuando un fallo carece por completo de este requisito, sino que se presenta toda vez que existe un contraste entre los motivos que se aducen, o entre éstos y la parte resolutive, de modo que, oponiéndose, se destruyen recíprocamente y nada queda de la idea que se quiso expresar, resultando la sentencia privada de motivación. Así, el fallo es contradictorio cuando no es claro y lógico en sus disposiciones, y por

ende, vulneratorio del deber de motivación que es una garantía del derecho a la defensa, y por ende, del debido proceso y del acceso a la justicia, tal como ocurre en el presente caso, a cuyo efecto cita y transcribe los numerales 8.1 y 8.4 de la sentencia impugnada para manifestar que en el considerando octavo, el Tribunal reconoció que el SRI emitió un acto administrativo vulnerando sus propias normas de procedimiento para determinar si cabe o no la devolución de retenciones en la fuente a favor de una sociedad no residente en el Ecuador (como es el caso de GENER SOL) y por ello, declaró la nulidad del Acto Impugnado. Sin embargo, en su parte resolutive, el Tribunal rechazó la devolución de los valores solicitados. Es decir, en una misma sentencia, arriba a conclusiones opuestas, discordantes entre sí porque, lo propio hubiese sido que el Tribunal aplique el efecto jurídico de una nulidad, esto es, que se retrotraiga el proceso administrativo al momento en que se vulneraron las normas de procedimiento y que el SRI emita un acto administrativo apegado a derecho. Afirma que la contradicción en la que incurre el Tribunal produce que no se cumpla con la estructura lógica que debe tener todo fallo, pues, se parte de premisas que son mutuamente excluyentes entre sí. No se puede afirmar que el acto impugnado es nulo, y simultáneamente, negar la devolución. La consecuencia natural de las contradicciones vertidas en el fallo es que provoquen la incongruencia de la decisión del Tribunal y, por lo tanto, carezca de motivación. Es decir, se ha vulnerado el debido proceso como lo dispone la Constitución, dejándose de aplicar los artículos 75, derecho de acceso a la justicia y 76 número 7 letra l) de la CRE, derecho a la defensa y de motivación.

4.1.2. Por el **caso 5** denuncia la **errónea interpretación** del numeral 1 del art. 7 del Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y la República Oriental del Uruguay para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Prevenir la Evasión Fiscal (CDI entre Ecuador y Uruguay), en su fundamento señala que en el numeral 8.6 de la sentencia, el Tribunal analizó los arts. 5 y 7 del CDI y dice que si bien en la sentencia el Tribunal reconoció que las rentas que GENER SOL percibió se someten únicamente a imposición en Uruguay, erróneamente concluyó que GENER SOL debía demostrar que pagó impuesto a la renta en Uruguay o que el impuesto pagado en Ecuador no fue considerado como crédito tributario o gasto deducible. Al respecto, cita el considerando 8.6. de la sentencia en el que se efectúa dicha afirmación y continúa refiriendo que conforme a lo dispuesto en el numeral primero del art. 7 del CDI, los beneficios empresariales que obtuvo GENER SOL se sometían únicamente a imposición en Uruguay pues dicha norma aplica el criterio de residencia según el cual una empresa (en este caso GENER SOL) de un Estado contratante (Uruguay) solamente podrán someterse a imposición en ese Estado (Uruguay), a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Señala que del texto de la sentencia se desprende que la sala juzgadora reconoció que las rentas u honorarios que percibió GENER SOL se someten a imposición

exclusivamente en Uruguay pues GENER SOL no mantiene un establecimiento permanente en el Ecuador; pero erradamente concluyó que GENER SOL debía demostrar otros aspectos no contemplados o exigidos por el CDI. ¿Por qué el Tribunal concluyó que GENER SOL debía demostrar que pagó impuesto a la renta en Uruguay o demostrar que no utilizó el impuesto pagado en Ecuador como crédito o gasto deducible? La respuesta es que el Tribunal interpretó erradamente el artículo 7 del CDI pues GENER SOL no tenía obligación de demostrar esos hechos. Al respecto señala que, el objetivo de los distintos convenios para evitar la doble imposición es facilitar el intercambio de bienes y servicios entre los estados contratantes evitando la doble imposición sobre una misma renta. Existen, principalmente, dos tipos de modelos de convenios para evitar la doble imposición. Uno de ellos es el elaborado por la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y el otro es el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), siendo este último la base para la mayoría de los convenios que ha celebrado el Ecuador. El modelo OCDE está basado en el principio de residencia y en ese sentido contiene cláusulas o disposiciones mediante las cuales los estados contratantes se comprometen a no gravar, dentro de ciertos límites y tipo de actividad económica, las rentas que obtengan en su jurisdicción residentes de otro país. El CDI aquí analizado, que se basó en el modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económica (en adelante, OCDE), adoptó el criterio de la residencia según el cual las rentas o beneficios empresariales se someten a imposición en el país donde reside la compañía que presta los servicios. De esta forma, se elimina un problema de doble imposición ya que el Ecuador (estado de la fuente) renuncia a su poder de imposición sobre dichas rentas. Es decir, en el caso de beneficios empresariales si un contribuyente residente en Uruguay obtiene rentas de fuente ecuatoriana, de acuerdo con el CDI, sólo pueden someterse a imposición en Uruguay (estado de residencia), salvo que opere a través de un establecimiento permanente. Que, el primer inciso del artículo 7 del CDI contempla una excepción a la regla anterior y es la posibilidad que tiene el estado de la fuente de gravar los beneficios empresariales cuando la "...empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él." Ese supuesto no es materia de este análisis pues el propio Tribunal en la sentencia confirmó que las rentas de GENER SOL se someten a imposición únicamente en Uruguay. Que, el resto de los incisos del artículo 7 del CDI se refieren a las reglas sobre la base de las cuales el Estado contratante puede gravar las rentas o beneficios empresariales que obtiene un establecimiento permanente. Esos incisos tampoco fueron aplicados por el Tribunal en la sentencia pues no eran relevantes en este caso, toda vez que el Tribunal confirmó que las rentas de GENER SOL están gravadas únicamente en Uruguay. Expresa que el inciso primero del art. 7 del CDI no condiciona el poder de imposición (en el caso de Uruguay) o la renuncia a dicho poder (en el caso de Ecuador) al hecho de que se demuestre el tratamiento tributario que esas rentas tendrán en el otro Estado contratante, por lo tanto, para efectos de aplicar el CDI GENER SOL no tenía la obligación de

demostrar el tratamiento tributario aplicado a sus ingresos en Uruguay. De allí la errada interpretación de ese artículo por parte del Tribunal en la sentencia. Que, los comentarios de la OCDE al artículo 7 del modelo de convenio señalan que el artículo 7 del CDI recoge un principio elemental que consiste en que los beneficios de la actividad empresarial no pueden someterse a imposición en el estado de la fuente, confirmando así que el estado de la residencia tiene la potestad exclusiva de gravar esas rentas, así: “ 1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situada en él. En tal caso, dichos beneficios podrán ser gravados en el otro Estado, pero solamente en la parte atribuible a: a) ese establecimiento permanente; a b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar o/ de los vendidas por medio de ese establecimiento permanente, o e) otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente”. Continúa señalando que esa potestad de gravar las rentas obtenidas por GENER SOL fue mal interpretada por el Tribunal al señalar que Ecuador tiene la posibilidad de gravar los beneficios empresariales cuando no se haya demostrado el tratamiento aplicado en el Ecuador, situación que no está contemplada en el artículo 7 del CDI. Es decir, con independencia del tratamiento tributario aplicado en Uruguay, el Ecuador no puede gravar las rentas provenientes de beneficios empresariales como erradamente sostiene el Tribunal en su sentencia. Que, está claro que cuando la empresa extranjera no realiza su actividad por medio de un establecimiento permanente, el artículo 7 del CDI concede una potestad exclusiva para que el estado de residencia (Uruguay) grave los beneficios sin limitación alguna y, en consecuencia, el estado de la fuente (Ecuador) queda impedido para gravar ese tipo de renta. El CDI no condiciona la aplicación del CDI al hecho de que la sociedad beneficiaria de las rentas demuestre el tratamiento tributario aplicado en el país de su residencia. Tan cierto es que GENER SOL no debía probar el tratamiento tributario aplicable en Uruguay que las resoluciones del Servicio de Rentas Internas que regulaban los requisitos para solicitar la devolución de retenciones no contemplaban la obligación de las sociedades extranjeras de demostrar el tratamiento tributario aplicado en el exterior como una condición para que opere la devolución de las retenciones. Se refiere a la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388 de 27 de septiembre del 2019, en relación con los requisitos para la devolución de los valores por concepto de la retención del impuesto a la renta realizada a no residentes en aplicación de convenios para evitar la doble imposición, y enumera los requisitos exigidos en dicha resolución. Finalmente expone que, la razón por la que el SRI no solicitó prueba alguna del tratamiento tributario aplicado por GENER SOL en Uruguay para que opere la devolución de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta, es que los distintos convenios y en particular el CDI suscrito entre Ecuador y Uruguay únicamente establecen reglas de imposición basadas en la renuncia total o parcial de los Estados Contratantes, sin importar el

tratamiento tributario aplicado conforme a la legislación interna. Que, al interpretar el artículo 7 numeral primero del CDI el Tribunal A quo debía concluir que la compañía no estaba obligada a pagar impuesto a la renta en Ecuador y, en consecuencia, a reconocer el derecho de GENER SOL a la devolución de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le practicaron en el Ecuador. No obstante, en su sentencia el Tribunal concluyó que GENER SOL debía demostrar el tratamiento tributario aplicado a sus ingresos en Uruguay como condición para aplicar el CDI y tener derecho a la devolución de las retenciones, sin que tal requisito se encuentre contemplado en el CDI y, en particular, en el artículo 7. Es decir, la errónea interpretación hizo que el Tribunal niegue la devolución de las retenciones de impuesto a la renta a pesar de que reconoció que los ingresos de la Compañía se sometían a imposición únicamente en Uruguay.

4.2. Contestación del recurso por la entidad pública demandada.- La procuradora fiscal del Servicio de Rentas Internas, dando contestación al recurso señala porque en la sentencia no se ha adoptado decisiones contradictorias, explicando con razonamiento jurídicos su opinión según la que, el recurrente solo ha realizado una exposición de su inconformidad, tergiversando el contenido de la sentencia y aduciendo que existe una contradicción porque las premisas son excluyentes entre sí, cuando claramente se evidencia que de cada premisa existe una debida motivación y una consecuencia lógica jurídica que se encuentra reflejada en la parte resolutive de la sentencia. De igual manera sobre la errónea interpretación del numeral 1 del art. 7 del CDI entre el Gobierno de la República del Ecuador y la República Oriental del Uruguay para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Prevenir la Evasión Fiscal, en lo pertinente señala que la falta de medios de prueba conlleva a que el Tribunal de instancia no haya tenido certeza de la prestación del servicio y por ende de que el beneficio haya sido gravado o tributado en Uruguay, a fin de verificar que se cumpla con lo dispuesto en el Convenio y no únicamente la simple aplicación del articulado a cuenta de que la compañía es residente en Uruguay sin tener certeza de que el servicio prestado haya sido tributado en dicho Estado, a fin de que no se genere un abuso del Convenio. Expresa que, el sentido y alcance correcto de la norma que se trae a colación en el presente caso no se agota en la sola verificación de los requisitos formales contenidos en la disposición normativa, sino también en la exigencia de la verificación de la verdadera esencia y naturaleza económica de la transacción, siendo necesario que el Tribunal de instancia analice si el beneficio percibido por el servicio prestado fue tributado a fin de precautelar la naturaleza del CDI y no simplemente procediendo con la devolución por el simple hecho de que la sociedad es residente en el Estado uruguayo; por tanto, la realidad económica no solo se encuentra inmerso para comprobar el ocultamiento de la verdad, sino también, para realizar una correcta apreciación del servicio prestado. La interpretación del artículo siete del CDI realizada por el Tribunal de instancia no es errónea, ya que

realizó un análisis y verificación de los requisitos para la procedencia de la devolución de las retenciones en la fuente solicitadas por el contribuyente, pues como se aprecia de la sentencia, no se ha justificado que el servicio prestado haya sido gravado por lo que no le son aplicables los beneficios del Convenio, correspondiendo que las rentas objeto de la transacción se graven en el Estado ecuatoriano, a fin de evitar desnaturalizar el Convenio y que no se genere un abuso de la aplicación del mismo. Por lo que solicita se rechaza el recurso presentado y se ratifique la sentencia.

5. Problema Jurídico

Determinar si en la sentencia objeto del recurso de casación, incurre por el **caso segundo** en el vicio de decisiones contradictorias, infringiendo los arts. 76 numeral 7 literal l) de la CRE, 89 del COGEP y 130.4 del COFJ; y por el **caso quinto** la errónea interpretación del numeral 1 del art. 7 del CDI entre el Gobierno del Ecuador y la República del Uruguay para evitar la Doble Imposición.

6. Análisis de esta Sala de Casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establecen:

“ Art. 268.- Casos.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) “ 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación” . (...) “ 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.”

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

6.1.2. 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 error jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

6.2. Normas infringidas.- El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

Constitución de la República del Ecuador

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

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y la República Oriental del Uruguay para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Prevenir la Evasión Fiscal.

Art. 7.- "1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situada en él. En tal caso, dichos beneficios podrán ser gravados en el otro Estado, pero solamente en la parte atribuible a: a) ese establecimiento permanente; o b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las vendidas por medio de ese establecimiento permanente, o c) otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente."

Código Orgánico de la Función Judicial

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

Código Orgánico General de Procesos

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

6.3. Análisis del CASO 2.- Para el análisis respectivo de este caso propuesto por la compañía recurrente por haberse adoptado decisiones contradictorias, pues a su criterio el Tribunal incurre se ha incurrido en un defecto en la estructura del fallo al disponer la nulidad de la resolución (por la que se pretendía la devolución de los valores retenidos) y a la vez dispone que no se devuelvan los valores que fueron solicitados, se considera lo siguiente:

6.3.1. Alcance doctrinario del error.- El autor Luis Cueva Carrión en su obra “ La Casación en materia civil” (Ediciones Cueva Carrión. Ecuador. 2011, pág. 330) en lo referente a las decisiones contradictorias o incompatibles, manifiesta:

“ La sentencia es pieza fundamental que pone fin a la instancia o al proceso, según el caso, en ella se decide sobre los fundamentos de hecho y de derecho que constituyen la parte vertebral de todo juicio y su razón de ser; por lo tanto, debe ser redactada en forma clara, precisa, sin

hacer uso de frases oscuras o indeterminadas; las decisiones que en ella se adopten no pueden ser incompatibles entre sí, ni contradictorias, de serlo, se tornaría difícil, imposible quizá, ejecutarla. Toda la sentencia debe guardar armonía y congruencia entre sus partes y con el proceso.”

De su parte, el doctor Santiago Andrade Ubidia en su libro “ La Casación Civil en el Ecuador” (Andrade & Asociados. Fondo Editorial. Págs. 135 y 136) expresa:

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

El autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359 sobre la **falta de aplicación** de normas sustantivas:

“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 de ésta en la sentencia.”

6.3.2. Sobre la falta de aplicación de las normas constitucionales y legales que exigen una debida motivación de todo acto administrativo y judicial, vicio alegado por la empresa casacionista, esta Sala de Casación advierte:

a) El objeto de la controversia conforme queda transcrito en el acápite 1.2 de este fallo, en síntesis, se contrae a verificar la legalidad de la Resolución No. 117012019RREC532159 de 27 de diciembre de 2019, que niega la devolución de los valores retenidos por impuesto a la renta de los meses de

septiembre a diciembre del 2018, conforme las alegaciones esgrimidas por las partes.

b) Dentro de los argumentos esgrimidos por la actora tenemos: **1)** A pesar de haber presentado la documentación requerida por la administración, en la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388 se negó la devolución de las retenciones realizadas a la compañía uruguaya GENERATION SOLUTIONS S.A., **2)** Alega la falta de motivación de la resolución impugnada, en virtud de que la administración tributaria consideró que no se pudo verificar la existencia o no de un establecimiento permanente de la actora en el país.

c) Los jueces de instancia resaltan del acto impugnado, varios de sus literales en los cuales se ha fundado la negativa de la devolución de los valores por retenciones a la fuente reclamados, conclusiones que textualmente expresan: “ *ppp) Luego de la revisión realizada a la información presentada en esta instancia esta Administración Tributaria **no ha podido establecer por un lado en qué consistía específicamente el servicio que brindó la compañía GENERATION SOLUTIONS S.A a la empresa ecuatoriana; así como tampoco ha sido posible establecer la existencia o no de un establecimiento permanente, en virtud de que la compañía no presentó información que permita verificar el personal técnico que brindó los servicios establecidos en el contrato mencionado, su tiempo de permanencia en el país para la prestación del servicio, las actividades realizadas; entre otras cosas, por lo tanto no se ha podido verificar lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 5 del Convenio(...) respecto al establecimiento permanente: “ (...b) La prestación de servicios, incluidos los servicios de consultoría, por una empresa por intermedio de sus empleados u otro personal contratado por la empresa para dicho propósito, pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan en un Estado contratante durante un periodo o periodos que en total excedan de seis meses, dentro de un periodo cualquiera de doce meses.(...)”*** (lo resaltado es de los jueces de instancia). Así mismo, refiere el SRI que: *qqq) De acuerdo a los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en el desarrollo de la presente resolución, la Administración Tributaria establece que la relación contractual entre el CONSORCIO PETROLERO BLOQUE 16 y la compañía GENERATION SOLUTIONS S.A, corresponde a prestación de Servicios Técnicos Especializados para el MANTENIMIENTO MAYOR DE LOS GENERADORES DE LAS TURBINAS(...) y a la prestación de Servicios Técnicos Especializados para la ACTUALIZACIÓN DE AVR 5 DE LOS GENERADORES ELÉCTRICOS MARCA BRUSH'los mismos que durante el presente análisis no han sido posibles verificar fehacientemente su ejecución, así como tampoco ha sido posible verificar la permanencia en el Ecuador que ejecutaron los servicios de mantenimiento, considerando que el Capítulo II, artículo 5, literal b) del Convenio para evitar la imposición entre Ecuador y Uruguay tiene como fuente el*

Modelo de las Naciones Unidas y en los comentarios a dicho modelo de convenio se puede inferir la relación entre la realización de la actividad y el tiempo de permanencia en el país fuente (Ecuador) del personal extranjero; para el caso que nos ocupa no se ha podido verificar la permanencia en el país fuente de la compañía GENERATION SOLUTIONS S.A a través de su personal encargado de ejecutar el servicio; por lo tanto en el presente caso en vista de que no existía información suficiente y relevante no es posible afincarse o no con certeza un establecimiento permanente. Consecuentemente, esta Administración Tributaria considera pertinente NEGAR la impugnación a la solicitud de devolución de Retenciones en la Fuente de Impuesto a la Renta por la aplicación de Convenios para evitar la Doble Imposición, por el valor de USD. 117.311,01 presentada por la empresa GENERATION SOLUTIONS S.A, correspondiente al mes de septiembre, octubre, noviembre y diciembre del ejercicio fiscal 2018.”

d) Es sobre estas conclusiones que, el Tribunal de instancia procede a verificar si el SRI ha procedido en derecho en la resolución impugnada, para lo cual hace los siguientes razonamientos jurídicos:

d1) La compañía en vía administrativa con el objeto de lograr la devolución de los valores retenidos, presentó en su momento la documentación que contempla la resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388 que establece el procedimiento para la devolución de los valores por concepto de la retención del IR realizada a no residentes en aplicación de convenios para evitar la doble imposición.

d2) De lo solicitado en providencia No. 117012019PREC006265 del 13 de agosto de 2019, la compañía en su comparecencia señala que el movimiento migratorio es información de carácter personal y confidencial que no puede ser revelado por la compañía; teniendo en cuenta lo dispuesto en el numeral 19 del art. 66 de la Constitución de la República del Ecuador.

d3) Tratándose de una información que no se encontraba claramente definida en la resolución emitida por el SRI para el efecto (previamente referida), concluye en que “la administración tributaria no podía solicitarla y más aun basarse en la no presentación, para que partiendo de esta llamada omisión sustente el hecho de que no puede establecerse si la compañía uruguaya mantenía un establecimiento permanente en el Ecuador; siendo una conceptualización tan importante y particular, que no puede llegarse a determinarla por descarte o asumiéndola y únicamente basada en el supuesto de que la interesada no presentó la documentación requerida por el SRI”. (subrayado de esta Sala).

d4) El fundamento inadecuado de la administración, conlleva a establecer que el acto

impugnado adolece de una **debida motivación**, circunstancia que trasgrede el principio constitucional establecido en el art. 76.7.l) de la Constitución de la República. (el resaltado nos corresponde)

d5) Con estas consideraciones y al amparo de lo dispuesto en los arts. 81 y 139.2 del Código Tributario, **se declara la nulidad** del acto administrativo impugnado. Sin ninguna otra explicación, a renglón seguido, el Tribunal en el punto 8.5 de la sentencia pasa a analizar si al contribuyente GENEROSOL, le asiste el derecho de reintegro de las retenciones a la fuente solicitadas y cuyo valor se reclama, bajo los parámetros fijados para este tipo de devoluciones.

d6) Es importante analizar las consideraciones realizadas en la sentencia para llegar a la conclusión, específicamente: a) No es controvertido el pago efectuado, a través de las retenciones en la fuente de IR en el ejercicio 2018, efectuada por el Consorcio Petrolero Bloque 16 a la compañía uruguaya GENERATION SOLUTIONS S.A. por concepto de servicios técnicos, derivados de la ejecución de los siguientes contratos: i) para el mantenimiento mayor de los generadores de las turbinas 6E- 1170A, GE-1170B, GE-2170B, GE-1670A y GE-1670B. ii) para la actualización de AVR § de los generadores eléctricos marca Brush. El servicio consistió en la asistencia técnica con provisión de dos AVR § versión AVR-Prismic A30 para el remplazo de los actuales. Contratos considerados de absoluta especialización por parte de la contratista. b) Que para que estos valores sean susceptibles de devolución debe aplicarse el criterio de residencia, en virtud del cual, los ingresos obtenidos por el contrato, deben gravarse y ser reconocidos como tales en Uruguay; pues la compañía uruguaya no tiene un establecimiento permanente, ni sucursal, ni oficinas en el Ecuador. c) De la documentación presentada, por un lado no se aprecia medio de prueba que demuestre que el monto de la factura emitida a nombre de la compañía ecuatoriana, haya sido considerada como ingreso de la compañía actora a efectos de su declaración de impuesto a la renta del año 2018 en el Uruguay; y, por otro lado no se tiene la certeza de que la retención practicada por la compañía ecuatoriana, no haya sido considerada como deducible o como crédito tributario a efectos del cálculo del impuesto a renta de la compañía uruguaya. Ante la falta de medios de prueba, que conlleven a tener la certeza de que la compañía prestadora del servicio tributó en su país y que una vez ocurrido aquello no es susceptible de que tribute en el Ecuador.

d.7) Con estos antecedentes, el Tribunal de instancia, “ **acepta parcialmente** la demanda presentada por la compañía uruguaya GENERATION SOLUTIONS S.A.; representada por su procuradora

judicial la abogada Mónica Zamora; se deja declara la nulidad de la Resolución No. 117012019RREC532159 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas y se rechaza la devolución de los valores de la retención efectuada por la compañía Consorcio Petrolero Bloque 16 a la compañía uruguaya GENERATION SOLUTIONS S.A. conforme lo dispuesto en el presente fallo. (subrayado es de esta Sala);

6.3.3. Del análisis integral del fallo, se aprecia la construcción de las premisas que conforman la motivación y con las cuales resuelve la controversia objeto de la Litis, específicamente sobre el acto administrativo impugnado declaran su nulidad, pues a su entender carece de una debida motivación, pues los requerimientos exigidos por la administración tributaria no se encontraban definidos en la resolución y no podía solicitarla, amparándose para ello en la norma constitucional del art. 76.7.I) de la CRE y en aplicación de los arts. 81CT (forma y contenido de los actos) y 139.2 CT (invalidez de los actos administrativos), resuelven su nulidad.

6.3.4. Esta Sala de Casación, en jurisprudencia reiterada ya se han pronunciado sobre la consecuencia de declarar la nulidad por vicios en el procedimiento administrativo, en cuyo caso, la consecuencia es disponer que se reponga el proceso hasta el momento mismo en que se produjo tal nulidad (respetando los plazos de caducidad), diferenciándolo claramente con la declaratoria de nulidad cuando los vicios en la resolución se producen por falta de motivación, violando principio constitucional previsto en el art. 76, numeral 7 literal I) de la CRE, nulidad que tiene el carácter de **absoluta** y cuyo efecto es la inexistencia del acto administrativo inmotivado (sentencias No. 01501-2015-00156 y 09501-2018-00117 por ejemplo).

6.3.5. En virtud de lo manifestado, es claro que el Tribunal de instancia incurre en un grave error que ha ocasionado una incongruencia en la parte resolutive del fallo, pues si de la construcción de su fundamento jurídico advierte vulneración de la garantía constitucional de la motivación, no es coherente que declare nula la Resolución No. No. 117012019RREC532159 de 27 de diciembre de 2019 (con base en la norma constitucional) con lo cual dejó de existir jurídicamente y, a renglón seguido, entre a resolver sobre su legalidad y peor aún, sin decirlo expresamente, la declare válida al rechazar la devolución de los valores reclamados por retenciones en la fuente aplicando el CDI, que fue el objeto del reclamo de la resolución declarada nula, distorsionando las consecuencias jurídicas de las normas aplicadas y emitiendo una sentencia contradictoria.

6.3.6. Con todo lo expuesto, esta Sala de Casación concluye que se ha configurado el vicio de decisiones contradictorias al amparo del caso 2 del art. 268 del COGEP alegado en su recurso por la

empresa actora en instancia, siendo que lo que resuelto por los jueces de instancia ha ocasionado nulidad absoluta del acto impugnado, y en consecuencia, al amparo de lo dispuesto en art. 273 del COGEP y Resolución del Pleno de la Corte Nacional 07-2017, emite la siguiente:

7. SENTENCIA DE MÉRITO.-

Una vez que se ha evidenciado la incongruencia de la sentencia, se resuelve que se tendrá como inexistente desde el punto 8.5 y el numeral 8.6 de la sentencia de instancia, por haber declarado la nulidad del acto administrativo impugnado por falta de motivación (art. 76.7.l) de la Constitución) y haber realizado el análisis de fondo del mismo, justamente los numerales que se dispone eliminar del fallo; lo que obliga también a eliminar la siguiente frase de la parte resolutive el fallo: “y se rechaza la devolución de los valores de la retención efectuada por la compañía Consorcio Petrolero Bloque 16 a la compañía uruguaya GENERATION SOLUTIONS S.A. conforme lo dispuesto en el presente fallo”, con lo cual se corrige el error en mérito de los autos, porque al ser nulo el acto administrativo, éste ya no existe y no podemos pronunciarnos sobre la impugnación de un acto inexistente..

8. Decisión.

8.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República,** RESUELVE CASAR la sentencia de 29 de marzo del 2019, a las 16h36, emitida por el Tribunal de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichicha, dentro de la causa 17510-2020-00133.

8.2. Sin costas.

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

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

Resolución de fácil comprensión

Al declarar nulo el acto administrativo impugnado por “falta de motivación” (art. 76.7.l) de la CRE, el Tribunal de instancia no podía entrar a analizar la legalidad del mismo acto, puesto que tal declaratoria por disposición constitucional es absoluta. No cabe analizar la causal 5 también propuesta, no solo por haberla presentado en subsidio sino por lo resuelto previamente.

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

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

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 15 de marzo del 2024, las 12h20. **VISTOS:** El abogado Juan Francisco Carrasco, procurador judicial de la compañía Generation Solutions S.A., interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 29 de marzo de 2022, las 16h36, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2020-00133.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *“ Verificar la legalidad de la resolución 117012019RREC532159 del 27 diciembre de 2019 y con ello analizar si prospera la devolución de los valores retenidos por impuesto a la renta de los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2018, conforme las alegaciones plantadas por las partes procesales.”* .

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: *“ se acepta parcialmente la demanda y en consecuencia: 1.- Se declara nulo el acto administrativo impugnado; 2.- Se niega la devolución del valor de USD. 116.818,05 por falta de elementos de convicción, conforme el análisis precedente.”* .

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 11 de mayo de 2022, 16h41, el procurador judicial de la compañía actora interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por cuanto el fallo contiene decisiones contradictorias, lo cual vulnera el deber de motivación por falta de aplicación del artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador, 89 del COGEP, y artículo 130 numeral 4

del Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ; y, por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por errónea interpretación del artículo 7 numeral 1 del Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y la República Oriental del Uruguay para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Prevenir la Evasión Fiscal (en adelante, “CDI”).

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 16 de mayo de 2022, las 16h42, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Admisión: En auto de 28 de junio de 2023, 10h38, el doctor Fernando Cohn Zurita, en su calidad de Conjuez de la Sala, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 270 del COGEP, dispuso que la parte recurrente aclare su recurso respecto de las observaciones detalladas en dicho auto. En escrito de 5 de julio de 2023, 9h02, presentado por la compañía recurrente, se atiende lo dispuesto en el auto de 28 de junio de 2023. Mediante auto de admisibilidad de 7 de julio de 2023, 8h52, el referido Conjuez de la Sala resolvió admitir el recurso de casación interpuesto por el caso segundo del artículo 268 del COGEP por adopción de decisiones contradictorias; y, por el caso quinto por el vicio de errónea interpretación del artículo 7 numeral 1 del Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y la República Oriental del Uruguay para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Prevenir la Evasión Fiscal.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 19 de octubre del 2023, las 16h36, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del

Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

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

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

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Para fundamentar el recurso respecto del **caso segundo** del artículo 268 del COGEP, incongruencia de la sentencia, la compañía recurrente se refiere a los vicios intrínsecos del fallo materia del recurso que, por tanto, deben desprenderse del análisis del mismo y de ningún otro

elemento externo. Tal como ha sido ampliamente reconocido por nuestra jurisprudencia de casación, para encontrar los yerros acusados, el Tribunal no debe atenerse exclusivamente a la parte resolutive, sino también a la parte motiva de la sentencia, pues entre la una y la otra existe una relación de causa y efecto y forman una unidad.

4.2. El vicio que contempla esta causal es el de violación de las normas relativas a la estructura, al contenido y forma de la sentencia o auto, y se expresa en dos formas: i. Defectos en la estructura del fallo, que se da por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; e, ii. Incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adopten decisiones contradictorias o incompatibles. En el presente caso, la violación en la sentencia se produce por la segunda forma, al haberse adoptado en el fallo, decisiones que son contradictorias. El vicio de falta de motivación que se acusa por el caso segundo del artículo 268 del COGEP no sólo se produce cuando un fallo carece por completo de este requisito, sino que se presenta toda vez que existe un contraste entre los motivos que se aducen, o entre éstos y la parte resolutive, de modo que, oponiéndose, se destruyen recíprocamente y nada queda de la idea que se quiso expresar, resultando la sentencia privada de motivación.

4.3. Así, el fallo es contradictorio cuando no es claro y lógico en sus disposiciones, y por ende, vulneratorio del deber de motivación que es una garantía del derecho a la defensa, y por ende, del debido proceso y del acceso a la justicia, tal como ocurre en el presente caso, a cuyo efecto cita y transcribe los numerales 8.1 y 8.4 de la sentencia impugnada para manifestar que en el considerando octavo, el Tribunal reconoció que el SRI emitió un acto administrativo vulnerando sus propias normas de procedimiento para determinar si cabe o no la devolución de retenciones en la fuente a favor de una sociedad no residente en el Ecuador (como es el caso de GENER SOL) y por ello, declaró la nulidad del Acto Impugnado. Sin embargo, en su parte resolutive, el Tribunal rechazó la devolución de los valores solicitados. Es decir, en una misma sentencia, arriba a conclusiones opuestas, discordantes entre sí porque, lo propio hubiese sido que el Tribunal aplique el efecto jurídico de una nulidad, esto es, que se retrotraiga el proceso administrativo al momento en que se vulneraron las normas de procedimiento y que el SRI emita un acto administrativo apegado a derecho.

4.4. En este caso, la contradicción en la que incurre el Tribunal produce que no se cumpla con la estructura lógica que debe tener todo fallo, pues, se parte de premisas que son mutuamente excluyentes entre sí. No se puede afirmar que el acto impugnado es nulo, y simultáneamente, negar la

devolución. La consecuencia natural de las contradicciones vertidas en el fallo es que provoquen la incongruencia de la decisión del Tribunal y, por lo tanto, carezca de motivación. Es decir, se ha vulnerado el debido proceso como lo dispone la Constitución, dejándose de aplicar los artículos 75, derecho de acceso a la justicia y 76 número 7 letra l) de la Constitución de la República, derecho al defensa y deber de motivación.

4.5. Para fundamentar el **caso quinto** del artículo 268 del COGEP, el recurrente señala que en el numeral 8.6 de la sentencia, el Tribunal analizó los artículos 5 y 7 del CDI y dice que si bien en la sentencia el Tribunal reconoció que las rentas que GENER SOL percibió se someten únicamente a imposición en Uruguay, erróneamente concluyó que GENER SOL debía demostrar que pagó impuesto a la renta en Uruguay o que el impuesto pagado en Ecuador no fue considerado como crédito tributario o gasto deducible. Al respecto, cita el considerando 8.6. de la sentencia: “ Así, de la documentación presentada, por un lado no se aprecia medio de prueba que demuestre que el monto de la factura emitida a nombre de la compañía ecuatoriana, haya sido considerada como ingreso de la compañía actora a efectos de su declaración de impuesto a la renta del año 2018 en el Uruguay; y, por otro lado no se tiene la certeza de que la retención practicada por la compañía ecuatoriana, no haya sido considerada como deducible o como crédito tributario a efectos del cálculo del impuesto a renta de la compañía uruguaya en la mentada declaración. En este contexto ante la falta de medios de prueba que conlleven a tener la certeza de que la compañía prestadora del servicio tributo en su país y que una vez ocurrido aquello no es susceptible de que tribute en el Ecuador, conforme lo dispuesto en el convenio, el Tribunal rechaza lo solicitado por la compañía uruguaya GENERATION SOLUTIONS S.A.” .

4.6. Que, conforme a lo dispuesto en el numeral primero del artículo 7 del CDI, los beneficios empresariales que obtuvo GENER SOL se sometían únicamente a imposición en Uruguay pues dicha norma aplica el criterio de residencia según el cual una empresa (en este caso GENER SOL) de un Estado contratante (Uruguay) solamente podrán someterse a imposición en ese Estado (Uruguay), a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él.

4.7. Que, del texto de la sentencia se desprende que la sala juzgadora reconoció que las rentas u honorarios que percibió GENER SOL se someten a imposición exclusivamente en Uruguay pues

GENERSOL no mantiene un establecimiento permanente en el Ecuador; pero erradamente concluyó que GENERSOL debía demostrar otros aspectos no contemplados o exigidos por el CDI. ¿Por qué el Tribunal concluyó que GENERSOL debía demostrar que pagó impuesto a la renta en Uruguay o demostrar que no utilizó el impuesto pagado en Ecuador como crédito o gasto deducible? La respuesta es que el Tribunal interpretó erradamente el artículo 7 del CDI pues GENERSOL no tenía obligación de demostrar esos hechos.

4.8. Que, de manera general, el objetivo de los distintos convenios para evitar la doble imposición es facilitar el intercambio de bienes y servicios entre los estados contratantes evitando la doble imposición sobre una misma renta. Existen, principalmente, dos tipos de modelos de convenios para evitar la doble imposición. Uno de ellos es el elaborado por la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y el otro es el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), siendo este último la base para la mayoría de los convenios que ha celebrado el Ecuador.

4.9. El modelo OCDE está basado en el principio de residencia y en ese sentido contiene cláusulas o disposiciones mediante las cuales los estados contratantes se comprometen a no gravar, dentro de ciertos límites y tipo de actividad económica, las rentas que obtengan en su jurisdicción residentes de otro país. El CDI aquí analizado, que se basó en el modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económica (en adelante, OCDE), adoptó el criterio de la residencia según el cual las rentas o beneficios empresariales se someten a imposición en el país donde reside la compañía que presta los servicios. De esta forma, se elimina un problema de doble imposición ya que el Ecuador (estado de la fuente) renuncia a su poder de imposición sobre dichas rentas. Es decir, en el caso de beneficios empresariales si un contribuyente residente en Uruguay obtiene rentas de fuente ecuatoriana, de acuerdo con el CDI, sólo pueden someterse a imposición en Uruguay (estado de residencia), salvo que opere a través de un establecimiento permanente.

4.10. Que, el primer inciso del artículo 7 del CDI contempla una excepción a la regla anterior y es la posibilidad que tiene el estado de la fuente de gravar los beneficios empresariales cuando la "...empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él." Ese supuesto no es materia de este análisis pues el propio Tribunal en la sentencia confirmó que las rentas de GENERSOL se someten a imposición únicamente en Uruguay. Que, el resto de los incisos del artículo 7 del CDI se refieren a las reglas sobre la base de las cuales el

Estado contratante puede gravar las rentas o beneficios empresariales que obtiene un establecimiento permanente. Esos incisos tampoco fueron aplicados por el Tribunal en la sentencia pues no eran relevantes en este caso, toda vez que el propio Tribunal confirmó -como yo se mencionó- que las rentas de GENER SOL están gravadas únicamente en Uruguay.

4.11. Que, el inciso primero del artículo 7 del CDI no condiciona el poder de imposición (en el caso de Uruguay) o la renuncia a dicho poder (en el caso de Ecuador) al hecho de que se demuestre el tratamiento tributario que esas rentas tendrán en el otro Estado contratante, por lo tanto, para efectos de aplicar el CDI GENER SOL no tenía la obligación de demostrar el tratamiento tributario aplicado a sus ingresos en Uruguay. De allí la errada interpretación de ese artículo por parte del Tribunal en la sentencia.

4.12. Que, los comentarios de la OCDE al artículo 7 del modelo de convenio señalan que el artículo 7 del CDI recoge un principio elemental que consiste en que los beneficios de la actividad empresarial no pueden someterse a imposición en el estado de la fuente, confirmando así que el estado de la residencia tiene la potestad exclusiva de gravar esas rentas, así: “ *1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente padrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situada en él. En tal caso, dichos beneficios podrán ser gravados en el otro Estado, pero solamente en la parte atribuible a: a) ese establecimiento permanente; a b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar o/ de los vendidos por medio de ese establecimiento permanente, o e) otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente*”.

4.13. Que, esa potestad de gravar las rentas obtenidas por GENER SOL fue mal interpretada por el Tribunal al señalar que Ecuador tiene la posibilidad de gravar los beneficios empresariales cuando no se haya demostrado el tratamiento aplicado en el Ecuador, situación que no está contemplada en el artículo 7 del CDI. Es decir, con independencia del tratamiento tributario aplicado en Uruguay, el Ecuador no puede gravar las rentas provenientes de beneficios empresariales como erradamente sostiene el Tribunal en su sentencia.

4.14. Que, está claro que cuando la empresa extranjera no realiza su actividad por medio de un

establecimiento permanente, el artículo 7 del CDI concede una potestad exclusiva para que el estado de residencia (Uruguay) grave los beneficios sin limitación alguna y, en consecuencia, el estado de la fuente (Ecuador) queda impedido para gravar ese tipo de renta. El CDI no condiciona la aplicación del CDI al hecho de que la sociedad beneficiaria de las rentas demuestre el tratamiento tributario aplicado en el país de su residencia.

4.15. Tan cierto es que GENER SOL no debía probar el tratamiento tributario aplicable en Uruguay que las resoluciones del Servicio de Rentas Internas que regulaban los requisitos para solicitar la devolución de retenciones no contemplaban la obligación de las sociedades extranjeras de demostrar el tratamiento tributario aplicado en el exterior como una condición para que opere la devolución de las retenciones. Se refiere a la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388 de 27 de septiembre del 2019, en relación con los requisitos para la devolución de los valores por concepto de la retención del impuesto a la renta realizada a no residentes en aplicación de convenios para evitar la doble imposición, y enumera los requisitos exigidos en dicha resolución.

4.16. Que, la razón por la que el SRI no solicitó prueba alguna del tratamiento tributario aplicado por GENER SOL en Uruguay para que opere la devolución de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta, es que los distintos convenios y en particular el CDI suscrito entre Ecuador y Uruguay únicamente establecen reglas de imposición basadas en la renuncia total o parcial de los Estados Contratantes, sin importar el tratamiento tributario aplicado conforme a la legislación interna. Que, al interpretar el artículo 7 numeral primero del CDI el Tribunal A quo debía concluir que la compañía no estaba obligada a pagar impuesto a la renta en Ecuador y, en consecuencia, a reconocer el derecho de GENER SOL a la devolución de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le practicaron en el Ecuador.

4.17. No obstante, en su sentencia el Tribunal concluyó que GENER SOL debía demostrar el tratamiento tributario aplicado a sus ingresos en Uruguay como condición para aplicar el CDI y tener derecho a la devolución de las retenciones, sin que tal requisito se encuentre contemplado en el CDI y, en particular, en el artículo 7. Es decir, la errónea interpretación hizo que el Tribunal niegue la devolución de las retenciones de impuesto a la renta a pesar de que reconoció que los ingresos de la Compañía se sometían a imposición únicamente en Uruguay.

4.18. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 17 de agosto de 2023, 15h32, comparece la abogada Micaela Montalvo Salgado, procuradora judicial del Servicio de Rentas Internas, para dar contestación al recurso interpuesto y señala que la compañía accionante fundamenta el recurso señalando que el Tribunal de instancia ha emitido un fallo contradictorio y vulneratorio de motivación siendo así las normas infringidas el artículo 76 de la Constitución de la República, el artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos y el numeral 4 del artículo 130 del Código Orgánico de la Función Judicial, limitándose únicamente a mencionar estas normas, pero sin hacer un análisis profundo respecto de cada una de ellas.

4.19. En este punto, es importante poner en consideración de la Sala que el recurrente no ha realizado un análisis íntegro de la sentencia, haciendo mención únicamente a una parte de la sentencia, confundiendo y mutilando el verdadero contexto del fallo, que a criterio errado del recurrente, en virtud de que el Tribunal de lo Contencioso Tributario declaró la nulidad del acto impugnado debía proceder con la devolución de lo solicitado, sin tomar en consideración que respecto de la devolución el Tribunal realizó un análisis propio y por ende expuso las razones por las cuales no procede dicha devolución, sin que esto haya sido mencionado por el recurrente, tratando de dar una connotación diferente.

4.20. A continuación, cita y transcribe el apartado 8.1 de la sentencia y se refiere al numeral 8.4 para señalar que se evidencia que el Tribunal de instancia realizó un análisis sobre el acto impugnado, dicho apartado trata exclusivamente sobre el procedimiento administrativo llevado a cabo, en el cual se solicitó el movimiento migratorio para verificación de los requisitos para la devolución de los valores por concepto de la retención del impuesto a la renta realizada a no residentes en aplicación de convenios para evitar la doble imposición, concluyendo que dicha información es de carácter personal y confidencial, por lo que, la Administración Tributaria no podía solicitar dicho documento y basarse en la no declaración, en tal sentido la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388 se declaró nula.

4.21. Ahora bien, se debe recalcar que el Tribunal de instancia realizó un análisis y motivación respecto de las razones por las cuales no procede la devolución de lo solicitado en los apartados 8.5 y 8.6 de la sentencia y, por tanto, en la parte resolutive de la sentencia se rechaza la devolución de los valores de la retención en virtud del análisis propio de dicho apartado realizado por el Tribunal de instancia. Por tanto, el recurrente solo ha realizado una exposición de su inconformidad, tergiversando

el contenido de la sentencia y aduciendo que existe una contradicción porque las premisas son excluyentes entre sí, cuando claramente se evidencia que de cada premisa existe una debida motivación y una consecuencia lógica jurídica que se encuentra reflejada en la parte resolutive de la sentencia.

4.22. Es así como, el recurrente no ha explicado sobre la supuesta falta de motivación en la sentencia emitida por el Tribunal, limitándose únicamente a exponer su inconformidad sobre la sentencia del Tribunal, ante lo cual la Sala conoce que la falta de motivación no implica un simple argumento en desacuerdo de la sentencia de instancia como lo ha demostrado el recurrente, contraviniendo la naturaleza extraordinaria del recurso de casación. No obstante, de lo mencionado, el Tribunal de lo Contencioso Tributario a lo largo de la sentencia ha realizado una explicación extensiva refiriéndose a los elementos fácticos contenidos en el objeto de la litis, aplicando las normas correspondientes a fin de que se configure una debida motivación y realizando una subsunción de los elementos facticos con las normas.

4.23. Cabe señalar que, la argumentación del recurrente respecto de que se retrotraiga el proceso administrativo al momento en que se vulneraron las normas del procedimiento es improcedente, por cuanto el hecho de que haya declarado la nulidad del acto administrativo impugnado bajo ningún contexto significa que el Tribunal no haya analizado y motivado las razones por las cuales se rechazó la devolución de los valores pretendidos.

4.24. Así las cosas, para que proceda el vicio alegado por el recurrente debe justificarse que los presupuestos antes señalados, mismos que versan en que las disposiciones contradictorias se opongan entre sí, que no puedan ejecutarse simultáneamente y que lo dispuesto en un extremo haga ineficaz a lo dispuesto en el otro se cumplan, lo cual no se evidencia del escrito de casación presentado por la parte recurrente, pues solo se evidencian alegaciones a normas como creencia de lo que debería ser y no sobre los hechos concretos o elementos facticos que han sido debidamente analizados y motivados en la sentencia recurrida y que no son incompatibles, lo cual, es ajeno a la naturaleza del recurso de casación.

4.25. Que, el recurrente en su escrito menciona que el Tribunal de instancia ha emitido la sentencia generando una supuesta errónea interpretación del numeral primero del artículo 7 del Convenio de

Doble Imposición, en virtud de que la norma no prevé que el contribuyente deba justificar si ha tributado en el Estado donde reside. Sin embargo, a lo largo del desarrollo de la contestación a la presente causal, se indicará las razones por las cuales no se configura la supuesta errónea interpretación de la norma sustantiva.

4.26. Para esto, la Sala deberá tomar en consideración que la propia norma que ha sido alegada como infringida en su parte pertinente señala que los beneficios que perciba la compañía podrán ser gravados en el Estado donde se preste el servicio cuando el establecimiento sea permanente; siendo así, que el recurrente trata de descontextualizar el verdadero sentido de la norma y que a criterio errado del recurrente, el solo hecho de ser una sociedad del Estado Uruguayo no le obliga a demostrar que no reside y por ende no es establecimiento permanente en el Estado Ecuatoriano, siendo así que el Tribunal de instancia ha realizado un análisis propio respecto de la prestación del servicio y de la configuración de pago indebido para negar la devolución solicitada.

4.27. En el presente caso, el recurrente ha acusado la errónea interpretación del artículo 7 del CDI; en este sentido, el escrito de interposición del recurso debía cumplir con los tres parámetros establecidos por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia para la fundamentación de este vicio, situación que no ha ocurrido en el presente caso. Que, a criterio del recurrente esta interpretación es errada por lo que el Tribunal de instancia debía declarar que la norma antes referida es aplicable de forma directa por el solo hecho de que la sociedad uruguaya no realiza su actividad por medio de un establecimiento permanente; y, por tanto, la sociedad no debía probar el tratamiento tributario efectuado en el Estado Uruguayo para solicitar la devolución de las retenciones. Lo cual evidentemente no tiene sustento, pues es claro, que lo que le correspondía al Tribunal de instancia es analizar si se cumplen con los presupuestos para que el contribuyente pueda acceder a los beneficios del Convenio para Evitar Doble Imposición, esto en atención del artículo primero del mismo Convenio.

4.28. Es decir, para definir si las disposiciones contenidas en el Convenio para Evitar Doble Imposición son o no aplicables en el análisis de la devolución pretendida, obligatoriamente se debía identificar a quienes se aplica el Convenio. En este sentido, el primer artículo del Convenio establece claramente que el mismo es aplicable a personas residentes de los estados contratantes; es decir, a personas naturales o jurídicas que residen en Ecuador o en Uruguay.

4.29. Que, los Comentarios a los artículos del Modelo de Convenio emitidos por la OCDE, en el apartado 7 de los comentarios al artículo primero expresan que: "El principal objetivo de los convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional."; esto es, para verificar si el Convenio es aplicable a determinado caso, identificando si las personas que intercambian servicios y quienes reciben el capital son residentes en los países que suscribieron el Convenio.

4.30. Que, en este punto es preciso destacar las razones por las cuales el Tribunal de instancia interpretó de forma correcta la norma, siendo así que, una vez que fue analizada la documentación, los hechos manifestados, la doctrina; así como, los comentarios a los modelos de CDI no se advierte que efectivamente se haya prestado el servicio, por ende, el Tribunal de instancia a través de la correcta interpretación de la norma determinó si es procedente o no la devolución solicitada por el contribuyente, determinando para el caso en concreto que el contribuyente no ha demostrado la prestación del servicio.

4.31. Que, de la norma antes referida se establece que el beneficio que perciba la compañía será gravado en el Estado donde reside la misma o de su establecimiento permanente, siendo evidente que el Tribunal de instancia no solo que podía sino que estaba en la obligación de verificar que se haya prestado el servicio por parte de la sociedad GENERATION SOLUTIONS S.A., y en consecuencia se configure lo determinado en el Convenio para establecer si con base a la propia documentación presentada por el contribuyente es procedente la devolución del valor solicitado.

4.32. Es así como, tanto en vía administrativa como judicial el contribuyente no adjuntó documentación que permita verificar cuál es la actividad para la cual fue contratada, siendo específicamente que el monto de la factura emitida a nombre de la compañía a la cual se prestó el servicio haya sido considerado como ingreso de la compañía actora a efectos de su declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2018 en Uruguay.

4.33. Es decir, la falta de medios de prueba conlleva a que el Tribunal de instancia no haya tenido

certeza de la prestación del servicio y por ende de que el beneficio haya sido gravado o tributado en Uruguay, a fin de verificar que se cumpla con lo dispuesto en el Convenio y no únicamente la simple aplicación del articulado a cuenta de que la compañía es residente en Uruguay sin tener certeza de que el servicio prestado haya sido tributado en dicho Estado, a fin de que no se genere un abuso del Convenio.

4.34. Es preciso recordar que, el sentido y alcance correcto de la norma que se trae a colación en el presente caso no se agota en la sola verificación de los requisitos formales contenidos en la disposición normativa, sino también en la exigencia de la verificación de la verdadera esencia y naturaleza económica de la transacción, siendo necesario que el Tribunal de instancia analice si el beneficio percibido por el servicio prestado fue tributado a fin de precautelar la naturaleza del CDI y no simplemente procediendo con la devolución por el simple hecho de que la sociedad es residente en el Estado uruguayo; por tanto, la realidad económica no solo se encuentra inmerso para comprobar el ocultamiento de la verdad, sino también, para realizar una correcta apreciación del servicio prestado.

4.35. La interpretación del artículo siete del CDI realizada por el Tribunal de instancia no es errónea, ya que realizó un análisis y verificación de los requisitos para la procedencia de la devolución de las retenciones en la fuente solicitadas por el contribuyente, pues como se aprecia de la sentencia, no se ha justificado que el servicio prestado haya sido gravado por lo que no le son aplicables los beneficios del Convenio, correspondiendo que las rentas objeto de la transacción se graven en el Estado ecuatoriano, a fin de evitar desnaturalizar el Convenio y que no se genere un abuso de la aplicación del mismo.

5. Problema jurídico

5.1. En base a los argumentos esgrimidos por la compañía recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso segundo, por incongruencia de la sentencia; o, en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por errónea interpretación del artículo 7 numeral 1 del CDI.

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 los casos segundo y quinto del artículo 268 del COGEP, admitidos por el Conjuez de la Sala, considera:

6.2. Caso segundo.- “ 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.”. **i) Falta de motivación.-** La motivación consiste en una “ (...) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.”.¹ Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como “ (...) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión.”.² **ii. Falta de requisitos:** “ Se configura por defectos de forma; esto es, en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto, esto está relacionado con la omisión en la identificación de las personas a quienes el fallo se refiere, en la enunciación de las pretensiones y en la motivación que se funda en los hechos y en el derecho que habitualmente se consigna en los considerandos de quien la expida.”.³

6.2.1. Las normas señaladas como infringidas son: **a) Artículo 76 numeral 7 literal I) de la Constitución de la República.-** “ En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) **I) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.”. b) Artículo 89 del COGEP.-** “ 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.

1 Ignacio Colemer Hernández, La motivación de las Sentencias: sus exigencias constitucionales y legales, (Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2003), 46.

2 Fernando de la Rúa, Proceso y Justicia, (Buenos Aires: Editores Asociados, 1980), 82.

3 Ecuador, Registro Oficial 235, Suplemento, Corte Nacional de Justicia, 14 de julio de 2010, 3.

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

6.2. El caso 2 del art. 268 del COGEP recoge también la adopción de las decisiones contradictorias o incompatibles. Luis Cueva Carrión (La Casación en Materia Civil, Ediciones Cueva Carrión, Segunda Edición, 2011) sostiene que existen decisiones contradictorias cuando hay dos juicios que no pueden ser ciertos al mismo tiempo, pues una cosa no puede ser y no ser al mismo tiempo; y que existen decisiones incompatibles cuando existen afirmaciones que son excluyentes entre sí.

6.3. Caso quinto.- “ 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.” . **La errónea interpretación** “ 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.” .⁴

6.3.1. La norma señalada como infringida es: a) Artículo 7 numeral 1 del CDI.- “1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situada en él. En tal caso, dichos beneficios podrán ser gravados en el

⁴ Tolosa Villabona, L.A.; *Teoría y Técnica de Casación ibídem.*, pp. 361.

otro Estado, pero solamente en la parte atribuible a: a) ese establecimiento permanente; o b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las vendidas por medio de ese establecimiento permanente, o c) otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente."

6.4. El reproche planteado bajo la causal segunda es la de adopción de decisiones contradictorias, cuando el Tribunal dispone la nulidad de la resolución (por la que se pretendía la devolución de los valores retenidos) y a la vez dispone que no se devuelvan los valores que fueron solicitados.

6.5. En el apartado 8.4. de la sentencia constan las razones por las que se declaró la nulidad del acto administrativo impugnado: que el SRI se basó en la falta de presentación de documentación por parte de la actora que no consta detallada en la Resolución NAC-DGERCGC16-00000388, que establece el procedimiento para la devolución de los valores por concepto de la retención del impuesto a la renta realizada a no residentes en aplicación de convenios para no aplicar la doble imposición.

6.6. En el apartado 8.5 del fallo se señala que quien pretende la devolución de valores debe demostrar que ha realizado el pago correspondiente y que el mismo es indebido. En función de ello, realiza el análisis acerca de si la parte actora ha demostrado que la exclusión del régimen tributario ecuatoriano respecto de los ingresos, trae aparejada la sujeción al régimen tributario uruguayo, concluyendo los jueces que el actor no ha demostrado que pagó impuestos en su país y que no se aprovechó del uso de las retenciones en Ecuador, respecto del pago de impuestos en Uruguay.

6.7. En conclusión, el Tribunal ha considerado que la declaratoria de nulidad de la resolución impugnada no implicaba la aceptación inmediata de la pretensión de devolución, sino un análisis sobre su procedencia. Tales decisiones pueden coexistir. No está señalando el Tribunal que el acto impugnado es nulo y válido a la vez (lo que sí constituiría una contradicción). Por otra parte, la decisión de anulación del acto impugnado no es, desde el punto de vista de la lógica (haciendo abstracción de las consideraciones jurídicas, ajenas a esta causal) incompatible con la revisión que el mismo Tribunal ha realizado respecto de que la pretensión de la parte actora, para rechazarla también. Muestra de ello es el art. 273.4 del COGEP, que dispone que el Tribunal de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia deberá casar la sentencia o auto, aunque no modifique la parte resolutive, si

aparece que en la motivación expresada en la resolución impugnada se ha incurrido en el vicio acusado, corrigiendo dicha motivación. Se podría alegar que esa práctica no se extiende a los Tribunales respecto de los actos administrativos objeto de impugnación judicial, pero ello sería objeto de otro tipo de causal, alusivo a la legalidad. Lo que se quiere evidenciar con esta comparación es que no existen resoluciones incompatibles, esto es, decisiones que no pueden coexistir.

6.8. El desacuerdo con la postura de los jueces de entrar a revisar si ha habido pago y si el mismo es indebido, aunque previamente el Tribunal entendió que el rechazo de la administración carecía de motivación, no constituye sustento para alegar una supuesta adopción de decisiones contradictorias.

6.9. En consecuencia, **se rechaza el cargo formulado bajo la causal segunda.**

6.10. En cuanto al cargo de errónea interpretación del art. 7.1 del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal suscrito entre Ecuador y Uruguay, la parte actora manifiesta que no está dentro del alcance del precepto tener que revisar si el contribuyente tributó en el país de residencia, y no usó en dicho país como gasto deducible o crédito tributario las retenciones que le realizan en el otro país.

6.11. De la revisión de la sentencia se aprecia que el Tribunal estima que por los arts. 5 y 7 del Convenio, el objetivo es que se tribute en el país de residencia; y concluye que el honorario percibido por la compañía uruguaya es imputable al impuesto a la renta únicamente en Uruguay (parte final del penúltimo párrafo, foja 334 del expediente de instancia), pero que no se aprecia que dicho ingreso fue declarado en Uruguay, ni que la retención practicada en Ecuador haya sido empleada como deducible o crédito tributario en Ecuador y como no se tiene la certeza que tributó en Uruguay, se rechaza lo solicitado (párrafo final de la foja 334 e inicial de la foja 334 vuelta),

6.12. Lo que debe determinarse es si el art. 7 del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal suscrito entre Ecuador y Uruguay prevé como condicionante la verificación por parte del país de la fuente acerca de si la compañía ha tributado en el lugar de residencia.

6.13. De la revisión del precepto no consta dio particular, pues dicha norma únicamente da parámetros acerca de dónde debe tributar la empresa que realiza actividades en el otro estado, dependiendo de si tiene o no establecimiento permanente; en el caso que tenga establecimiento permanente fija la forma de calcular tributación en el lugar de la fuente. El Tribunal alude al “objetivo” del precepto que no se puede “dejar de lado” (parte inicial del penúltimo párrafo de la foja 334 del expediente de instancia) y por eso le da el alcance a la norma respecto a que la administración tributaria del país donde no se debe pagar tributos, debe asegurarse que en el otro país sí lo haga y devolver lo que se le retuvo en Ecuador, verificando que no se lo haya empleado como crédito tributario o gasto deducible en el otro país. Tal objetivo no se encuentra incluido en el precepto, ya que, como se indicó, solo se dan directrices acerca de dónde debe tributar y dónde no, en caso de obtención de beneficios empresariales, y en caso de establecimientos permanentes, en qué forma se calcula tributación en lugar de la fuente.

6.14. La trasgresión es más notoria aún, debido a que no consta en los antecedentes de la demanda que se haya reprochado un doble aprovechamiento por parte de la empresa, que permita darle sentido a ese exceso de celo del Tribunal en buscar en las normas un alcance por el que deba evitarse abusos por el convenio, de una doble no imposición, ya que la negativa de la devolución se dio por haber el SRI considerado que no estaba acreditado el servicio ni la inexistencia del establecimiento permanente.

6.15. Finalmente, el propio convenio en su art. 27 prevé el intercambio de información entre países, que bien podría haber usado el Ecuador, en caso de que lo hubiera considerado necesario; cuestión que ni siquiera se planteó el SRI en este caso, en que, como ha quedado indicado, fueron otras las razones de la negativa de la devolución.

6.16. consecuencia, **se admite el cargo de errónea interpretación del art. 7 del Convenio y se casa la sentencia.**

7. Sentencia de mérito

7.1. De acuerdo con el art. 273.4 del COGEP y con la Resolución 07-2017 de la Corte Nacional de Justicia, al haberse casado la sentencia por falta de motivación, se pasa a resolver por el mérito de los autos, corrigiendo el error de derecho.

7.2. En el literal iii del acto impugnado la administración refirió que solicitó al peticionario de la devolución, la información detallada en el literal r el mismo acto, a efecto de verificar la existencia o no de establecimiento permanente, así como el alcance del servicio.

7.3 La información detallada en el literal r comprendía la carta que especifique el tipo de servicio en los distintos contratos, personal a cargo con fecha de entrada y salida del país y contratación de dicho personal, valores cobrados, actividades realizadas, documentos de respaldo, registros contables, copias de los contratos, país desde el que se prestan los servicios, detalle de facturas y liquidaciones.

7.4. Destaca el acto administrativo impugnado (fojas 34 a 43 vuelta) que la parte actora únicamente entregó carta con explicación de los servicios prestados, detalle de los contratos y tipos de servicio, nombres de las personas que intervinieron, sin la documentación de respaldo. Concluye el acto indicando que no se ha podido verificar la prestación del servicio porque no se ha podido constatar la actividad para la cual fue contratada la parte actora, tal como las charlas de seguridad diaria al personal, inspecciones visuales de generadores, las actividades de limpieza, tipo de actividades de mantenimiento; tampoco se proporcionaron los certificados de migración de quienes prestaron el servicio (literales jjj y kkk).

7.5. En su demanda (fojas 1 a 8), la parte actora precisa que presentó toda la documentación exigida en la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388, lo cual fue desconocido por la administración, pues el SRI pidió documentación adicional, desconociendo el debido procedimiento establecido en el art. 33 del COA, así como el principio de racionalidad previsto en el art. 23 del mismo código.

7.6. En la contestación a la demanda (fojas 258 a 269 vuelta), el SRI afirma que la documentación aportada por el accionante debe ser analizada y que debe demostrar fehacientemente los hechos alegados. Por otra parte, manifiesta que no está controvertida la retención realizada. Expresa que, por el tipo de prestaciones detalladas en el contrato, se requería personal técnico, de no ser así, resultaría

incierto la prestación del servicio; que el objetivo principal de los convenios, más allá de evitar la doble imposición, es promover el intercambio de bienes y servicios, por lo que dicha actividad debe ser demostrada fehacientemente; particular que no ha sido demostrado por la compañía actora

7.7. A la época del pedido de devolución (11 de marzo de 2019, página 2 de la Resolución que es antecedente del acto impugnado, foja 44 vuelta del expediente de instancia) y de la fecha de reclamo contra esa primera resolución (3 de julio de 2019, página 2 de la resolución impugnada, foja 34 vuelta del expediente de instancia), estaba vigente la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388 (Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 849 del martes 27 de septiembre de 2016), cuyo artículo 3 establecía los requisitos previstos para la devolución de los valores retenidos de impuesto a la renta, en aplicación del convenio para evitar la doble imposición.

7.8. Ninguno de los requisitos puntualizados en la resolución fueron materia de observación en el acto administrativo impugnado.

7.9. Por otra parte, la prueba practicada por la parte actora (la totalidad de la que fue presentada fue admitida, foja 305), constan los contratos y las prestaciones a las que estaba obligada la parte actora (fojas 55 a 126), alcance técnico, condiciones particulares y demás anexos (fojas 127 a 185 vuelta), cartas explicativas de servicios (fojas 186 y 187), detalle de personal y certificado de actividades (fojas 190 y 191), informes de actividades y registro de bitácora (fojas 195 a 204).

7.10. La prueba presentada por la parte demandada consistió sustancialmente en la documentación acompañada por la parte actora en fase administrativa (prueba que en su totalidad fue admitida: foja 305 del expediente de instancia), que, a decir de la demandada, era incompleta y no demostraba los servicios ni la inexistencia de establecimientos permanentes.

7.11. La parte demandada ha sostenido, en el acto administrativo impugnado y en la contestación de la demanda, dos extremos que son incompatibles entre sí, que la parte actora no ha demostrado la realización de actividades y que no ha demostrado no tener domicilio permanente.

7.12. La existencia de establecimiento permanente presupone la realización de actividades en el país, a través de un lugar fijo de negocios (art. 5.1 del Convenio para evitar la doble imposición entre Ecuador y Uruguay).

7.13. En cuanto al establecimiento permanente, correspondía a la administración demostrar su existencia (art. 311 del COGEP), no siendo admisible que se exija a la parte actora una “ prueba diabólica” , esto es, que demuestre un hecho negativo: la inexistencia de las circunstancias previstas en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 5 del Convenio.

7.14. En cuanto a la demostración del servicio prestado, la administración no ha efectuado señalamiento alguno acerca del incumplimiento de la parte actora sobre la entrega de la documentación referida en el artículo 3 de la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388. Además, la parte actora ha entregado certificaciones y detalle de los servicios prestados y del personal que lo brindó, sin que pueda exigirse, a criterio del SRI, una profundización del respaldo de cada dato contenido en el detalle de servicios, al no constar en la resolución antes referida dicho particular; caso contrario, estará siempre a juicio del funcionario hasta dónde debe demostrarse cada detalle de los servicios, y qué documentos respaldan cada dato, burlando la condición de reglada de la actuación de la administración (art. 10 del Código Tributario).

7.15. Por las razones antedichas, no estando en discusión los valores retenidos, en función de lo que establece el art. 7 del Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y la República Oriental del Uruguay para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Prevenir la Evasión Fiscal, y no habiendo constancia que la parte actora ha dejado de presentar la documentación exigida en la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388, **se declara con lugar la demanda y se dispone la devolución de los valores reclamados**, dejándose sin efecto la resolución impugnada y su antecedente.

7.16. Cabe indicar que a igual resultado se llegaría si se interpretara que por la Resolución 07-2017 no se permite en casación bajo la causal quinta volver a analizar los hechos y se tuviera que basarse exclusivamente en las conclusiones fácticas de la sentencia casada (anulada), pues en la referida sentencia (apartados 8.4, 8.5 y 8.6) se tiene como acreditado que la compañía en vía administrativa

presentó en su momento la documentación que contempla la resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388, que la administración únicamente en base a la no presentación de documentación no contemplada en la resolución sustentó la afirmación de que no puede establecerse si la compañía uruguaya mantenía un establecimiento permanente en el Ecuador, que hubo retención de los pagos por el trabajo especializado prestado. Con esos hechos, correspondía aplicar el art. 7 del Convenio y la referida resolución y disponer la devolución.

8. Decisión

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 CASAR el fallo impugnado**; y en su lugar, decide **declarar con lugar la demanda**, disponiéndose la devolución de los valores reclamados, dejándose sin efecto la resolución impugnada.

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

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

228375306-DFE

Juicio No. 17510-2020-00133

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 5 de abril del 2024, las 15h03. PRIMERO: 1.1. Agréguese al proceso el escrito presentado por la abogada Micaela Montalvo Salgado y téngase en cuenta su contenido. 1.2. Mediante decreto de 22 de marzo de 2024 se corrió traslado por 48 horas con el escrito de ampliación presentado por el abogado Juan Francisco Carrasco procurador judicial de la compañía GENERATION SOLUTIONS S.A. Dentro del término concedido la procuradora judicial de la autoridad tributaria demandada, con escrito de 25 de marzo de 2024, da contestación al pedido del actor.

Para resolver la pretensión de la empresa actora, se considera:

SEGUNDO: En el recurso horizontal de ampliación, el recurrente transcribiendo el considerando cuarto de la parte expositiva de la sentencia que resuelve el recurso de casación señala: “ 7. El artículo 313 del COGEP prescribe que “ en caso de que se admita la pretensión del administrado y se deje sin efecto el acto impugnado, se ordenará además que se restituya el valor pagado indebidamente o en exceso y lo debidamente pagado. 8. El expediente judicial sustenta las afirmaciones contenidas en la sentencia de instancia según la cual: (i) es un hecho incontrovertible que Generation Solutions presentó toda la documentación necesaria para acceder a la devolución de las retenciones efectuadas en Ecuador; y (ii) que el SRI solicitó información no prevista en la normativa tributaria, con lo cual, se condicionó ilegítimamente el derecho de la compañía para acceder al reintegro de las retenciones que le fueron practicadas. En tal virtud, la Sala de Casación resolvió aceptar la demanda y eliminar de la parte resolutive la frase que disponía el rechazo de la devolución de valores. 9. Por tanto, habiéndose verificado que se ha aceptado la pretensión de Generations Solutions en mérito de los autos y, en consecuencia, se dejó sin efecto el acto impugnado, por estmente a los señores jueces que se sirvan ampliar su fallo y, en armonía con la normativa vigente, dispongan la devolución de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta viciado de nulidad, corresponde que la Sala de Casación, en aplicación del art. 313 del COGEP, disponga la devolución de lo indebidamente pagado por concepto de impuesto a la renta en Ecuador. 10. En función de lo expresado, solicito cordial a la renta practicadas a Generation Solutions durante el ejercicio fiscal 2018.”

JUDICIAL
Firmado por
FERNANDO
ANTONIO COHN
ZURITA
C=EC
L=QUITO
CI
0911069714

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

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

TERCERO: Resolución.- El Código Orgánico General de Procesos, norma aplicable a este caso, en el artículo 253, establece que: “ La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura. La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos, o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas.” (El resaltado corresponde a esta Sala) Bajo este precepto normativo, y considerando que no se trata de un recurso que permita refutar, cuestionar o controvertir nuevamente los aspectos ya resueltos en la sentencia u otros ajenos a la Litis, esta Sala de Casación, en la sentencia dictada el 15 de marzo de 2024, esta Sala de Casación, verifica la nulidad declarada del acto administrativo observando el contenido del art. 76.7.1) de la Constitución de la República del Ecuador, atendiendo el art. 273 del Código Orgánico General de Procesos del mismo cuerpo normativo y la Resolución No. 07-2017, se emite sentencia en mérito de los autos, reemplazando los fundamentos jurídicos erróneos por los correctos, resolviendo que de la sentencia del Tribunal de instancia se tendrá como inexistente desde el punto 8.5 y el numeral 8.6, impactando la parte resolutive de la sentencia de la cual se eliminó la frase “ y se rechaza la devolución de los valores de la retención efectuada por la compañía Consorcio Petrolero Bloque 16 a la compañía uruguaya GENERATION SOLUTIONS S.A. conforme lo dispuesto en el presente fallo,” y de esta manera se establece que se ha corregido el error, porque al ser nulo el acto administrativo este ya no existe y no podemos pronunciarnos sobre la impugnación de un acto inexistente, decisión de esta Sala que en consecuencia ratifica en la decisión de instancia, la aceptación parcial de la demanda y en consecuencia declara nulo el acto administrativo impugnado; en ese sentido, teniendo en cuenta que el caso invocado por el casacionista -caso 2, por decisiones contradictorias- corrige errores de la estructura del fallo y no de fondo, no procede devolver, sin más, los valores solicitados, pues no existe un análisis en instancia o en la casación que permita reconocer ese derecho ya que, la decisión adoptada no dejó “ sin efecto” el acto impugnado sino que declaró la nulidad que no es lo mismo, en consecuencia de lo manifestado, si el actor pretendía la restitución de los valores pagados por retenciones a la fuente, debía invocar otra de las causales de casación previstas en el art. 268 del COGEP, a fin de verificar la procedencia o no de la devolución pretendida. Notifíquese y Devuélvase.-

Voto Salvado del doctor [Fernando Antonio Cohn Zurita](#)

En virtud de que en la sentencia emitida el 15 de marzo del 2024, las 12h20 me aparté del

criterio de la mayoría en la emisión de la sentencia de mérito, no me corresponde pronunciarme sobre el referido recurso horizontal. Notifíquese y Devuélvase.-

.

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

**MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL**

**GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL**





226962669-DFE

Juicio No. 01501-2020-00004

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 18 de marzo del 2024, las 12h41. **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, Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita en remplazo del Dr. José Dionicio Suing Nagua, Conjuez Nacional y Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación en la causa No.01501-2020-00004.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El señor Jorge Enrique Barreno Cascante, en calidad de representante legal de la compañía INV MINERALES ECUADOR S.A. INVMINEC, actual DPMECUADOR S.A., interpone acción de impugnación en contra del acta de determinación No.01201924902275627, emitida por el Director Zonal 6 del SRI del 3 de octubre de 2019, por concepto de impuesto a la renta del ejercicio 2017.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, en el considerando 5 se estableció el objeto de la controversia en los siguientes términos 5.2: *“Establecer si las glosas impugnadas fueron levantadas legalmente y de forma motivada por la administración, o si el contribuyente justifica las diferencias, conforme lo alegado en la demanda”*.

1.3. Mediante sentencia dictada el 15 de abril del 2021, las 11h54, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, provincia del Azuay, se resuelve: *“Aceptar parcialmente la demanda presentada por INV MINERALES ECUADOR S.A. INVMINEC en contra del Director Zonal 6 del SRI y como consecuencia se declara: a) La validez formal del acta de determinación No.01201924902275627, de fecha 3 de octubre de 2019, emitida por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2017. b) Se ratifica la glosa denominada “Diferencias determinadas en la cuenta 1.3.08.01.01.5.12131 denominada “Personal de Apoyo” 2017”, constante en el numeral 3.6.2.8 del acta de determinación, de conformidad, con lo expuesto en el numeral 7.6 de esta sentencia. c) Se ratifican las glosas relacionadas con los fondos de reserva, décimo tercera y décimo cuarta*

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

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

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

remuneraciones respecto de los años 2016 y 2017°, que constan en los numerales 3.6.1.12, 3.6.1.14, 3.6.1.15, 3.6.2.12, 3.6.2.13 y 3.6.2.14 del acta de determinación, según lo analizado en el literal b) del numeral 7.8 de este fallo. d) se acepta parcialmente la impugnación de las glosas que consten en los numerales 3.6.1.2, 3.6.1.4, 3.6.1.5, 3.6.1.9, 3.6.2.10, 3.6.2.11 correspondientes al ejercicio fiscal 2016; y, numerales 3.6.2.2, 3.6.2.3, 3.6.2.4, 3.6.2.9, 3.6.2.10 y 3.6.2.11 correspondientes al ejercicio fiscal 2017, del acta de determinación, conforme lo analizado en el numeral 7.7 de esta sentencia. e) Se acepta parcialmente la impugnación de las glosas que constan en los numerales 3.6.1.12 (Gastos de otros ejercicios económicos y valores declarados versus roles de pago) y 3.6.1.13 (Aporte Patronal) del acta de determinación, en base a lo analizado en los literales a) y c) del numeral 7.8 de este fallo. f) La administración tributaria, una vez firme esta sentencia, deberá realizar la reliquidación del impuesto a la renta que corresponda, considerando lo aquí resulto°.

1.4. Tanto el Abg. Jorge Enrique Barreno Cascante, en calidad de representante legal de la compañía INV MINERALES ECUADOR S.A. INVMINEC y como el Abg. Christian Santiago Jaramillo Vázquez, en calidad procurador del Director Zonal 6 del SRI la interponen sendos recursos de casación (fs. 1448 a 1468 y fs. 1470 a 1474, respectivamente), en contra de la sentencia del 15 de abril del 2021, emitida por el Tribunal de instancia, los cuales son calificados de oportunos y remitido el proceso a la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en providencia de 9 de junio de 2021, las 16h07.

1.5. Mediante auto interlocutorio de 12 de diciembre del 2022, las 15h40 dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, admite a trámite los recursos de casación interpuestos por las partes procesales bajo los siguientes casos:

Recurso de casación de la compañía INV MINERALES ECUADOR S.A. INVMINEC.- Caso 4.- Falta de aplicación del art. 164 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior), que dispone que la prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sala crítica, incurrido en la violación de normas sustantivas: **errónea aplicación** del art. 308 del Código de Trabajo, la **falta de aplicación** del art. 4 del Código de Trabajo en concordancia con los arts. 11 numeral 3, 4, 5, 6 y 9, 76 numerales 1 y 7 literal l), 82 y 326 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador, por los siguientes conceptos: **a)** 3.6.1.12. Diferencias determinadas en las cuentas No. 1.3.08.01.01.4.11115, 1.3.08.01.01.5.12212 y 1.3.08.01.01.5.45212 denominadas ^aFondos de Reserva°, ^aFondos de reserva° y Fondos reserva obreros jornales° respectivamente (2016), **b)** 3.6.2.12. Diferencias determinadas en las cuentas No. 1.3.08.01.01.4.11115,

1.3.08.01.01.5.12212 y 1.3.08.01.01.5.45212 denominadas ^aFondos de Reserva°, ^aFondos de reserva° y Fondos reserva obreros jornales° respectivamente (2017), **c)** 3.6.1.14 Diferencias determinadas en las cuentas No. 1.3.08.01.01.4.11113, 1.3.08.01.01.5.12213 y 1.3.08.01.01.5.45113 denominadas ^aDécimo Tercero° y ^aDcmo. tercer sueldo° y ^aDcmo. tercer sueldo obreros jornales° (2016), **d)** 3.6.2.13 Respecto a la glosa Diferencias determinadas en las cuentas No. 1.3.08.01.01.4.11113, 1.3.08.01.01.5.12213 y 1.3.08.01.01.5.45113 denominadas ^aDécimo Tercero° y ^aDcmo tercer sueldo° y ^aDcmo tercer sueldo obreros jornales° (2017), **e)** 3.6.1.15 Respecto a la glosa Diferencias determinadas en las cuentas No. 1.3.08.01.01.4.11114, 1.3.08.01.01.5.12114 y 1.3.08.01.01.5.45114 denominadas ^aDécimo Tercero° y ^aDcmo tercer sueldo° y ^aDcmo tercer sueldo obreros jornales° (2016), **f)** 3.6.2.14 Respecto a la glosa Diferencias determinadas en las cuentas No. 1.3.08.01.01.4.11114, 1.3.08.01.01.5.12114 y 1.3.08.01.01.5.45114 denominadas ^aDécimocuarto° y ^aDcmo cuarto sueldo° y ^aDcmo cuarto sueldo obreros jornales° (2017).

Recurso de casación del Servicio de Rentas Internas.- Caso 5, por **Errónea interpretación** de los arts. 10 de la Ley de régimen Tributario Interno (LRTI en lo posterior) y 27 y 28 de su Reglamento de Aplicación (RALRTI).

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 9 de junio del 2023, a las 13h25, 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 día jueves 14 de marzo del 2024, a las 11h00.

4.- Fundamentación de los recursos de casación

4.1. Recurso de la compañía INVMINEC.- La compañía actora acusa en su recurso de casación que, en la sentencia se ha incurrido en el caso 4 del art. 268 del COGEP, esto es por la falta de aplicación del art. 164 del COGEP, pues en su criterio los medios de prueba que se anunciaron para la glosa No. 3.6.1.12, han sido escasamente analizados y aplican el mismo criterio para el resto de glosas en relación a los fondos de reserva, décimo tercer y décimo cuarta remuneración de los señores Barreno y Carrión, quienes como se dijo en la demanda: fueron empleados mientras se les ha encargado las funciones de representar a la compañía, sin que por ello hayan dejado de lado sus derechos como trabajadores de la compañía, y eso es justamente lo que vicia a la sentencia recurrida, por cuanto no se valoran todos los medios probatorios aportados, y para ello, se vuelve imperativo identificar cada uno de esos medios probatorios que no fueron valorados en su conjunto en cada glosa contenida en el fallo recurrido. Después se refiere individualmente a cada numeral, así: a. 3.6.1.12, b. 3.6.2.12, c. 3.6.1.14, d. 3.6.2.13, e. 3.6.1.15 y f. 3.6.2.14 explica su importancia, señala que este vicio ha ocasionado se transgredan normas de derecho sustantivo, como la errónea aplicación del art. 308 del Código de Trabajo, y la falta de aplicación del art. 4 del mismo Código en concordancia con los arts. 11 numeral 3, 4, 5, 6 y 9; 76 numerales 1 y 7 literal 1), 82 y 326.2 de la Constitución de la República del Ecuador,

normas con las cuales el Tribunal A-quo no hubiere negado la deducibilidad de los beneficios sociales, fondos de reserva, décimo tercera y décima cuarta remuneración a los señores Barreno y Carrión en los años 2016 y 2017, fragmentando los años de servicio de los señores Barreno y Carrión en dos etapas, una bajo la legislación laboral y otra bajo el régimen de derecho civil, siendo la relación laboral la con la que se inició la relación y los beneficios siguen en la actualidad.

4.1.2. Contestación al recurso de casación por la parte demandada.- El procurador fiscal del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas después de señalar los argumentos por los cuales no procede la causal invocada y la deficiencia de su interposición, solicita que, en sentencia se dignen rechazar el recurso y se confirme en esas glosas la sentencia recurrida.

4.2. Recurso del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas.- La administración tributaria acusa la sentencia de incurrir en el caso 5 del art. 268 del COGEP, esto es por la errónea interpretación de los arts. 10 de la LRTI, 27 y 28.10 del RALRTI señala que, el Tribunal de instancia considera que existen gastos de gestión que tendrían relación con el supuesto y concepto que la norma reglamentaria permite se consideren como tales, incurridos en el giro ordinario del negocio y que además dichos gastos tendrían relación con la responsabilidad de la empresa con las comunidades, que la norma incluye algunos ejemplos que denotan su espíritu, el de aceptar gastos que incentiven a los empleados o que promuevan la actividad económica o giro del negocio con accionistas o clientes, así decide aceptar como gastos deducibles y amortizables algunos como alquiler de mantelería, presente a autoridades, obsequios, llaveros, farmacia obsequios, servicios de amplificación. Dice que, en sentencia se aceptan los gastos deducibles de gestión, siempre que su total no supere el límite del 2% de los gastos generales realizados en el ejercicio y que estén debidamente sustentados en comprobantes de venta, de los cuadros números 5, 9, 11, 19, 21 y 23 (ejercicio fiscal 2016), y de los cuadros números 41, 43, 45, 55, 57 y 59 (ejercicio fiscal 2017), gastos que se encuentran debidamente glosados, toda vez que de la información que fuera presentada por el contribuyente, y conformen consta en el acta de determinación (cuadros referidos), se verificó que los mismos no contribuyen a obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana ni se relacionan con actividades tendientes a resarcir los daños al suelo, al medio ambiente o al patrimonio de las comunidades afectadas por la implementación del proyecto minero, es decir el Tribunal de instancia convierte a estos gastos no deducibles en deducibles y amortizables a favor del contribuyente, en este contexto, cabe preguntarse de acuerdo al razonamiento y a la interpretación que se hace a la norma, cómo el alquiler de mantelería, obsequios, llaveros o servicios de amplificación se vinculan directamente con la actividad económica del contribuyente que es la minería? cómo dichos gastos contribuyen a obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana? cómo estos gastos se relacionan con

actividades tendientes a resarcir los daños al suelo, al medio ambiente o al patrimonio de las comunidades afectadas por la implementación del proyecto minero?, es claro entonces que en el análisis plasmado en la sentencia, el Tribunal de instancia realiza una interpretación errónea de los arts.10 de la LRTI, 27 y 28.10 de su Reglamento de Aplicación, normas que establecen claramente las reglas para la determinación de la base imponible y los gastos que pueden ser efectuados por los contribuyentes dentro de su declaración de renta, mismos que deben estar vinculados directamente con la actividad económica y con el giro ordinario del negocio del contribuyente, y en este caso en concreto además estas actividades deben ser tendientes a resarcir los daños al suelo, al medio ambiente, o al patrimonio de las comunidades afectadas por la implementación del proyecto minero, sobre los gastos glosados en el acta de determinación en los ejercicios fiscales 2016 y 2017, no se encuentran vinculados con la actividad del contribuyente y no le sirven para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana, en definitiva, con la errada interpretación de las normas sustantivas el Tribunal termina dándoles a estos gastos no deducibles, el carácter de deducibles y amortizables a favor del contribuyente, cuando en realidad y conforme a las normas no lo son, pues así establecen los artículos denunciados, siendo estos determinantes en la parte dispositiva de la sentencia, puesto que concluyó que gastos como alquiler de mantelería, obsequios, llaveros o servicios de amplificación, tienen relación con la responsabilidad de la empresa con las comunidades y que tienen relación con el giro ordinario de la actividad económica del contribuyente, solicita se case la sentencia y se emita la que corresponda.

4.2.1. Contestación al recurso de casación por la parte actora.- El señor Alan Scott Cambell, representante legal de la compañía DPMECUADOR S.A. antes INV MINERALES ECUADOR S.A. INVMINEC S.A., advierte el error en la técnica casacional, afirmando que lo que se pretende es que se revise la prueba; así mismo presenta argumentos con los que cuales señala que no se ha demostrado que exista una interpretación errónea de los arts. 10 de la LRTI, 27 y 28 numeral 10 del RALRTI, sino por el contrario, los jueces han expresado de forma clara y precisa la forma de interpretar la norma, solicitando se rechace el recurso propuesto por el SRI.

5.- Problema Jurídico

Determinar si en la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en los siguientes vicios propuestos por las partes procesales: **5.1. Del recurso de casación presentado por la compañía INVMINEC S.A. Caso 4to.- Falta de aplicación** del art. 164 del COGEP, la prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sala crítica, incurrido en la violación de las siguientes normas sustantivas: por **errónea aplicación** del art. 308 del Código del Código de Trabajo

y la **falta de aplicación** del art. 4 del Código de Trabajo en concordancia con los arts. 11 numeral 3, 4, 5, 6 y 9, 76 numerales 1 y 7 literal 1), 82 y 326 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador, por los siguientes conceptos: **a)** 3.6.1.12. Diferencias determinadas en las cuentas No. 1.3.08.01.01.4.11115, 1.3.08.01.01.5.12212 y 1.3.08.01.01.5.45212 denominadas ^aFondos de Reserva°, ^aFondos de reserva° y Fondos reserva obreros jornales° respectivamente (2016). **b)** 3.6.2.12. Diferencias determinadas en las cuentas No. 1.3.08.01.01.4.11115, 1.3.08.01.01.5.12212 y 1.3.08.01.01.5.45212 denominadas ^aFondos de Reserva°, ^aFondos de reserva° y Fondos reserva obreros jornales° respectivamente (2017) **c)** 3.6.1.14 Diferencias determinadas en las cuentas No. 1.3.08.01.01.4.11113, 1.3.08.01.01.5.12213 y 1.3.08.01.01.5.45113 denominadas ^aDécimo Tercero° y ^aDcmo tercer sueldo° y ^aDcmo tercer sueldo obreros jornales° (2016) **d)** 3.6.2.13 Respecto a la glosa Diferencias determinadas en las cuentas No. 1.3.08.01.01.4.11113, 1.3.08.01.01.5.12213 y 1.3.08.01.01.5.45113 denominadas ^aDécimo Tercero° y ^aDcmo tercer sueldo° y ^aDcmo tercer sueldo obreros jornales° (2017) **e)** 3.6.1.15 Respecto a la glosa Diferencias determinadas en las cuentas No. 1.3.08.01.01.4.11114, 1.3.08.01.01.5.12114 y 1.3.08.01.01.5.45114 denominadas ^aDécimo Tercero° y ^aDcmo tercer sueldo° y ^aDcmo tercer sueldo obreros jornales° (2016) **f)** 3.6.2.14 Respecto a la glosa Diferencias determinadas en las cuentas No. 1.3.08.01.01.4.11114, 1.3.08.01.01.5.12114 y 1.3.08.01.01.5.45114 denominadas ^aDécimocuarto° y ^aDcmo cuarto sueldo° y ^aDcmo cuarto sueldo obreros jornales° (2017).

5.2. Recurso de casación del Servicio de Rentas Internas.- Por el **caso 5to.**, la errónea interpretación de los arts. 10 de la Ley de régimen Tributario Interna (LRTI) y 27 y 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interna (RALRTI).

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:

***^aArt. 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. **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

6.1.1. El **caso 4** conforme señala el autor Santiago Andrade Ubidia, en la obra ^aLa Casación Civil en el Ecuador^o, Andrade y Asociados Editorial, Quito-2005, p. 150, señala que este caso:

^a 1/4 recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro^{1/4}.

6.1.2. 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 error jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

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

Constitución de la República del Ecuador

^a Art. 11.- *El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: (1/4) 3. Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte. Para el ejercicio de los derechos y las garantías constitucionales no se exigirán condiciones o requisitos que no estén establecidos en la Constitución o la ley. Los derechos serán plenamente justiciables. No podrá alegarse falta de norma jurídica para justificar su violación o desconocimiento, para desechar la acción por esos hechos ni para negar su reconocimiento. 4. Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales. 5.*

En materia de derechos y garantías constitucionales, las servidoras y servidores públicos, administrativos o judiciales, deberán aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia. 6. Todos los principios y los derechos son inalienables, irrenunciables, indivisibles, interdependientes y de igual jerarquía. (1/4) 9. El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución.

^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: 1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes. (1/4) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados°.*

^a Art. 82.- *El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes°.*

^a Art. 326.- *El derecho al trabajo se sustenta en los siguientes principios: (1/4) 2. Los derechos laborales son irrenunciables e intangibles. Será nula toda estipulación en contrario°.*

Código Orgánico General de Procesos

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

Código Trabajo

***“Art. 4.- Irrenunciabilidad de derechos.-** Los derechos del trabajador son irrenunciables. Será nula toda estipulación en contrario”.*

***“Art. 308.- Mandatario o empleado.-** Cuando una persona tenga poder general para representar y obligar a la empresa, será mandatario y no empleado, y sus relaciones con el mandante se reglarán por el derecho común. Más si el mandato se refiere únicamente al régimen interno de la empresa, el mandatario será considerado como empleado”.*

Ley Régimen Tributario Interno

***“Art. 10.- Deducciones.-** En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: (1/4)”*

Reglamento para la aplicación de la Ley Régimen Tributario Interno

***“Art. 27.- Deducciones generales.-** En general, son deducibles todos los costos y gastos necesarios, causados en el ejercicio económico, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta y no exentas; y, que de acuerdo con la normativa vigente se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta.*

***Art. 28.- Gastos generales deducibles.-** Bajo las condiciones descritas en el artículo precedente y siempre que no hubieren sido aplicados al costo de producción, son deducibles los gastos previstos por la Ley de Régimen Tributario Interno, en los términos señalados en ella y en este reglamento, tales como: (1/4) 10. Gastos de gestión. Los gastos de gestión, siempre que correspondan a gastos efectivos, debidamente documentados y que se hubieren incurrido en relación con el giro ordinario del negocio, como atenciones a clientes, reuniones con empleados y con accionistas, hasta un máximo equivalente al 2% de los gastos generales realizados en el ejercicio en curso”.*

6.3. RECURSO DE CASACIÓN DE LA COMPAÑÍA INVMINEC S.A., actual

DPMECUADOR S.A.- El actor recurrente acusa la sentencia de la violación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba (falta de aplicación) respecto de los medios de prueba por los conceptos fondos de reserva, décimo tercer y cuarto sueldo de los años 2016 y 2017 de los señores Jorge Enrique Barreno Cascante y Fernando Patricio Carrión Contreras, sobre los que acusa que no se ha valorado la prueba en su conjunto de acuerdo con las reglas de la sana crítica, ocasionado la equivocada aplicación del art. 308 del Código de Trabajo y no aplicación del art. 4 del Código de Trabajo en concordancia con los arts. 11 numeral 3, 4, 5, 6 y 9, 76 numerales 1 y 7 literal 1), 82 y 326 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador, que llevó a concluir a los juzgadores que los beneficios sociales de las referidas personas por la relación laboral que mantiene no son gastos deducibles para el establecimiento de la base imponible del impuesto a la renta respecto de esos ejercicios económicos.

6.3.1. Alcance doctrinario.- Para el análisis de este se debe señalar que no se trata de denunciar un error de hecho en la valoración de la prueba, sino de invocar con absoluta precisión cómo fue qué el juez no aplicó, aplicó indebidamente o interpretó erróneamente los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. Por lo tanto, los tribunales o jueces de instancia tienen autonomía para apreciar las pruebas que obran dentro del proceso, pero dicha autonomía no puede ser ilimitada, justamente sus límites se vinculan a la defensa de los derechos o garantías fundamentales, de tal manera que el Tribunal de casación puede revisar la apreciación probatoria que los jueces de instancia hayan realizado de la prueba, si al hacerlo han violado los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba.

El autor Luis Armando Tolosa Villabona, al respecto de la falta de aplicación, en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361, sostiene que:

*“Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la **falta de aplicación** cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto⁴, es decir, la falta de aplicación se configura cuando el juez deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y que, de haberlo hecho, habrían determinado que las decisiones adoptadas en sentencia fuesen diferentes de las acogidas.*

6.3.2. Análisis del CASO SUBJUDICE.- Para demostrar el error de derecho al amparo del caso 4

del art. 268 del COGEP, la proposición jurídica debe contener como mínimo los siguientes puntos: 1. Identificación precisa del medio de prueba que a su juicio ha no sido valorado en la sentencia; 2. Determinación de la norma sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3. La demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4. La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria.

6.3.3. En verificación de cumplimiento de estos requisitos mínimos, esta Sala Especializada hace las siguientes consideraciones:

i) Es argumento esencial del recurso de casación de la empresa actora, es que los juzgadores en su sentencia, no valoraron la prueba en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica respecto de los medios de prueba que justifican la relación laboral de los señores Barreno y Carrión, ocasionando que en el punto 7.8. se desconozca los valores pagados como gastos deducibles y ratificando las diferencias establecidas, incurriendo así en la falta de aplicación del art. 164 del COGEP, por lo que el recurrente ha especificado de manera correcta el precepto jurídico que a su criterio no ha sido aplicado, por lo que se cumple con el primer punto fijado para cumplir la proposición jurídica.

ii) En cuanto al medio de prueba que acusa dicha violación se refiere a la prueba documental, estas son: **a)** 3.6.1.12. Diferencias determinadas en las cuentas No. 1.3.08.01.01.4.11115, 1.3.08.01.01.5.12212 y 1.3.08.01.01.5.45212 denominadas ^aFondos de Reserva°, ^aFondos de reserva° y Fondos reserva obreros jornales° (tanto del ejercicio 2016 como 2017). **b)** 3.6.1.14 Diferencias determinadas en las cuentas No. 1.3.08.01.01.4.11113, 1.3.08.01.01.5.12213 y 1.3.08.01.01.5.45113 denominadas ^aDécimo Tercero° y ^aDcmo tercer sueldo° y ^aDcmo tercer sueldo obreros jornales° (2016 y también 2017). **c)** 3.6.1.15 Respecto a la glosa Diferencias determinadas en las cuentas No. 1.3.08.01.01.4.11114, 1.3.08.01.01.5.12114 y 1.3.08.01.01.5.45114 denominadas ^aDécimo Tercero° y ^aDcmo tercer sueldo° y ^aDcmo tercer sueldo obreros jornales° (2016 y 2017) las cuales afirma, han sido erróneamente valoradas, por lo que también se ha cumplido con este requisito.

iii) Sobre el tercer punto del test fijado por esta Sala, referente a la demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba; se advierte que, si bien el recurrente expresa argumentos por cada uno de los medios de prueba no valorados que, según dice, justifican que *“los señores Barreno y Carrión, quienes como se dijo en la demanda fueron empleados mientras se les ha encargado las funciones de representar a la compañía, sin que por ello hayan dejado de lado sus derechos como trabajadores de la compañía”* en la proposición jurídica de su recurso, la actora invoca como vicio la **falta de aplicación** de los preceptos jurídicos denunciados, sin

embargo al referirse a cada uno de los medios de prueba (fondos de reserva, décimo tercera y cuarta de los años 2016 y 2017) señala que estos fueron **erróneamente valorados**, lo cual deja en evidencia una clara contradicción en el fundamento de su denuncia, pues acusa que la prueba no ha sido valorada en su conjunto, pero a renglón seguido señala que ha sido erróneamente valorada, lo que implica una aceptación expresa de su parte de que la prueba ha sido valorada en conjunto con arreglo a la sana crítica, discrepa únicamente sobre la apreciación de la misma por parte del Tribunal de instancia, lo cual es oportuno señalar, constituye en el ejercicio jurisdiccional exclusivo del juzgador y que no es motivo de recurso de casación, error en la interposición del recurso de casación que no permite analizar el vicio invocado, bajo los argumentos fijados en su escrito de casación, por lo que no se cumple con el tercer requisito.

iv) En virtud de que no se ha cumplido con el tercer requisito del test de aplicación por el caso 4 de esta Sala de Casación, tampoco se cumple el efecto "carambola" que como último requisito se ha fijado en el mentado test, pues si bien ha señalado como tal, la equivocada aplicación del art. 308 del Código de Trabajo y no aplicación del art. 4 del mismo Código en concordancia con los arts. 11 numeral 3, 4, 5, 6 y 9, 76 numerales 1 y 7 literal l), 82 y 326 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador, no permite establecer a esta Sala si aquellas normas de naturaleza sustantiva fueron transgredidas.

6.3.4. Estos errores en la fundamentación del recurso, imposibilitan a esta Sala de Casación adentrarse en el fondo del vicio propuesto ya que, no le corresponde indagar sobre la intención y expectativa del recurrente; pues, al tratarse de errores de fondo en la interposición del recurso, éstos no pueden ser subsanados dado el carácter extraordinario del recurso de casación. Razonamientos expuestos por los que se lo rechaza.

6.4. RECURSO DE CASACIÓN DEL DIRECTOR ZONAL 6 DEL SRI.- La administración tributaria demandada acusa la sentencia de incurrir en la transgresión de norma sustantivas (caso 5), acusando la errónea interpretación de los arts. 10 de la Ley de régimen Tributario Interna (LRTI) y 27 y 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interna (RALRTI), pues en su criterio los gastos que han sido calificados como de gestión por el Tribunal en el punto 7.7, denominada "glosas determinadas en el año 2016 y que se han acumulado entre ellas las cuentas **1.3.08.01.01.4.35321 (comida y entretenimiento - cuadro 5), 1.3.08.01.01.5.35321 (comida y entretenimiento D cuadro 5), 1.3.08.01.01.5.44411 (comida campo D cuadro 9), 1.3.08.01.01.5.35242 (membresías suscripciones cuadro 11), 1.3.08.01.01.5.47511 (otros gastos campo oficina cuadro 19), 1.3.08.01.01.5.91321 (San Gerardo - cuadro 21) y 1.3.08.01.01.5.91327**

(Girón - cuadro 23); y, por los registros realizados en el año 2017 y que corresponde a las cuentas 1.3.08.01.01.4.35321 (comida y entretenimiento Đ cuadro 41), 1.3.08.01.01.5.35321 (comida y entretenimiento Đ cuadro 41), 1.3.08.01.01.5.44411 (comida campo cuadro 43), 1.3.08.01.01.5.35242 (membresías suscripciones Đ cuadro 45), 1.3.08.01.01.4.35242 (membresías suscripciones cuadro 45), 1.3.08.01.01.5.47511 (otros gastos campo oficina cuadro 55), 1.3.08.01.01.5.91324 (tarqui - cuadro 57) y 1.3.08.01.01.5.91326 (victoria de portete Đ cuadro 59), no sirvieron para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana, ni tampoco se ha justificado que estén vinculados directamente con la actividad económica y con el giro ordinario del negocio del contribuyente.

6.4.1.- Alcance doctrinario del vicio.- Siendo el caso propuesto por la administración el relativo a los errores *in iudicando*; el recurrente ha denunciado el vicio de **errónea interpretación**, mismo que el autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág., 361 que:

“ Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.” (Sentencia de 6 de Julio del 2021. Juicio No. 09504-2012-0041)°

6.4.2. Teniendo en cuenta que este caso procede sobre los hechos que han sido establecidos como probado dentro del juicio por el juzgador, sin que puedan ser revalorizados, pues las partes los dan como incontrovertibles, tenemos como tales los siguientes: **i)** Que los gastos glosados conforme las columnas detalle y observaciones de los cuadros números 5, 9, 11, 19, 21 y 23 (ejercicio 2016) y cuadros números 41, 43, 45, 55, 57 y 59 (ejercicio 2017) del Acta de determinación impugnada, encuentra que varios de ellos si tienen relación con el supuesto y concepto que la norma reglamentaria permite para ser considerados como gastos de gestión que se hubieran incurrido en relación con el giro del negocio. **ii)** Que existen otros gastos que no pueden ser aceptados como deducibles, ya que no tienen vinculación alguna ni con la actividad económica ni con los gastos de gestión que han sido admitidos (cuadros previamente señalados). **iii)** los gastos tienen relación con la responsabilidad de la empresa con las comunidades conforme los art. 16 y 40 de la Ley de Minería.

6.4.3. Los jueces de instancia, para llegar al establecimiento de los hechos probados tiene en cuenta las normas legales y reglamentarias que guardan relación con los gastos (arts. 10 LRTI, 27, 28 numeral 1, literales a), b) y d). 10 del RALRTI, 308 del Código del Trabajo), de lo que se desprende que, las normas denunciada han sido aplicadas en la solución de esta glosa, respecto de las cuales el Tribunal de instancia manifestó que *“De las disposiciones citadas, se desprende por un lado que para que un gasto sea considerado como deducible en el impuesto a la renta, éste debe servir para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana, debe estar respaldado en comprobantes de venta que cumplan los requisitos reglamentarios exigidos; y según la normativa, se permite también deducir los denominados “gastos de gestión” que se hubieren incurrido en relación con el giro ordinario del negocio y dentro del límite establecido (2% de los gastos generales)”*, ejercicio hermenéutico efectuado por los jueces que se enmarca en la comprensión literal de la norma, con la que estamos de acuerdo, por lo que no se evidencia error alguno en la interpretación de las normas denunciadas.

6.4.4. Esta Sala de Casación advierte que, el recurso de casación presentado por la administración tributaria carece de sustento técnico jurídico, pues su cuestionamiento no deja en evidencia cual es el error en la interpretación de la norma aplicada por los jueces de instancia, pues su argumento se centra en cuestionar que los gastos glosados no se encuentran vinculados con la actividad del contribuyente y no le sirven para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana, lo cual lo único que denota es inconformidad en el establecimiento de los hechos probados y no una deficiencia en la interpretación normativa que es el vicio alegado por la recurrente, confirmado en el hecho de que varias glosas levantadas por similar concepto, el Tribunal de instancia ha admitido el criterio del SRI y las ha confirmado. En virtud de lo expuesto, se rechaza el caso propuesto por la administración tributaria.

7.- Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en Cuenca, Provincia del Azuay, el 15 de abril del 2021 en el proceso No.01501-2020-00004.

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.

Resolución de Fácil Comprensión

Tanto en el recurso de la empresa contribuyente como el del SRI (casos 4 y 5 respectivamente), se advierte la deficiencia en la proposición jurídica completa, pues no han observado la técnica casacional a fin de que se pueda analizar las denuncias alegadas y de ser el caso corregir el error de derecho incurrido en la sentencia por el cual han recibido agravio. Se rechazan los recursos y se confirma la sentencia.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

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





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

MG/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.