EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

01501-2021-00053, 09501-2021-00172, 09501-2021-00014, 17510-2021-00008

Año II - Nº 141 - 62 páginas
Quito, viernes 4 de septiembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

227638194-DFE

Juicio No. 01501-2021-00053

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

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 26 de marzo del 2024, las 14h38. **VISTOS:** El abogado William Jorge Barros Arias, procurador fiscal de la Directora Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 1 de noviembre de 2022, las 11h38, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede Cuenca, en el juicio de impugnación No. 01501-2021-00053.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *"Establecer si la Liquidación de Diferencias por concepto de Impuesto al Valor Agregado de los periodos enero, febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del año 2016, es nula debido a que se habría emitido en contraposición a las normas de liquidación y pago del IVA y las normas que regulan la facultad determinadora."*.

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, en el fallo antes referido resolvió: *"aceptar la demanda presentada por la ASOCIACIÓN DE CONSULTORES TÉCNICOS ACOTECNIC CIA. LTDA. en contra del DIRECTOR ZONAL 6 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS y como consecuencia se declara la invalidez legal de la Liquidación de Pago No. 01202106500434455, emitida el 23 de marzo de 2021, por concepto de Impuesto al Valor Agregado de los periodos enero, febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del año 2016. En virtud de que la demanda ha sido aceptada en su totalidad, en base a lo previsto en el penúltimo inciso del Art. 324 del Código Orgánico General de Procesos, una vez firme este fallo, se dispone la devolución, a la parte accionante, de la póliza de seguro constituida por concepto de caución para suspender los efectos del acto impugnado, la misma que consta a fojas 221, 296 y 300 de los autos."*.

JUDICIAL 'O FIRMADO IICAMENTE Firmado por FERNANDO ANTONIO COHN ZURITA C=EC L=QUITO CI 0911069714

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

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

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 19 de diciembre de 2022, 13h10, el procurador judicial del SRI interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por errónea interpretación del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, y de los artículos 73 y 273 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, RLRTI.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 20 de diciembre de 2022, las 12h23, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 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 4 de julio de 2023, 8h44, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, admitió a trámite el recurso de casación interpuesto con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, y de los artículos 73 y 273 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, RLRTI.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 19 de octubre del 2023, las 16h31, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua;

mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

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

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

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Para fundamentar el recurso respecto del caso quinto del artículo 268 del COGEP, la institución recurrente inicia citando y transcribiendo el considerando 7.11), 7.12) y 8) de la sentencia impugnada para decir que el Tribunal A quo en su sentencia motiva que ª por un lado que las declaraciones sustitutivas presentadas por la entidad accionante el día 15 de diciembre de 2020, si bien acogieron lo conminado por la autoridad tributaria respecto a las diferencias en ingresos (ventas), también modificaron o sustituyeron casilleros relacionados con compras y retenciones que no habían formado parte de los valores conminados en la Comunicación de Diferenciasº; es decir, el Tribunal acepta y

reconoce que la compañía Asociación de Consultores Técnicos ACOTECNIC CIA. LTDA, no cumplió con lo dispuesto por la Administración Tributaria, en la comunicación de diferencias, es decir de sustituir solo los campos referentes a las ventas de las declaraciones del impuesto al Valor Agregado, IVA, de los meses de enero, febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del año 2016, y de conformidad a lo que dispuesto en el Art. 73 del Reglamento de Aplicación de la ley de Régimen Tributario Interno, la Administración Tributaria declaró como no válidas las declaraciones antes referidas, y se procedió a emitir el acto de Liquidación de Diferencias.

4.2. Que, el Tribunal A quo, en esta sentencia señala que "debe precisar y dejar constancia que el artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como los artículos 73 y 273 de su Reglamento de Aplicación únicamente establecen que, dentro de los procesos de control el sujeto pasivo tiene que sustituir solamente los casilleros o valores conminados, siendo el inciso final del artículo 73 referido, que contempla una consecuencia, señalando que ©Si el sujeto pasivo registra en su declaración sustitutiva valores diferentes y/o adicionales a los requeridos será sancionado de conformidad con la Ley©lo que quiere decir, que ni la norma legal ni la reglamentaria ordenan que la declaración que sustituya valores distintos a los conminados será inválida, sino que el sujeto pasivo será sancionado según la Ley", por lo tanto el Tribunal Contencioso Tributario realiza una errónea interpretación de las normas referidas.

4.3. Respecto del artículo 101 de la LRTI, el Tribunal habría señalado que iniciado el proceso de control el contribuyente en sus declaraciones sustitutivas realizadas en el año 2020, debió solo sustituir los campos indicados por la Administración Tributaria, y los señores Jueces del Tribunal A quo, realizando una interpretación extensiva del articulo antes referido, considero válidas las declaraciones realizada por la compañía Asociación de Consultores Técnicos Acotecnic Cia. Ltda; independientemente de que las declaraciones sustitutivas hayan realizado cambios en los campos de compras, y créditos tributarios no indicados o solicitada por la Administración Tributaria.

4.4. Respecto del artículo 73 del RLRTI señala que los jueces del Tribunal A quo, en la sentencia emitida interpretan y analizan incluso en contra de lo que expresamente determina la norma invocada, que si el contribuyente al realizar sus declaraciones sustitutivas realizó cambios adicionales a más de los que le solicitó la Administración Tributaria, los consideró válidos e incluso indica que no existe

disposición legal para no considerar inválidas las declaraciones sustitutivas, cuando esta norma indica que no serán consideradas válidas las declaraciones sustitutiva, y resalta lo que indica este artículo "No se considerará válida la declaración en la que el sujeto pasivo registre valores diferentes y/o adicionales a los requeridos.".

4.5. Sobre el artículo 273 del RLRTI señala que el Tribunal A quo en la sentencia motivo del recurso de casación, nuevamente interpreta erróneamente esta disposición legal y consideran válidas las declaraciones sustitutivas realizadas por la compañía accionante, independientemente que en éstas se hayan realizado cambios de campos no requeridos o indicados de la Administración Tributaria.

4.6. Que, el Tribunal debió aplicar gramaticalmente lo dispuesto en los artículos artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno y artículos 73 y 273 del Reglamento de aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, es decir, fundamentando en la sentencia que si bien el contribuyente presentó las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado lVA, de los meses de enero, febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del año 2016, realizando cambios en los campos de compras, crédito tributarios no solicitados por la Administración Tributaria, estas declaraciones no son válidas en razón de que existe norma expresa que las declara inválidas.

4.7. Que, el Tribunal al realizar una errónea interpretación de las normas antes señaladas, y al establecer en sentencia que las declaraciones sustitutivas del Impuesto al Valor Agregado realizada por el accionante son válidas, ha sido determinante para que en la sentencia el Tribunal señale que debe precisar y dejar constancia en la sentencia, que ni la norma legal ni la reglamentaria, esto es, artículo 101 de la LRTI, así como los artículos 73 y 273 del RLRTI, ordenan que la declaración que sustituya valores distintos a los conminados será inválida, sino que el sujeto pasivo será sancionado según la Ley, en consecuencia de esta errónea interpretación de la ley declara la invalidez legal de la Liquidación de Pago Nro. 01202106500434455.

4.8. Si el Tribunal A quo hubiese aplicado correctamente el artículo 101 de la LRTI y los artículos 73 y 273 del RLRTI, se tendría que declarar en la sentencia que las declaraciones sustitutivas por concepto de Impuesto al Valor Agregado de los periodos enero, febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del año 2016, realizadas por la compañía Asociación de Consultores Técnicos Acotecnic Cia. Ltda, en la que sustituyó otros campos a más de

los requeridos por la Administración Tributaria, en la liquidación de diferencias, éstas declaraciones sustitutivas son declaradas inválidas de conformidad a lo que disponen los artículos referidos, siendo que el inciso final del articulo 73 antes referido señala que ª No se considerará válida la declaración en la que el sujeto pasivo registre valores diferentes y/o adicionales a los requeridos.º. Por lo que se declaró la validez legal de la Liquidación de Pago Nro. 01202106500434455 emitida el 23 de marzo de 2021 por concepto de impuesto al Valor Agregado lVA de los periodos, enero, febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre, y diciembre del año 2016.

4.9. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, en escrito de fecha 18 de agosto de 2023, 14h25, comparece el procurador judicial de la compañía Asociación de Consultores Técnicos ACOTECNIC CIA. LTDA. para dar contestación al recurso interpuesto y manifiesta que lo que pretende la Administración es que como emitió un acto de control que disponía el cambio de las venta en las declaraciones de IVA y en el mismo no dispuso el cambio (que debía) de los valores de compras y retenciones, el acto de determinación que emitió es válido solo porque el contribuyente no puede sustituir otro casillero que no sean los de su acto de control.

4.10. Que, nada tienen que ver las declaraciones sustitutivas y si estas sustituyeron o no los casilleros determinados por el SRI, en este caso lo que cabe es analizar si en el acto determinativo se cumplió o no con la normativa vigente que manda a que la administración emita sus actos motivados y en estricta atención de las normas que establecen como se determina el hecho generador, la base imponible y el impuesto causado.

4.11. Que, la liquidación de diferencias No. 01202106500434455 de IVA de los meses de enero, febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del año 2016, fue declarada inválida en sentencia, puesto que la misma establece diferencias a pagar sin considerar el crédito tributario al que ACOTECNIC tiene derecho, así como tampoco las retenciones que fueron efectuadas en dichos ejercicios económicos, y al efecto cita el considerando 7.12 de la sentencia impugnada.

4.12. Señala que la figura del crédito tributario está expresamente prevista en el artículo 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y cita su texto a continuación. También se refiere a los artículos 68, 69 y 159 de la LRTI, para señalar que al IVA de ventas hay que deducir el IVA pagado en las compras y

las retenciones practicadas al sujeto pasivo, lo contrario es una evidente contraposición al marco legal vigente, y es justamente lo que ha ocurrido en la Liquidación de Diferencias, en que la Administración Tributaria, de manera anti técnica ha emitido un acto de determinación sin considerar todas las compras que daban crédito tributario a su representada, ni las retenciones que se habían efectuado, generando un supuesto valor a pagar desmedido, anti técnico e ilegal, expresamente por esas omisiones es que se declaró la invalidez legal de la Liquidación de Diferencias antes referida.

4.13. Cita a continuación los artículos 68 y 87 del Código Tributario y señala que el SRI debía establecer la base imponible y la cuantía del tributo, la composición del mismo, pero que a pesar de que tenía información suficiente en sus bases de datos, no consideró todas las compras que dan crédito a ACOTECNIC en los meses objeto de la determinación, ni consideró las retenciones que se le practicaron, la determinación incumple su objetivo y contraría los principios de capacidad contributiva, generalidad y equidad previstos en la Constitución de la República. Que, la Administración Tributaria pretendía liquidar tributos sin considerar para el establecimiento del valor a pagar, deducir las compras, solamente incluía ventas, manifestando que tal proceder riñe con el sentido común, con la lógica y con la ley, por lo que solicita se rechace el recurso.

5. Problema jurídico

5.1. En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en errónea interpretación del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno o de los artículos 73 y 273 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6. Análisis del Tribunal de Casación

6.1. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez de la Sala, considera:

6.2. Caso quinto.- *ª 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* . **La errónea interpretación** ª *Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidadº* .[1]

6.2.1. Las normas señaladas como infringidas son: a) Artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno.- *ª Responsabilidad por la declaración.- La declaración hace responsable al declarante y, en su caso, al contador que firme la declaración, por la exactitud y veracidad de los datos que contenga. Se admitirán correcciones a las declaraciones tributarias luego de presentadas, sólo en el caso de que tales correcciones impliquen un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, anticipos o retención y que se realicen antes de que se hubiese iniciado la determinación correspondiente. Cuando tales correcciones impliquen un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, anticipos o retención, sobre el mayor valor se causarán intereses a la tasa de mora que rija para efectos tributarios. Cuando la declaración cause impuestos y contenga errores que hayan ocasionado el pago de un tributo mayor que el legalmente debido, el sujeto pasivo presentara el correspondiente reclamo de pago indebido, con sujeción a las normas de esta Ley y el Código Tributario. En el caso de errores en las declaraciones cuya solución no modifique el impuesto a pagar o implique diferencias a favor del contribuyente, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración éste podrá enmendar los errores presentando una declaración sustitutiva, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración. Cuando la enmienda se origine en procesos de control de la propia administración tributaria y si así ésta lo requiere, la declaración sustitutiva se podrá efectuar hasta dentro de los seis años siguientes a la presentación de la declaración v solamente sobre los rubros requeridos por la Administración Tributaria (¼).º* . **b) Artículo 73 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.-** *ª Declaraciones sustitutivas.- En el caso de errores en las declaraciones, estas podrán ser sustituidas por una nueva declaración que contenga toda la información pertinente. Deberá identificarse, en la nueva declaración, el número de formulario a aquella que se sustituye,*

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

señalándose también los valores que fueron efectivamente cancelados con la anterior declaración. Cuando la declaración cause impuestos y contenga errores que hayan ocasionado el pago de un tributo mayor que el legalmente debido, el contribuyente podrá presentar la declaración sustitutiva dentro del año siguiente a la presentación de la declaración. El contribuyente, en el caso de errores en las declaraciones cuya solución no modifique el impuesto a pagar o la pérdida o el crédito tributario sean mayores a las declaradas, y siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la Administración Tributaria, podrá enmendar los errores, presentando una declaración sustitutiva, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración en las mismas condiciones señaladas en el primer inciso de este artículo. Cuando tales correcciones impliquen un mayor valor de impuesto o retenciones a pagar, se disminuya la pérdida tributaria o el crédito tributario y otros casos establecidos por el Servicio de Rentas Internas mediante resolución, se admitirán correcciones antes de que se hubiese iniciado la determinación por el sujeto activo: en este caso, sobre el mayor valor se causarán los intereses previstos en el Código Tributario. Cuando la enmienda se origine en procesos de control de la propia administración tributaria y si así ésta lo requiere, la declaración sustitutiva se podrá efectuar solamente sobre los rubros requeridos por la administración, hasta dentro de los seis años siguientes a la presentación de la declaración, con los respectivos intereses y multas de ser el caso, según lo dispuesto en el Código Tributario. De igual forma, se podrá requerir la declaración sustitutiva al sujeto pasivo dentro del plazo previsto en la norma para la justificación, total o parcial, de los valores determinados a favor del fisco contenidos en un acta borrador de determinación. No se considerará válida la declaración en la que el sujeto pasivo registre valores diferentes y/o adicionales a los requeridos. Entiéndase por proceso de control a todo proceso o actividad, inclusive la atención de peticiones. efectuado por la Administración Tributaria por los cuales se analice y/o revise de manera total o parcial los valores registrados en las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos.º. **c) Artículo 273 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.-** *ª Diferencias de declaraciones.- El Servicio de Rentas Internas notificará a los sujetos pasivos las diferencias que haya detectado en sus declaraciones, tanto aquellas que impliquen valores a favor del fisco por concepto de impuestos, intereses y multas, como aquellas que disminuyan el crédito tributario o las pérdidas declaradas, y los conminará para que presenten las respectivas declaraciones sustitutivas y cancelen las diferencias o disminuyan las pérdidas o crédito tributario determinado, o en su caso, justifiquen las diferencias notificadas, en un plazo no mayor a veinte días contados desde el día siguiente de la notificación. La declaración sustitutiva modificará únicamente los valores comunicados por la Administración Tributaria. Además, el sujeto pasivo deberá corregir todas las declaraciones de impuestos o de anexos de información que tengan relación con la declaración sustituidaº*.

6.3. De la revisión de la sentencia se aprecia que la decisión del Tribunal no partió de la interpretación de las normas que acusa como infringidas el Tribunal.

6.4. Aunque en la parte final de la sentencia los jueces estiman que, en función de lo que prescribe el art. 73 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, la presentación de una declaración sustitutiva con la inclusión de modificaciones en rubros distintos a los requeridos por la administración no ocasiona su invalidez sino una sanción, la razón por la que el Tribunal consideró que debían tomarse en cuenta no solo los valores de IVA en ventas, sino también los valores de IVA en compras y las retenciones, la basaron los jueces en la existencia de registros y catastros en poder de la propia administración, sustancialmente por los valores que fueron reportados por el propio contribuyente en los anexos transaccionales desde marzo de 2016 a febrero de 2017, que debían ser atendidos por el SRI de conformidad con los arts. 68 del Código Tributario (en cuanto a los elementos que deben ser considerados para la determinación: ª establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributoº), 66 y 69 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 155, 156 y 159 del Reglamento a la referida Ley (en cuanto a la liquidación del IVA, en que se debe considerar el crédito tributario) y 91.1 del Código Tributario (en cuando a que la determinación de la obligación tributaria de forma directa se realizará sobre la información que conste en sus catastros tributarios o registros, conformados por información y documentación entregada por el propio sujeto pasivo, por terceros u otros datos que posea la administración tributaria, con los que hubiere establecido los elementos constitutivos de la obligación tributaria).

6.5. Por esa razón, el Tribunal en los apartados 7.11 y 7.12 de la sentencia remarcó que *ª [a]l no haberse procedido en esa forma, y, por el contrario, habiéndose omitido en el proceso de determinación el considerar y analizar toda aquella información de compras y retenciones que incluso, se reitera, poseía ya la Administración Tributaria antes de iniciar el proceso de fiscalización, implica que se violentaron las normas relacionadas con el ejercicio de la facultad determinadora y las normas sobre la liquidación y pago del IVA, y esta situación*

afecta la validez del acto administrativo emitido como resultado del ejercicio defectuoso de esa facultad (¼) hay que manifestar que la información de compras y retenciones en la fuente que le fueron efectuadas al sujeto pasivo, y que omitió considerar la autoridad tributaria, debió ser analizada en el proceso de determinación a fin de verificar si sustenta el crédito tributario; sin embargo, resulta que esa omisión hace que no se haya ejercido de forma correcta y legal la facultad

determinadora, ya que no se liquidó ni estableció la base imponible del IVA conforme lo establece la Ley y su reglamento; por el contrario, se omitió esa información (compras y) y la Liquidación de Pago se dictó bajo el argumento de que las declaraciones sustitutivas modificaron valores no conminados, sin que

ni siquiera se haya sustentado o explicado el por qué no se utilizó ni analizó la información que ya tenía la Administración en sus propias bases de datos o registros respecto a las compras y retenciones, información que no necesariamente debía ser aceptada, pero sí al menos analizadaº .

6.6. La interpretación que posteriormente hace el Tribunal de las normas que el recurrente estima infringidas (ª De forma adicional a todo lo expuesto, se debe precisar y dejar constancia que ¼ º) no fue la razón de ser de la decisión, que, como ya se dijo, se basó en los arts. 66, 68 y 69 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 155, 156 y 159 del Reglamento a la referida Ley, y 68 y 91.1 del Código Tributario.

6.7. En atención a que los cargos no atacan las razones por las que el Tribunal resolvió como lo hizo, se rechazan los cargos planteados.

7. 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 NO CASAR el fallo impugnado.**

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

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resolución de fácil lectura: La Sala especializada de lo Contencioso Tributario desestima los cargos de errónea interpretación de las normas que impiden la modificación de rubros de la declaración, distintos a los requeridos por la administración en la determinación, puesto que la decisión fue adoptada sustancialmente en función de una base legal que no ha sido atacada en el recurso que atañe a la obligación de la administración de establecer la base imponible y la cuantía del tributo y la liquidación del IVA, en función de la información que mantenía la administración, alimentada por el propio contribuyente antes del inicio de la determinación.

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

227638695-DFE

Juicio No. 09501-2021-00172

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

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 26 de marzo del 2024, las 14h40. **VISTOS:** La abogada Nancy Lamán Garcés, procuradora judicial del Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 27 de septiembre de 2021, las 11h17, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en la acción de impugnación N.° 09501-2021-00172.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *" (1) DETERMINAR si operó el silencio administrativo alegado por el actor, y establecer sus consecuencias jurídicas. (2) DETERMINAR si la actuación de la administración aduanera adolece de nulidad por falta de motivación. (3) DETERMINAR si existe una errónea clasificación arancelaria respecto de las mercancías objeto de la controversia."* .

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: *" declarar CON LUGAR la demanda presentada por el señor Víctor Alejandro Eskenazi Isjaqui, en su calidad de Representante Legal de la compañía GRUPO IMAR S.A. GRUPIMARSA, en contra del señor Director Distrital Guayaquil del SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR SENAE, en consecuencia se dispone a la administración aduanera la devolución del valor pagado indebidamente, en la suma de USD. 761,17, mediante nota de crédito."* .

1.3. Recurso de casación.- En escrito de 16 de noviembre de 2021, las 10h15, la procuradora fiscal de la autoridad demandada, interpone recurso de casación en contra del fallo referido, al amparo del caso segundo del artículo 268 del COGEP, refiriendo la infracción de los artículos 76 numeral 7 literal

JUDICIAL Firmado por FERNANDO ANTONIO COHN ZURITA C=EC L=QUITO CI 0911069714
FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640
FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA C=EC L=QUITO CI 1703594588

l) de la Constitución de la República y 89 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 18 de noviembre de 2021, las 16h18, en los términos de los artículos 269, 266 y 274 del COGEP y dispuso remitir el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Admisión: Mediante auto de 12 de julio de 2023, las 10h02, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, admitió a trámite el recurso de casación interpuesto, señalando que lo admite por el caso segundo del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de motivación y señalando como infringidos los artículos 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República y 89 del Código Orgánico General de Procesos.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 19 de octubre de 2023, las 16h37, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Dr. Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional y Dr. 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 el recurso de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. Validez procesal

3.1. No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede 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. El recurrente para fundamentar su recurso de casación con sustento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de motivación, señala que la sentencia violenta los derechos constitucionales al debido proceso en su dimensión material en cuanto a la motivación de la sentencia, tutela judicial efectiva por cuanto se ha violado el derecho constitucional a una resolución fundada en derecho, es decir, a una resolución razonable y lógica; y, a la seguridad jurídica, por cuanto se está faltando el respeto a las garantías básicas del debido proceso contenidas en la Constitución de la República, como lo es la motivación.

4.2. Que, dentro de las garantías básicas que amparan el derecho al debido proceso, se encuentra la debida motivación de las resoluciones, que contengan las normas o principios jurídicos, explicando la pertinencia de su aplicación con los antecedentes de la controversia que forma parte del objeto de la

Litis en proceso judicial. Al efecto cita el artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador y señala que guarda relación con lo que dispone el artículo 89 del COGEP.

4.3. Que, por otro lado, la Corte Constitucional se ha pronunciado varias veces con relación a la motivación de una resolución, indicando que para que exista motivación, es necesario que la decisión sea razonable, lógica y comprensible, y cita y transcribe la zentencia No. 108-13-SEP-CC, Pleno de la Corte Constitucional, R.O. 203-2S, 14-III-2014. Señala también que la sentencia impugnada no cumple con el requisito de motivación por cuanto en su fundamentación se han tomado decisiones que no cumplen con el precepto razonable, lógico y comprensible, en su parte dispositiva, como se aprecia en el considerando 7.1.8, mismo que transcribe expresamente, para a continuación decir que no existe motivación alguna ya que no existen los fundamentos de hecho y derecho que respalde el actuar de Tribunal solo cita la norma, más no explica de forma justificada porque Aduana no realizó un correcto descarte de los métodos de valoración por cuanto incumple con la debida motivación, pues se debe tomar en consideración la sentencia constitucional que establece los preceptos para que esta cumpla con la motivación recordando lo que establece el artículo 76 numeral 7 letra l) de la Constitución de la Republica del Ecuador.

4.4. Es así que, la declaración de nulidad no es otra cosa que retrotraer las cosas a su estado original y ratificar la legalidad de la resolución impugnada, es por ello que la decisión de la Sala carece de una debida motivación al no haber revisado y analizado los documentos que versan entorno al juicio que se sustanció y por tanto la sentencia carece de toda lógica jurídica que es otro requisito para la misma. Es por eso que, si la Sala hubiese analizado y motivado, aplicado debidamente la normativa señalada, esto es el artículo 76 CRE, no hubiese declarado con lugar la demanda por no haberse llevado el debido proceso.

4.5. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 17 de agosto de 2023, 16h15, comparece el abogado Roberto Castro Vizueta, en calidad de procurador de la compañía Grupo Imar GRUPIMARSA S.A., para dar contestación al recurso admitido, y señala que de la simple revisión de dicho recurso llama la atención que se realiza un simple anuncio de la norma de la causal invocada del artículo 268 segunda causal, 76 numeral 7 literal l) de la Constitución y artículo 89 del COGEP en relación a una pretendida falta de motivación, de igual manera realiza una cita mutilada de la sentencia recurrida en cuanto a su parte de motivación

numeral 7; la Administración Aduanera no explica o fundamenta en qué parte no existe la debida motivación, no explica cuáles requisitos que suponen una debida motivación han sido infringidos según lo transcrito en su recurso, es decir por qué o en qué parte de la sentencia no cumple con ser razonable, lógica y comprensible, por ende el recurso no es claro ni preciso en sus apreciaciones.

4.6. Que, la fundamentación de la casación presentada no se basa en los hechos comprobados en el juicio, no refiere por qué en el 7.5.3 de la sentencia recurrida existe una falta de motivación, o inclusive en qué parte es la que el Tribunal Contencioso Tributario incurre supuestamente en no explicar los elementos fácticos y jurídicos, es decir la pertinencia de la aplicación de las normas jurídicas a los antecedentes de hecho en la sentencia. Inclusive no se determina el vicio alegado, ya que de conformidad al punto 2 de dicho recurso, se indica el literal h numeral 7 del artículo 76, el cual refiere sobre la garantía del derecho de contradicción, y no sobre el literal l) el cual sí refiere sobre la exigencia de la motivación, es decir el recurrente una vez más incumple un requisito de forma en la fundamentación del recurso, esta vez en lo que respecta a la causal segunda del artículo 267 del COGEP, esto es la determinación de las causales en que funda el mismo.

4.7. Que, respecto a la alegación de la supuesta falta de motivación en su parte dispositiva procediendo a citar una parte mutilada de la sentencia, aclara que la parte citada del supuesto punto 7.1.8 forma parte de una cita anterior del punto 7.5.3, el cual es parte de un fallo de casación de Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, es decir ni siquiera las partes que se cita son íntegras sobre las que pretende sustentar su fundamentación, lo cual seguidamente alega falta de motivación de una parte que ni siquiera corresponde a la sentencia que pretende recurrir.

4.8. Que, la sentencia de manera explicativa reuniendo los requisitos que debe contener una debida motivación, es decir razonable, lógica y comprensible, de forma secuencial, establece cuales son los fundamentos de hecho y derecho pertinentes y claros, por los cuales procede el silencio administrativo causado por la omisión de la Administración en resolver el reclamo administrativo, causando a su vez la aceptación tácita del trámite a favor del contribuyente, lo cual no siendo suficiente ello, la motivación de la sentencia es integra, toda vez que procede a analizar el fondo de la reclamación, los cuales versaron y constataron que el reclamo presentado en su momento se propuso ante la autoridad competente, que la petición era posible en cuanto a la clasificación arancelaria declarada, y que dentro de dicho procedimiento no se observó ningún vicio que afectara al mismo, y cita el considerando

7.5.4. y 7.6. de la sentencia.

4.9. Con lo cual los jueces de Tribunal Contencioso han resuelto cumpliendo el requisito de motivación, declarar con lugar la impugnación dejando sin efecto la resolución SENAE-DDG-2021-0010-RE en el sentido que se produjo aceptación tácita por el silencio administrativo incurrido, en consecuencia declaran sin efecto el mismo, no procedía el pronunciamiento sobre los demás puntos controvertidos, toda vez que no surte efectos jurídicos dicha resolución, por lo que resuelve además la devolución de los valores cancelados indebidamente y que motivó el reclamo inicial por el contribuyente por la suma de USD $ 761,17.

5. Problema jurídico

5.1. En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si el Tribunal de instancia incurrió en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de motivación.

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 el caso segundo del artículo 268 del COGEP, admitido 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." . **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]

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

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]

6.2.1. Las normas señaladas como infringidas son: a) Artículo 76 numeral 7 literal l) 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: (…)* ***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.".* **b) Artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos.-** *" 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 La única acusación concreta de falta de motivación consta en el segundo párrafo de la página 10 de recurso, foja 165 del expediente de instancia, en cuanto a que en la sentencia no se explica en forma justificada por qué la aduana no realizó un correcto descarte de los métodos de valoración.

6.4. Con ello, la parte recurrente sostiene que**: (i)** el Tribunal declaró con lugar la demanda por no haber el SENAE realizado un correcto descarte de los métodos de valoración; **(ii)** que el Tribunal afirmó que el SENAE incurrió en ese yerro, sin explicar las razones que le condujeron a esa conclusión.

6.5. De la revisión de la sentencia se constata que la controversia no consistió en una diferencia del

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

valor declarado, como producto de la aplicación por parte del SENAE de un método de valoración distinto al que el importador empleó al declarar, sino a si hubo silencio administrativo, en un trámite de reclamo que se originó en una reclasificación de subpartida arancelaria.

6.6. En efecto, en la sentencia consta que la parte actora importó productos, fijando para un grupo de ellos (globos de látex) la subpartida 9503.00.99.00 y para otro grupo (globos de aluminio) la subpartida 9505.90.00.00; que el SENAE efectuó observaciones de los ítem declarados como 9505.90.00.00 cambiándolo a la subpartida 9505.90.00.00, emitiéndose Liquidación Complementaria, de la que habría existido un pago. Posteriormente hubo reclamo por pago indebido, del cual hubo resolución negativa cuando ya se había producido el silencio administrativo, por lo que el importador recurrió al Tribunal con el fin de que así se lo declare. El Tribunal explica las razones por las que se verifica el silencio administrativo, explicando la pertinencia de la aplicación de la norma (art. 134 del Código Tributario) al caso concreto (en que se había planteado una petición que tenía base legal, dirigida a autoridad competente, cumpliendo procedimiento y requisito previsto en la ley).

6.7. En conclusión, la decisión del Tribunal cumple los requisitos establecidos en el art. 76.7.l de la Constitución, sin que exista una mínima relación entre el reproche que efectúa la parte demandada en el recurso de casación (ausencia de explicación de las razones por las que el Tribunal estima que el SENAE no ha realizado un correcto descarte de los métodos de valoración) y el asunto realmente discutido por los jueces (si se había producido silencio administrativo en una petición de devolución de pago indebido, en función de un cambio de subpartida arancelaria).

6.8. Por tanto, se desecha el cargo de falta de motivación.

7. 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 NO CASAR el fallo impugnado.**

cumple el requisito de motivaci?n, sino, adem?s, porque la acusaci?n que sustenta el cargo describe una situaci?n absolu

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL

227638810-DFE

Juicio No. 09501-2021-00014

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 26 de marzo del 2024, las 14h41. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Fernando Antonio Cohn Zurita (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2021-00014.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: " ESTABLECER si la administración tributaria procedió motivadamente y conforme a derecho, al establecer diferencias en la Declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2017, en base a lo prescrito en el artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno".

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve declarar con lugar la demanda presentada por la compañía MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY DEL ECUADOR COMPAÑÍA ANÓNIMA EMESSEA, en contra de la señora Directora Zonal 8 del SRI. En consecuencia se declara la invalidez jurídica de la Resolución impugnada No. 109012020RREC341110 así como su antecedente la Liquidación de Pago No. 09201906502735009 por Diferencias en la Declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2017.

1.3 El SRI, interpone recurso de casación contra la sentencia de 23 de julio del 2021, a las 15h36, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2021-0014, argumentando el 5 del art. 268 del " COGEP".

La compañía MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY DEL ECUADOR COMPAÑÍA ANÓNIMA EMESSEA, presentó demanda en contra de la Resolución No. 109012020RREC341110, notificada el 6 de octubre del 2020, suscrita por Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, en

JUDICIAL Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640
FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA C=EC L=QUITO CI 1703594588
FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por FERNANDO ANTONIO COHN ZURITA C=EC L=QUITO CI 0911069714

la cual niega el reclamo administrativo en contra de la Liquidación de Pago No. 09201906502735009 por Diferencias en la Declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2017.

1.4. Mediante auto de 20 de junio del 2023, a las 10h21, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, de ese tiempo, admitió el recurso de casación interpuesto por el SRI, por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos " COGEP" ; por el vicio de errónea interpretación del art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno aplicable para el año 2017.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en virtud del acta de sorteo de 9 de febrero del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2021-00014, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 3 de octubre del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 26 de marzo de 2024 a las 10h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que la sentencia de instancia incurre en la causal 5 del artículo 268 del COGEP. Que el Tribunal incurre en errónea interpretación del art.37 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que detalla los considerandos 7.5.1 al 7.7.7 de la sentencia. Que el Tribunal fallo favorablemente a favor del actor basado en que la Administración Tributaria, estaría aplicando retroactivamente el criterio contenido en el art. 37 de la LRTI, reformado mediante Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal publicada en el Suplemento del Registro Oficial 309 del 21 de agosto de 2018, esto es, de que basta que dentro de la cadena de propiedad de los respectivos derechos de representación de capital exista un titular residente establecido en un paraíso fiscal, para aplicar el 25%. Que el artículo señalado es claro al establecer que la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta. Que según los jueces, la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga, en este caso, accionistas residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición, entendiéndose con una participación directa o indirecta, es decir, que para determinar al accionista indirecto con participación residente en paraíso fiscal o régimen de menor imposición, se debe tener en cuenta que sea el beneficiario efectivo en la composición de la cadena de propiedad de los respectivos derechos de representación de capital, esto por cuanto es quien en realidad es el propietario de las acciones; por cuanto el texto de la norma contenida en el art. 37 de la LRTI, vigente para el ejercicio 2017, difiere de la contenida en la Reforma contenida en la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, ya que esta última no deja duda que la sola existencia de un paraíso fiscal, en la cadena de propiedad de los respectivos derechos de representación de capital, da lugar a la aplicación del 25% no así la Ley vigente para el ejercicio 2017, en que la compañía debe tener accionistas residentes en paraísos fiscales con participación directa o indirecta. Que dicha interpretación favorece al criterio de considerar que los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como

por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas apliquen la tarifa del 22% sobre su base imponible, pese a las condiciones fijadas en la norma invocada. Que la errada interpretación, de la Sala de instancia considera que la Administración Tributaria desconoce como accionistas finales de SAS SHIPPING AGENCIES SERVICIES SARL a los señores GIANLUIGI APONTE Y RAFAELLA APONTE con un capital accionario de 50% cada uno, ambos están establecidos en Suiza, no considerado paraíso fiscal, y que estaría aplicando retroactivamente el criterio contenido en el art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno reformado mediante Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de inversiones, Generación de empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal publicada en el Suplemento del Registro Oficial 309 del 21 de agosto de 2018, de que basta que dentro de la cadena de propiedad de los respectivos derechos de representación de capital exista un titular residente establecido en un paraíso fiscal, para aplicar el 25%. Que de la declaración que se presentó del Anexo Accionistas, Partícipes, Socios, Miembros del Directorio y Administradores (APS) del año 2017, en el cual contribuyente registraba accionistas directos e indirectos en paraísos fiscales y/o regímenes de menor imposición en el mencionado anexo; " siendo que los accionistas directos del contribuyente MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY DEL ECUADOR COMPAÑÍA ANÓNIMA EMESSEA son United Agencies Limited (ubicado en Suiza país no considerado paraíso fiscal) con un porcentaje accionario del 99% y SAS Shipping Agencies Services SRAL(ubicado en Luxemburgo país considerado paraíso fiscal) con un porcentaje accionario de 1%, no obstante, a su vez esta última compañía es dueña en un 100% de la empresa United Agencies Limited, lo que permite establecer que la participación efectiva como accionista indirecto de la empresa SAS Shipping Agencies Services SRAL sobre MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY DEL ECUADOR COMPAÑÍA ANÓNIMA EMESSEA es de un 99%, por lo cual la composición accionaria del contribuyente es mayor al 50% enmarcándose en el primer inciso del artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario interno, vigente para el año 2017" , en la parte concerniente a que la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad. Que la Sala debió verificar previamente todos los elementos que componen las normas jurídicas sujetas a su análisis a fin de establecer la proposición jurídica completa. Que de este modo, era obligatorio atenerse al contenido íntegro del art. 37 de la LRTI, vigente al año 2016. Que el art. 37, interpretado erróneamente por el Tribunal, se observa que el legislador ha establecido con total claridad, que la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, participes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una

participación directa o indirecta; que " el contribuyente realizó su cálculo del Impuesto a la Renta causado erróneamente con una tarifa proporcional, del 22% de Impuesto a la Renta para el 99% del porcentaje accionario de United Agencies Limited (ubicado en Suiza país no considerado paraíso fiscal) y 25% de Impuesto a la Renta para el 1% del porcentaje accionario de SAS Shispinq Agencies Services SRAL (ubicado en Luxemburgo país considerado paraíso fiscal), siendo esta última compañía dueña en un 100% de la empresa United Agencies Limited" . Que el Tribunal debió haber interpretado el art. 37 de la LRTI vigente al año 2017, sin que se extralimite su alcance; y negar así la pretensión del Accionante. Que los jueces incurrieron en errónea interpretación del art. 37, alterando el verdadero enfoque, espíritu y alcance de la norma al alegar el uso de una norma retroactiva, esta es, la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, reforma que establece que los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas en el país, aplicarán la tarifa del 25% sobre su base Imponible, y que se incrementarán 3 puntos porcentuales cuando dentro de la cadena de propiedad de los respectivos derechos representativos de capital, exista un titular residente, establecido o amparado en un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente y el beneficiario efectivo es residente fiscal del Ecuador, esto es, que la tarifa impositiva sería del 28%, normativa que no fue empleada dentro del antecedente del acto impugnado. Que la equivocada interpretación constituyó el sustento judicial para invalidar jurídicamente la Resolución impugnada No. 109012020RREC341110, así como su antecedente la Liquidación de Pago No. 09201906502735009 por Diferencias en la Declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2017. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La compañía MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY DEL ECUADOR COMPAÑÍA ANÓNIMA EMESSEA, en su contestación al recurso de casación planteado señala que el casacionista, ha alegado que existe en la sentencia un vicio de errónea interpretación del art.37 de la LRTI, con lo cual acepta expresamente que esta es la norma llamada a gobernar el caso controvertido, pero a su entender, el Tribunal a quo le ha dado un alcance distinto a su verdadero espíritu. Que el argumento presentado por la Administración Tributaria en el recurso principalmente consiste en posicionar que basta con que exista en cualquier parte de la cadena accionarial de los sujetos pasivos, un solo accionista con residencia en un paraíso fiscal, para que se establezca que la tarifa del Impuesto a la Renta aplicable no era del 22%, sino que se incrementaría al 25%. Que de la lectura del art. 37, se infiere que para aplicar la tarifa del 25% de Impuesto a la Renta, debe existir una "participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad". Que para desvirtuar la causal alegada, se debe partir del

análisis de los hechos probados, y para esto, en primera instancia debemos considerar el objeto de la litis, que fue formado conjuntamente entre la parte actora y demandada, mismo que se plasma en el acápite 7.5 de la sentencia. Que consta como hecho probado la composición societaria de MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY DEL ECUADOR COMPAÑÍA ANÓNIMA EMESSEA, en el considerando 7.5.2. Que en el considerando 7.5.6) de la sentencia recurrida, en el cual el Tribunal llega a sus conclusiones a través de la "genuina interpretación" del art. 37 de la LRTI, determinando que la Autoridad Demandada ha realizado una aplicación retroactiva del mencionado artículo que fue reformado mediante Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal publicada en el Suplemento del Registro Oficial 309 del 21 de agosto de 2018. Que el Tribunal ha interpretado la norma denunciada de manera integral y lógica, por lo que se puede colegir que el Servicio de Rentas Internas ha planteado su recurso de casación, únicamente por no sentirse conforme con el resultado de la sentencia, que no le fue favorable, mas no porque verdaderamente se hayan cometido errores o vicios que afecten la validez de la decisión a la que ha arribado el Tribunal de instancia. Por lo expuesto solicita que no se case la sentencia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de errónea interpretación del art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno aplicable para el año 2017, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

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

6.1.1. El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley. Para su análisis se parte siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden, por técnica casacional, aceptados por las partes. Para realizar el análisis debe la Sala Especializada verificar que, sobre tales hechos, se haya aplicado correctamente el derecho.

6.1.2. Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: " Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. 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." (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361); en otras palabras la errónea interpretación de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador.

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

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

" Art. 37.- Tarifa del impuesto a la renta para sociedades.- Los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas aplicarán la tarifa del 22% sobre su base imponible. No obstante, la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad. Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación, de acuerdo a lo indicado en el reglamento. (…)"

6.3. Es pertinente iniciar el análisis respectivo, señalando que el invocar el caso 5 del art. 268 del COGEP, conlleva a que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia verifique si la sentencia emitida por la Sala de instancia riñe con el derecho (error in iudicando), lo que implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal A quo, no son controvertidos y son aceptados por las partes procesales, de tal manera que no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas; de ahí que, la función de la Sala de Casación se limita a verificar que sobre tales hechos probados y reales, el juzgador haya aplicado correctamente las normas legales que corresponde; por esto es que, de verificarse que ha existido una violación directa

de la norma sustantiva, sea por falta de aplicación, errónea interpretación o aplicación indebida de normas de derecho, la Sala Especializada tendrá la obligación de casar dicha sentencia.

6.4 Como se mencionó ut supra el caso 5 parte de hechos probados y aquellos no controvertidos, en tal virtud constan como tales en el fallo recurrido: " 7.5.5) No existe controversia en el árbol societario (cadena de propiedad) de la compañía MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY DEL ECUADOR COMPAÑÍA ANÓNIMA EMESSEA en el año 2017, así lo indica la actora, lo ratifica la administración en su escrito de contestación (y consta referido en los actos administrativos impugnados), y por último lo sustenta el perito con su informe pericial (fojas 25 a 41). También no es controvertido que la actora tiene un 1% de su capital accionario en propiedad de un accionista DIRECTO establecido en paraíso fiscal (Luxemburgo), esto es la compañía SAS SHIPPING AGENCIES SERVICIES SARL. La controversia radica en establecer si el sujeto pasivo tiene accionistas indirectos establecidos en paraísos fiscales" .

6.5 En virtud de que el hecho probado es que no existe controversia en la cadena de propiedad de la compañía actora, es necesario detallar la misma,: " 7.5.2… En síntesis, la tesis de la parte actora compañía MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY DEL ECUADOR COMPAÑÍA ANÓNIMA EMESSEA se centra en que: (i) sus accionistas DIRECTOS son: SAS SHIPPING AGENCIES SERVICIES SARL, con un capital accionario del 1%, la misma que se encuentra establecida en Luxemburgo, considerado paraíso fiscal; y UNITED AGENCIES LIMITED S.A., con un capital accionario del 99%, la misma que se encuentra establecida en Suiza, no considerado paraíso fiscal. Y, (ii) Si bien, la empresa UNITED AGENCIES LIMITED S.A. tiene como accionista en un 100% de su capital accionario a SAS SHIPPING AGENCIES SERVICIES SARL, ésta última tiene como accionistas finales a los señores GIANLUIGI APONTE Y RAFAELLA APONTE con un capital accionario de 50% cada uno, ambos están establecidos en Suiza, no considerado paraíso fiscal. Entonces los señores Apontes serían los ACCIONISTAS INDIRECTOS, ya que SAS SHIPPING AGENCIES SERVICIES SARL sería un accionista intermediario" .

6.6 Ahora bien, habiéndose alegado la errónea interpretación del art. 37 de la LRTI, es pertinente detallar lo que señala el Tribunal al respecto: " 7.5.4) … las normas aplicables al caso y que han sido citadas en el numeral 7.5.1, son claras al referirse que la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga, en este caso, accionistas residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición, entiéndase con una participación directa o indirecta. El texto de la norma contenida en el Art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el ejercicio 2017, que es el presente caso, difiere de la contenida en la Reforma contenida en la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, ya que

esta última no deja duda que la sola existencia de un paraíso fiscal, en la cadena de propiedad de los respectivos derechos de representación de capital, da lugar a la aplicación del 25% no así la Ley vigente para el ejercicio 2017, en que la compañía debe tener accionistas residentes en paraísos fiscales con participación directa o indirecta. (…). 7.5.6) La Resolución NAC-DGERCGC15-00003236 aplicada por el Servicio de Rentas Internas en la Resolución impugnada (considerando 15.19.17), en su artículo 3, de manera expresa se refiere al último nivel de la composición societaria, en el que se identifique a personas naturales que sean beneficiarios finales o beneficiario efectivo como lo define el artículo innumerado (tres) a continuación del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que señala a quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; así como de utilizar, disfrutar o disponer de los mismos. Es decir, que para determinar al accionista indirecto con participación residente en paraíso fiscal o régimen de menor imposición, se debe tener en cuenta que sea el beneficiario efectivo en la composición de la cadena de propiedad de los respectivos derechos de representación de capital, esto por cuanto es quien en realidad es el propietario de las acciones. Hay que considerar que la norma tributaria lo que pretende es prevenir la evasión tributaria en el ámbito nacional e internacional; y que los accionistas que no se encontraren establecidos en un paraíso fiscal les correspondería tributar en su país; razón por la cual se exige que los contribuyentes informen sobre la participación de sus accionistas, socios, participes, constituyentes, beneficiarios o similares, y en caso de no hacerlo se le aplicará la tarifa del 25% (artículo 37 LRTI). Con la interpretación que realiza la administración tributaria de que al ser la compañía SAS SHIPPING AGENCIES SERVICIES SARL propietaria del 100% de la empresa UNITED AGENCIES LIMITED S.A, se convierte en accionista INDIRECTO de la compañía MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY DEL ECUADOR COMPAÑÍA ANONIMA EMESSEA, desconociendo que los accionistas finales de SAS SHIPPING AGENCIES SERVICIES SARL son los señores GIANLUIGI APONTE Y RAFAELLA APONTE con un capital accionario de 50% cada uno, ambos están establecidos en Suiza, no considerado paraíso fiscal, por lo que se estaría aplicando el criterio contenido en el artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno reformado mediante Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal publicada en el Suplemento del Registro Oficial 309 del 21 de agosto de 2018, de que basta que dentro de la cadena de propiedad de los respectivos derechos de representación de capital exista un titular residente establecido en un paraíso fiscal, para aplicar el 25%, lo cual no es procedente por tratarse de una aplicación retroactiva de norma, lo cual evidentemente afecta la motivación del acto administrativo impugnado y su antecedente, al sustentarse en norma no aplicable al ejercicio económico auditado” . (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.7 En virtud de lo expuesto, no siendo controvertido los accionistas de la compañía contribuyente MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY DEL ECUADOR COMPAÑÍA ANÓNIMA EMESSEA: a) SAS SHIPPING AGENCIES SERVICIES SARL, con un capital accionario del 1%, establecida en Luxemburgo; y b) UNITED AGENCIES LIMITED S.A., con un capital accionario del 99%, establecida en Suiza, que a su vez tiene como único accionista (100%) a SAS SHIPPING AGENCIES SERVICES SARL que a su vez tiene dos accionistas establecidos en Suiza, con el 50% de capital accionario cada uno; en tal virtud, revisado el contenido de la norma acusada de erróneamente interpretada, esta Sala verifica que en la misma existen dos situaciones claramente diferenciadas: i) Que los ingresos gravables obtenidos por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas aplicarán la tarifa del 22% sobre su base imponible y, ii) Que se aplicará la tarifa impositiva del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad. Dentro de esta misma situación, se precisa que, si la mencionada participación es inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación.

6.8 En atención a esta disposición, el Tribunal de instancia establece que la Litis se contrae en verificar si el sujeto pasivo tiene accionistas indirectos establecidos en paraísos fiscales, y, establece que para determinar al accionista indirecto con participación, residente en paraíso fiscal o régimen de menor imposición, se debe tener en cuenta que sea el beneficiario efectivo en la composición de la cadena de propiedad de los respectivos derechos de representación de capital, esto por cuanto es quien en realidad es el propietario de las acciones; en virtud de ello determina el Tribunal que " Con la interpretación que realiza la administración tributaria de que al ser la compañía SAS SHIPPING AGENCIES SERVICIES SARL propietaria del 100% de la empresa UNITED AGENCIES LIMITED S.A, se convierte en accionista INDIRECTO de la compañía MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY DEL ECUADOR COMPAÑÍA ANONIMA EMESSEA, desconociendo que los accionistas finales de SAS SHIPPING AGENCIES SERVICIES SARL son los señores GIANLUIGI APONTE Y RAFAELLA APONTE con un capital accionario de 50% cada uno, ambos están establecidos en Suiza, no considerado paraíso fiscal, por lo que se estaría aplicando el criterio contenido en el artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno reformado… de que basta que dentro de la cadena de propiedad de los respectivos derechos de representación de capital exista un titular residente establecido en un paraíso fiscal, para aplicar el 25%"

Dicha interpretación de la norma reprochada, efectivamente amplía el alcance de la misma, pues de la

sola lectura de su contenido se puede advertir que regula la tarifa de impuesto a la renta a ser aplicada, según sea la participación directa o indirecta, en una sociedad, de acuerdo a la residencia o presencia en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición de los accionistas, socios, beneficiarios, etc., y, dentro del proceso, se tiene como no controvertido que la empresa contribuyente tiene dentro de su cadena accionaria (segundo nivel) a una empresa domiciliada en un paraíso fiscal (Luxemburgo) que a su vez es accionista único y total de la accionista directa (99%) de la contribuyente MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY DEL ECUADOR COMPAÑÍA ANONIMA EMESSEA, consecuentemente al no ser controvertido que existe un accionista indirecto en segundo nivel (por llamarlo de alguna manera) en la referida sociedad, se cumple con el presupuesto contenido en el art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno y, por tanto la tarifa de impuesto a la renta que debe aplicarse a dicha contribuyente (EMESSEA) es del 25%, no sólo sobre el 1% del capital accionario que tiene SAS SHIPPING AGENCIES SERVICIES SARL, como accionista directa, sino también sobre el 99% de UNITED AGENCIES LIMITED S.A., que tiene como único accionista nuevamente, a SAS SHIPPING AGENCIES SERVICIES SARL (accionista indirecto).

El art. 37 reprochado, nada dice del beneficiario efectivo, como figura excluyente para que no se aplique una tarifa específica, es decir, no señala que, por el hecho de existir un beneficiario efectivo no residente o establecido en paraísos fiscales, entonces no deba aplicarse la tarifa del 25% cuando en la cadena accionaria exista en un nivel anterior al beneficiario efectivo, alguien residente o establecido en paraíso fiscal o régimen de menor imposición (interpretación errada realizada por los juzgadores A quo); al contrario, lo único que precisa la norma de manera general y sin restricciones es que, de existir cualquiera de estas calidades " accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares" residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social entonces se aplicará la tarifa del 25% de impuesto a la renta.

6.9 El Tribunal A quo, también ha hecho referencia de manera concordante al Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Resolución NAC-DGERCGC15-00003236, que guardan armonía con la norma legal, esta Sala no encuentra que exista norma que avale el alcance dado por los juzgadores A quo respecto al art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.10 Por otro lado, cuando el Tribunal señala que, a su parecer, la Administración Tributaria se encuentra aplicando el art. 37 reformado por la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal publicada en el Suplemento del Registro Oficial 309 del 21 de agosto de 2018, esta Sala observa que el art. reformado aborda detalladamente asuntos que no han sido previstos en el art. 37 vigente para el ejercicio 2017, así como

otras tarifas y, en el otro extremo, éste, sólo es un parecer de los juzgadores.

6.11 En función del análisis realizado, se confirma la errónea interpretación dada al art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y se emite sentencia de mérito en los términos señalados en el numeral 6.8 segundo y tercer párrafo.

7. Decisión

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

7.2. Casar la sentencia de 23 de julio del 2021, a las 15h36, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2021-0014 y, en función del análisis realizado rechazar la demanda presentada y ratificar el acto administrativo impugnado.

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

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resolución de fácil comprensión

El análisis establece que se configura el vicio de falta de aplicación al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, pues la norma no hace distinción o exclusión alguna para que la sociedad se encuentre gravada con tarifa 25%, basta que la sociedad tenga “accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares” residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta; consecuentemente se CASA el fallo recurrido y se reemplazan los fundamentos jurídicos erróneos con los correctos.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

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, martes 26 de marzo del 2024, las 14h41. Me aparto de la sentencia de mayoría, por las siguientes consideraciones:

1) El artículo objeto de análisis (37 LRTI) prescribía para el 2017 que**: (i)** las compañías que no tengan accionistas y similares, directos o indirectos, establecidos en paraísos fiscales, pagan tarifa de

IR del 22%; **(ii)** las compañías que tengan accionistas y similares, directos o indirectos, establecidos en paraísos fiscales en un porcentaje menor al 50% del capital social, tributan el 25% respecto de la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación y 22% sobre el resto; **(iii)** las compañías que tengan accionistas y similares, directos o indirectos, establecidos en paraísos fiscales en un porcentaje igual o mayor al 50% del capital social, tributan el 25% sobre la base imponible.

2) En este caso, se debe determinar si para fines de la norma, dentro del concepto de " participación directa o indirecta" en el capital de la compañía, deben considerarse, en caso de encadenamientos societarios, a todos los niveles de dicha ramificación, esto es, al accionista inmediato (primero), y a cada uno de las fases subsiguientes de propiedad de las acciones.

3) Dado que la norma se refiere a la participación directa e indirecta en el capital de la compañía que es objeto de tributación, no cabe que se considere a cada una de las personas naturales o jurídicas que se derivan de la distribución accionarial inicial; o es directo, o es indirecto; y si es indirecto, debe establecerse quién es el que tienen la participación en el capital de la compañía, sin que pueda ser acumulativo.

4) Así, el beneficiario directo es el inmediato del que no se deriva una ramificación societaria. Si existe dicha ramificación, es al beneficiario final al que debe considerarse y no a los beneficiarios de niveles anteriores, pues no cabe que se acumulen sus porcentajes, dado que se origina en un porcentaje inicial de participación en el capital de la compañía, que no podría considerarse incrementado por los niveles que se derivan del primero.

5) De esa forma, cuando la norma trata de participación directa o indirecta, solo podría computarse o considerarse el directo (del que no se deriva una ramificación societaria) o el indirecto (descartándose el primero y los niveles que preceden al último).

6) Fue recién con ocasión de la reforma al art. 37 de la LRTI del año 2018 en que la norma se refiere a cualquiera de los niveles del encadenamiento societario que residan o estén establecidos en paraísos fiscales, que " contaminan" desde el origen la participación en el capital de la compañía; reforma en la que, además, se anula la incidencia tributaria si los beneficiarios finales no residen en Ecuador.

7) Por tanto, atendiendo el principio de reserva de ley consagrado en el art. 4 del Código Tributario y 301 de la Constitución, no cabe que se aplique una tarifa sobre el total de la base imponible, considerando circunstancias de quienes no son beneficiarios indirectos de acuerdo al texto del art. 37 de la LRTI vigente para el año 2017, pues podría considerarse como tales, en un encadenamiento societario en el que se hace referencia a la participación en el capital de la compañía, exclusivamente al del último nivel.

8) Por tales razones, estimo que no debía casarse la sentencia, al ser correcta la interpretación que el Tribunal le dio al precepto.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

228182343-DFE

Juicio No. 09501-2021-00014

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 3 de abril del 2024, las 11h12. **VISTOS.- Encontrándose pendiente de atender el recurso horizontal de aclaración presentado por el procurador judicial de la compañía actora y, habiéndose recibido la contestación al mismo de la autoridad tributaria correspondiente, escrito que se dispone sea agregado al proceso, y en el cual se señala que no hay nada que aclarar, se tiene lo siguiente: a) El recurso de aclaración ha sido presentado de manera oportuna, de conformidad con el art. 255 del COGEP. b) Respecto a la aclaración solicitada, el Art. 253 del COGEP, señala: " Aclaración y ampliación. - La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura..." . c) El peticionario solicita aclaración sobre la " resolución de fácil comprensión" que es un resúmen conciso del fallo que se incluye al final de la sentencia, pues señala que se establece en dicho resúmen que se ha cumplido la " falta de aplicación" , cuando lo que realmente ocurrió fue la " errónea interpretación" . d) También solicita, luego de citar un párrafo del fallo en cuestión, al hacer referencia al art. 37 de la LRTI: " se solicita a la Sala que ACLARE el motivo por el cual en su análisis no se consideró este precepto, ya que aquella situación sí ocurrió en el análisis de los jueces de instancia, y que constó como parte los hechos probados. Se evidenció que la compañía MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY DEL ECUADOR COMPANIA ANONIMA (EMESSEA) sí pagó el valor correspondiente a Impuesto a la Renta con una tarifa del 25% proporcional a la participación de su accionista SAS SHIPPING AGENCIES SERVICIES SARL, con un capital accionario del 1%, establecida en Luxemburgo, lo cual inclusive se ha ratificado en esta sentencia, y producto de aquello, se determinó que la actora no incurría en la precepto previsto para que se aumente la tarifa de Impuesto a la Renta global del 25%." (sic) e) Respecto a la aclaración del contenido de la " resolución de fácil comprensión" , efectivamente existe un error involuntario en dicho resúmen al haber hecho constar que se configuró el vicio de falta de aplicación, cuando en verdad lo que se configuró es el vicio de errónea interpretación, sin embargo dicho lapsus en nada influye en la sentencia como tal, pues en ella consta el análisis respectivo correcto. Basta leer el fallo para darse cuenta que el vicio que prosperó fue el de errónea interpretación. Este lapsus no configura la procedencia de una aclaración en los términos del art. 253 del COGEP, sin embargo, esta Sala corrige dicho lapsus en la " resolución de fácil comprensión" en el sentido señalado, lo cual no altera al fallo en cuestión. f) Respecto a la aclaración contenida en el literal d) anterior, esta Sala advierte que el fallo es claro y se explica por sí mismo. No se evidencia oscuridad de ningún tipo y, justamente lo que señala el peticionario fue abordado y explicado por la Sala en el fallo en el numeral 6.8. Nótese que esta Sala resuelve en función de los vicios, yerros y fundamentos contenidos en el recurso de casación, la contestación y la sentencia recurrida. g) Por las consideraciones realizadas, al no configurarse los presupuestos para que pueda prosperar una aclaración, no procede atender favorablemente el recurso horizontal, por lo que se lo niega. h) Se deja constancia que el Dr. Fernando Cohn Zurita se apartó del fallo de mayoría, por lo que en concordancia salva su voto. Notifíquese.-**

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

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

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

227639021-DFE

Juicio No. 17510-2021-00008

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 26 de marzo del 2024, las 14h42. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Fernando Antonio Cohn Zurita (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2021-00008.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía CHINA CAMC ENGINEERING CO. LTD., presentó demanda en contra de la Resolución No. NAC-RRRRRVC20-00000197 de 8 de octubre de 2020 suscrita por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, que revisó de oficio y sustituyo la Resolución No. 117012017RDEV116258 dictada por la Directora Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció en la audiencia preliminar, sin objeción de las partes el siguiente objeto de la controversia: *" ESTABLECER SI ES PROCEDENTE LA IMPUGNACIÓN DE LA PARTE ACTORA, EN EL SENTIDO DE QUE SE DEJE SIN EFECTO LA RESOLUCIÓN NO. NAC-RRRRRVC20-00000197 DE LA DIRECCION Y SE ELIMINEN TODAS LAS GLOSAS Y COBROS QUE PRETENDE DICHO ACTO, CONFORME LAS ALEGACIONES DE LAS PARTES" .*

1.2. En la sentencia recurrida se rechaza la demanda presentada por la compañía CHINA CAMC ENGINEERING CO. LTD., y en consecuencia se confirma la legalidad de la Resolución número NAC-RRRRRVC20-00000197 de 8 de octubre de 2020 por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, que revisó de oficio la Resolución número 117012017RDEV116258 la Directora Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.

1.3 La compañía CHINA CAMC ENGINEERING CO. LTD., interpone recurso de casación contra la sentencia de 27 de septiembre del 2021, a las 08h32, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha;

JUDICIAL O FIRMADO ICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

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

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

dentro del juicio No. 17510-2021-00008, argumentando los casos 1 y 2 del art. 268 del " COGEP" .

1.4. Mediante auto de 12 de abril del 2023, a las 15h53, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, de ese tiempo, **admitió** el recurso de casación interpuesto por la **compañía actora**, exclusivamente por lo cargos planteados bajo caso segundo del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos " COGEP" .

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en virtud del acta de sorteo de 9 de febrero del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2021-00008, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 3 de octubre del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.- Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que el vicio se produce respecto de las transacciones inexistentes y/o que no se puede verificar el hecho generador en el acápite H3.3., análisis del Tribunal, en el numeral 38. Que el Tribunal es consciente de que el SRI estableció varias transacciones de la compañía CHINA CAMC ENGINEERÍNG CO. LTD., como inexistentes y/o que no se pueden verificar el hecho generador. Que detalla el numeral 40 de la sentencia. Que resulta esencial señalar que el Tribunal de manera escueta acoge el argumento del SRI respecto de que no existe un tercero real, dejando por sentado que hay una ausencia real del proveedor con quien la compañía realizó transacciones. Que fue también el SRI quien estableció que las transacciones entre la compañía y sus proveedores son inexistentes y/o no se puede verificar el hecho generador; por tal, tenemos que para el Tribunal no existe un tercero real y que las supuestas transacciones realizadas con los proveedores son inexistentes. Que se detalla el numeral 39 de la sentencia. Que en el análisis del tribunal se establece que: " *1) no existe un tercero real, es decir los proveedores de CCE; 2) la transacciones son inexistentes y/o no se puede verificar el hecho generador; y que pese a eso 3) Si existen las transacciones*" . Que, es decir, estamos frente a una rotunda falta de motivación de la sentencia derivada de la evidente incoherencia realizada por el Tribunal de primera instancia. Que en lo relativo a las declaraciones sustitutivas en el acápite H3.3, se detalla los numerales 30 y 38 de la sentencia. Que de lo señalado en los mencionados numerales se puede apreciar que el Tribunal reconoce que se realizaron las declaraciones sustitutivas de IVA y de retenciones en la fuente de impuesto a la renta en los meses de noviembre de 2014 y de 2015. Que se reconoce que las declaraciones sustitutivas establecían menores valores por pagar, sin embargo, respecto de las declaraciones originales existen diferencias pues se había pagado mayores valores que en las sustitutivas, por lo cual se reconoció el pago indebido para la compañía en la resolución revisada. Que en el numeral 42 de la sentencia se establece que "*(...) respecto a la aplicación del artículo 101 de la LRTI se verifica la pertinencia del mismo en la Resolución de Revisión, pues conforme se ha indicado y se constató en las declaraciones sustitutivas practicadas como prueba en audiencia de juicio, por IVA como agente de retención no modifica el impuesto por pagar, IVA como agente de percepción no modifica el impuesto por pagar y retenciones en la fuente de impuesto a la renta tampoco modifica el impuesto por pagar; y siendo el pago indebido por retenciones (de IVA y renta), lo cual no fue motivo de control por el SRI, tales declaraciones que motivaron el pago indebido reconocido en la Resolución Revisada, para su validez no se cumple con el presupuesto jurídico del artículo 101, inciso quinto de la LRTI*" . Que queda claro que el Tribunal en este numeral 42 incoherentemente cambia de criterio respecto de que por las declaraciones sustitutivas no se modifica el impuesto a pagar, cuando en líneas precedentes se corroboró en el numeral 30 que: "*(...) producto de esta*

disminución se genera un impuesto causado, pero al tener crédito tributario del mes anterior que cubre el impuesto causado, el resultado de IVA como agente de percepción es un crédito tributario para el próximo mes; (...) que el IVA por pagar por retenciones es menor el de las declaraciones sustitutivas; (...). Aparece en consecuencia entre las declaraciones originales y las sustitutivas, que las retenciones por pagar son menores el de las sustitutivas" . Que por tanto, teniendo en cuenta que en las declaraciones originales se pagó valores mayores, nos quiere decir que en consecuencia si se modificó el impuesto por pagar, por lo cual es evidente el yerro en derecho de la sentencia ahora impugnada. Que contraviniendo preceptos constitucionales como el del art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución que exige que la explicación de la pertinencia de su aplicación [de las normas o principios constitucionales] a los antecedentes de hecho, supone que tal " explicación" no debe ser contradictoria y debe ser determinante de la decisión. Que para que exista incoherencia, como vicio motivacional, debe existir una contradicción entre las premisas o premisas y conclusión, que, en el presente caso, se tiene que existe una evidente incoherencia en la sentencia. Que la sentencia no cumple con la motivación exigida en el art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución.

4.2. La Administración Tributaria, en su contestación al recurso de casación señala que no se identifica a cuál incoherencia se refiere el vicio alegado; si se trata de incoherencia lógica o decisional. Que además, los pasajes considerados en el recurso son tomados de forma aislada y no secuencial para efectos de comprender de manera integral el criterio del juez A quo; por lo que, la empresa con las citas fragmentadas alega una supuesta contradicción de premisas; pero, lo cierto es que la sentencia cumple con el principio rector establecido por la Corte Constitucional y no advierte en sus razonamientos, contradicción alguna. Que para efectos de evidenciar la motivación de la sentencia es necesario comprender el esquema propuesto de manera completa y no parcial. Que el literal H titulado *como " LA MOTIVACIÓN. RELACIÓN DE LOS HECHOS PROBADOS, RELEVANTES PARA LA RESOLUCIÓN"* ; contiene el análisis del recurso de revisión como institución tributaria (párrafo 11-14), pues la resolución impugnada se refiere a una emitida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas por recurso de revisión. Que el Tribunal se refiere cuál es el acto antecedente a la resolución cuestionada (párrafo 15-17). Que, además, consta la causal insinuada en el recurso de revisión por parte del Servicio de Rentas Internas (párrafo 18-20). Que de ahí que se evidencia la parte normativa aplicada por cada explicación dada. Que la Sala identifica cuáles fueron las alegaciones realizadas por la empresa actora para efectos de impugnar la resolución de revisión y los argumentos considerados por la Administración Tributaria para sustituir la resolución de devoluciones (párrafo 21-24). Que en los párrafos 25 y 26, el Tribunal es enfático en considerar los hechos no controvertidos. Que el Tribunal reconoce que el problema jurídico trae consigo una relación tributaria basada en el cumplimiento de deberes formales, puntualmente, IVA como agente de retención y retenciones en la

fuente impuesto a la renta de los meses de noviembre de 2014 y 2015, (párrafo 29-37). Que de la lectura de la sentencia constan identificadas las normas relacionadas al sujeto pasivo en calidad de responsable, agente de retención de IVA y de renta. Que los Jueces estiman que la disminución de las adquisiciones en las declaraciones sustitutivas porque el SRI le notificó a la empresa con el criterio de que estas se referían a operaciones inexistentes no es justificación para la aplicación de la figura de pago indebido. Que las disminuciones efectuadas en las declaraciones sustitutivas se tratan de meros ajustes realizados por efectos tributarios; que a esta conclusión fáctica llega el Tribunal tras la valoración probatoria del informe pericial del Ing. Héctor Rojas. Que, con relación a los proveedores, el Tribunal señala que las disminuciones que el actor realizó a través de las declaraciones sustitutivas son independientes a la provisión de bienes y servicios; pues, nuevamente, la sentencia adopta el criterio del profesional al advertir que las mismas se mantienen en la contabilidad de la empresa. Que resulta importante exponer que el Tribunal no concluye que se trata de operaciones inexistentes porque hacerlo implicaría entender que la empresa incurrió en evasión fiscal, lo que incluso decantaría en temas penales. Que el Tribunal respecto al argumento considerado en el acto impugnado " *ausencia de un tercero real sobre el cual se pueda atribuir un detrimento patrimonial*" considera que en la etapa jurisdiccional no existió prueba conducente a demostrar que el tercero a quien le retuvo la actora hubiera considerado a las operaciones como inexistentes o que en su defecto se hubiera justificado de alguna forma que no se configuró el hecho generador de las transacciones; pues, conforme los hechos probados, las operaciones se mantienen en la contabilidad de la empresa. Que el Tribunal sostiene que la empresa justificó el pago realizado, pero no la condición de " indebido" . Que del análisis integral de la sentencia, se evidencia el listado de normas consideradas por el Tribunal para efectos de su aplicación al caso en concreto (premisa mayor); adicionalmente, se observa cuáles fueron los hechos probados en la causa (premisa menor); y la correspondiente explicación lógica de las razones que motivaron a los Jueces a aplicar las normas al caso en concreto. Que, por lo tanto, la sentencia cumple con el criterio rector establecido en la Norma Suprema y sentencia 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional. Que, sobre la falta de motivación respecto a las transacciones inexistentes, señala que el Tribunal en ningún momento afirmó que las transacciones son inexistentes y que no existe un tercero real. Que el Tribunal en la sentencia explica la razón por la que no concluye que " se tratan de transacciones inexistentes" es porque implicaría la alusión de conductas evasivas de la empresa, que decantaría en temas penales. Que respecto a que no existe un tercero real, señala el Tribunal que se trata de una mera suposición de la empresa actora en su recurso de casación. Que de la lectura atenta de la sentencia los señores Magistrados podrán deducir que la Sala para efectos de su análisis considera las razones por las que el SRI aceptó el recurso de revisión insinuado de oficio. Que respecto a la premisa que si existen transacciones, señala que el Tribunal al no pronunciarse sobre la inexistencia de las operaciones y escuchada la defensa del perito Héctor Rojas, concluye que la

disminución de las transacciones en las declaraciones sustitutivas obedeció a un mero ajuste por efectos tributarios; pues, a criterio del profesional las operaciones fueron registradas contablemente porque sí existieron, pero la disminución fue practicada por cuestiones tributarias netamente. Que la argumentación expuesta en la sentencia es totalmente coherente. Que la empresa en el recurso presenta citas desordenadas de los párrafos del fallo, lo que sin duda alguna imposibilita la comprensión efectiva y obliga necesariamente la lectura integral de la sentencia. Que sobre la falta de motivación respecto a las declaraciones sustitutivas, señala que la empresa actora construye la fundamentación del caso sobre meras suposiciones, tanto que el accionante señala *" teniendo en cuenta que en las declaraciones originales se pagó valores mayores, nos quiere decir que en consecuencia SI se modificó el impuesto a pagar"* ; no se trata de pensamientos propios del Tribunal, sino de inferencias realizadas por el recurrente. Que el Tribunal respecto a las declaraciones sustitutivas que fueron practicadas como prueba, concluye que las declaraciones como agente de retención (IVA y renta) disminuyeron el impuesto retenido; disminución efectuada netamente por fines tributarios; pues, el perito, manifestó que las operaciones sí existieron por ello se practicó la retención de valores, pero en las declaraciones se practicaron ajustes tributarios netamente. Que el *" Tribunal confirma que el actor no probó que los proveedores con fines tributarios hubieran considerado a las transacciones ibídem como inexistentes y/o que no se pueda verificar el hecho generador, o que por las retenciones que les efectuaron se cumplan los supuestos del artículo 122 del Código Tributario"* , por lo tanto, no se advierte modificación de impuesto a pagar y resulta aplicable el quinto inciso del art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que de la lectura integral del fallo se podrá inferir una cadena argumentativa bastante coherente, que el razonamiento expuesto observa las cargas procesales de las partes y los elementos probatorios practicados en audiencia. Que habiendo intervenido la actora como agente de retención (deudor por deuda ajena), y no habiéndose verificado lo indebido del pago, respecto a los sujetos retenidos que son los proveedores (contribuyentes), entonces no se demostró que las retenciones no fueran procedentes y que por esta razón proceda la devolución de valores. Que la lectura fragmentada que realiza el actor de la sentencia pretende ser vista como una falta de motivación; situación que pierde sentido al realizar un lectura ordenada y sistemática del fallo.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 2 del art. 268 del COGEP, por falta de motivación de la sentencia, violentado los arts. 76.7.l) de la Constitución; y 95.7 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: *" 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;"* .

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

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

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

CÓDIGO ORGANICO GENERAL DE PROCESOS.

> **"*Art. 95.- Contenido de la sentencia escrita.-*** *La sentencia escrita contendrá: 7. Motivación"*

6.3. Respecto al caso 2, la motivación está entendida doctrinariamente como " *el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucional*" (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

6.3.1. Para Oswaldo Alfredo Gozaini, en su obra " El Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso" , Rubinzal - Culzoni Editores, Buenos Aires-Argentina, 2004, p. 428; la motivación, que no es otra cosa que *" […] la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido proceso"* .

6.3.2. La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una

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

6.3.3. De la revisión de la sentencia *A quo* se observa que el Tribunal de instancia en su fallo luego de detallar los argumentos de las partes procesales, y, relatar lo ocurrido en las audiencias preliminar y de juicio, en el considerando H, de la motivación señala (considerando H.1): Que de la revisión del proceso se establece que mediante Resolución No. 117012017RDEV116258 de 30 de mayo de 2017, la Directora Zonal 9 del SRI aceptó el reclamo administrativo de pago indebido del impuesto al valor agregado y retenciones en la fuente del impuesto a la renta del mes de noviembre de los años 2014 y 2015, reconociéndose a favor de la compañía CCE las cantidades de $ 6.054,65 USD por el año 2014 y $ 414.522,79 USD por el año 2015. Que mediante trámite número 117012018429973, el SRI de oficio inició un recurso de revisión en contra de la referida resolución, el cual fue atendido con Resolución No. NAC-RRRRRVC20-00000197 de la Directora General del SRI de 8 de octubre de 2020, donde resolvió: *" 1. SUSTITUIR el contenido de la Resolución No. 117012017RDEV116258 de 30 de mayo de 2017, dictada por la Dirección Zonal 9, sobre la base de lo señalado en la parte considerativa de la presente"* .

6.3.5 Que en el considerando H.2) el Tribunal de instancia analiza la naturaleza jurídica del recurso de revisión, para ello detalla fallos de la Corte Nacional de Justicia y establece que considerando el carácter extraordinario del recurso de revisión y la ejecutoriedad de la resolución o firmeza del acto materia del recurso, vuelven imprescindible y obligatorio que el Tribunal de instancia haga un análisis previo de la pertinencia de la o las causales en las que se fundamentó el recurso, ya que, no es factible pasar sin más a atender el asunto de fondo, toda vez que el objeto de la revisión se trata de actuaciones firmes o ejecutoriadas, por lo que, proceder sin este previo examen deviene en desnaturalizar el recurso.

6.3.6 En virtud de lo señalado en el considerando H.2.1) el Tribunal detalla los antecedentes de la revisión, así la Resolución No. NAC-RRRRRVC20-00000197 de la Directora General del SRI, la

resolución No. 117012017RDEV116258 que atendió un reclamo de pago indebido del impuesto al valor agregado y retenciones en la fuente del impuesto a la renta del mes de noviembre de los años 2014 y 2015. Detallan también el art.143 del Código Tributario para afirmar que desde la emisión y notificación de la resolución revisada (30 de mayo de 2017), hasta la fecha que el SRI inició su revisión de oficio (16 de noviembre de 2018), se observa que no existe recurso ulterior ordinario, por lo que dicha resolución adquirió el carácter de ejecutoriada conforme el art. 84 del Código Tributario, y por lo tanto se verifica que, cabría la revisión.

En el considerando H.2.2 se establece que la causal de la revisión, fue el numeral 1 del art. 143 del Código Tributario, concluyendo que se cumplen con los presupuestos jurisprudenciales, para conocer la impugnación sobre el mérito de una resolución que atendió un recurso de revisión, en la especie promovido de oficio por el SRI.

En el considerando H.3) se establece que de conformidad con el arts. 82 del Código Tributario y 311 del COGEP, en la especie se inicia con la presunción de que lo establecido en la resolución de revisión, además de provenir de autoridad competente, es válido y está llamado a cumplirse, connotación que admite prueba en contrario, siendo obligación del actor probar tal supuesto. Señala que para el SRI dos son los fundamentos para concluir que existen errores de hecho y de derecho, " … *la ausencia " de un tercero real sobre el cual se pueda atribuir un detrimento patrimonial" dentro del pago indebido propuesto, y por otro lado, error en la aplicación del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante LRTI)" .*

En el numeral 24 el Tribunal de instancia señala que la accionante, sostiene la configuración de un pago indebido, por haberse efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria conforme los supuestos del hecho generador, pues con la exclusión de las operaciones de la contabilidad del contribuyente por transacciones supuestas o inexistentes, al no existir el hecho generador, la obligación tributaria no habría nacido; y por ende no causaría efectos de imposición y las obligaciones accesorias tampoco se producirían.- Por su lado, el SRI sobre la " *ausencia de un tercero real sobre el cual se pueda atribuir un detrimento patrimonial*" señala que el argumento es contradictorio pues si se parte de la premisa de las operaciones inexistentes, la obligación no se generó, lo que incluye las obligaciones accesorias como las retenciones; y sobre el error de aplicación del art. 101 de la LRTI, sostiene que la referida norma indica que se pueden presentar declaraciones sustitutivas en cualquier tiempo, cuando impliquen mayor impuesto causado, lo cual es la condición que sostiene a su criterio que se produjo, pues en las declaraciones sustitutivas presentadas, al excluir adquisiciones, lo que hacen es generar un mayor impuesto causado.

En el considerando H.3.1 el Tribunal precisa que " *no se discute, ni tampoco es objeto de la*

controversia, ni menos aún, este Tribunal en su análisis establece juicio de valor alguno, sobre la calificación o consideración como inexistentes y/o que no se pudo verificar el hecho generador, de las transacciones singularizadas a continuación de los literales gg) de noviembre de 2014 y ll) de noviembre de 2015 en la Resolución Revisada (la del reclamo), *pues corresponden a verificaciones de control que efectuó el SRI a la compañía, respecto de las cuales la actora conforme el principio dispositivo que rige su proceder, presentó declaraciones sustitutivas de IVA y retenciones en la fuente de impuesto a la renta de los meses de noviembre de 2014 y 2015.* En el considerando H.3.2) respecto al pago indebido, los juzgadores señalan para su procedencia la justificación de la realización del pago y que sea indebido.

Se detalla que en sede administrativa, se reconoció como pago indebido valores por IVA de noviembre de 2014 por $ 4.738,42, retenciones en la fuente de impuesto a la renta de 2014 por $ 1.316,23, IVA de noviembre de 2015 por $ 324.409,14 y retenciones en la fuente de impuesto a la renta de 2015 por $ 90.113,65, valores que fueron consecuencia de declaraciones sustitutivas presentadas por la actora, valores que estaban en la contabilidad de la compañía, en cuentas por cobrar al fisco, cumpliéndose según el SRI, con los presupuestos del art. 122 del Código Tributario.

Explican que el antecedente del pago indebido fue que la compañía excluyó de sus compras varias transacciones *"(notificadas previamente por el SRI como inexistentes y/o que no se puede verificar el hecho generador)"* , donde dicha exclusión se materializó con la presentación de declaraciones sustitutivas de IVA y de retenciones en la fuente de impuesto a la renta en los meses de noviembre de 2014 y 2015.

De la reproducción de dichas declaraciones sustitutivas en la etapa de prueba, se tiene que: *"**(i) Por IVA como agente de percepción**.- En los meses de noviembre de 2014 y noviembre de 2015 se disminuyen las adquisiciones y pagos gravados con tarifa diferente de cero, con derecho a crédito tributario, y correlativamente, se disminuye el IVA por dichas adquisiciones y pagos; producto de esta disminución se genera un impuesto causado, pero al tener crédito tributario del mes anterior que cubre el impuesto causado, el resultado de IVA como agente de percepción es un crédito tributario para el próximo mes (fojas 139 vuelta y 140; y, 142 a 143).- **(ii) Por IVA como agente de retención**.- En los meses de noviembre de 2014 y noviembre de 2015, producto de la disminución de las adquisiciones y pagos gravados con tarifa diferente de cero, disminuye a su vez las retenciones de IVA del 30%, y aparece en consecuencia entre las declaraciones originales y las sustitutivas, que el IVA por pagar por retenciones es menor el de las declaraciones sustitutivas (fojas 139 vuelta y 140; y, 142 a 143).- Y, **(iii) Por Retenciones en la fuente impuesto a la renta**.- En los meses de noviembre de 2014 y noviembre de 2015, se disminuye la transferencia de bienes muebles de naturaleza*

corporal, y correlativamente, se disminuye el impuesto retenido por dichas transferencias. Aparece en consecuencia entre las declaraciones originales y las sustitutivas, que las retenciones por pagar son menores en de las sustitutivas (fojas 140 y vuelta; y, 143 y vuelta)" .

En el numeral 31 y siguientes el Tribunal de instancia señala que el pago indebido reconocido en la resolución del reclamo revisada y, a su vez establecido como erróneo en la resolución del recurso de revisión, corresponde exclusivamente a *" IVA como agente de retención y retenciones en la fuente impuesto a la renta de la compañía CCE de los meses de noviembre de 2014 y 2015, pues sólo por estos rubros se produjo el cuestionado pago indebido"* y agrega que estos valores tienen origen en una retención practicada, es decir, en cumplimiento de un deber formal establecido por mandato legal (art. 26 y 29.1 del Código Tributario y arts. 45 y 63 de la LRTI). En el numeral 35 explica el Tribunal cuál es la función de los agentes de retención y su responsabilidad, precisa que no son el deudor natural del tributo, y que al practicarse una retención, por un lado, está el sujeto retenido (contribuyente); y por otro lado, el sujeto que retiene (responsable como agente de retención), *" que es quien al efectuar un pago, lo realiza en forma parcial porque por exigencia legal debe retener al acreedor del mismo, un porcentaje que constituye el gravamen tributario y luego pagarlo al sujeto pasivo"* .

En el numeral 36 señala el Tribunal, que el pago indebido que se solicitó es sobre retenciones de tributos, es decir, valores correspondientes a otro contribuyente, al sujeto de la retención, que le fueron retenidos por obligación legal y que no corresponden al agente de retención. Establece el Tribunal de instancia que lo mencionado no implica desconocer o limitar el derecho que tenía la compañía para presentar el reclamo de pago indebido, pues conforme el art. 305 del Código Tributario, tiene derecho a formular un reclamo pago indebido la persona jurídica que efectuó el pago o la persona a nombre de quien se lo hizo; pero que en el presente caso siendo materia de dicho pago indebido retenciones tributarias, que no corresponden a deuda propia de la compañía CCE, sino de terceros.

En el numeral 38 y siguientes el Tribunal de instancia, relata que el accionante, acogiendo el proceso de control iniciado por el SRI, presentó declaraciones sustitutivas disminuyendo de sus declaraciones de IVA y retenciones en la fuente de impuesto a la renta las adquisiciones observadas; lo cual lleva al Tribunal a dos enfoques: " *Desde el punto de vista de agente de retención (compañía).- La disminución de las adquisiciones " (que CCE lo hizo frente a la notificación del SRI que son inexistentes y/o que no se puede verificar el hecho generador)" en principio lejos de ser el sustento suficiente para la procedencia del pago indebido por retenciones, tal disminución corresponde a un ajuste que la actora efectuó con fines tributarios frente al proceso de control que inició el SRI, donde la autoridad conminó y CCE acogió tal disminución, por corresponder conforme notificó el SRI a*

inexistentes y/o que no se puede verificar el hecho generador… Lo manifestado se corrobora con la sustentación del informe del ingeniero Héctor Adrián Rojas Vega, quien al ser consultado sobre el tratamiento a las diferencias notificadas por el SRI (acogidas por la compañía luego en las sustitutivas) señaló que fueron eliminadas de la contabilidad, no obstante tal eliminación lejos de implicar que desaparezcan las transacciones, éstas existen (o existieron) y se realizaron ajustes contables excluyendo las mismas con fines tributarios, pero, conforme el principio de partida doble que rige la contabilidad de la actora, las operaciones existieron, pero luego fueron ajustadas con fines tributarios. Desde el punto de vista del sujeto retenido (proveedores de la compañía).- Que la disminución de las adquisiciones que efectuó la compañía en sus declaraciones con fines tributarios, es independiente de la provisión de bienes y/o servicios -según corresponda- que le habrían efectuado, pues como se indicó, tales transacciones constan en la contabilidad de la actora y luego fueron ajustadas, y en consecuencia, aun en el presente caso que el sujeto tributario analizado es CCE y no los proveedores, tal ajuste se hizo la actora con fines tributarios y como tal es independiente del proceder de los proveedores. Que, en este orden de cosas, inferir que dichas transacciones inexistentes … -consideradas así con fines tributarios- …, no ocurrieron, llevaría a una seria advertencia de que CCE incluyó deliberadamente y sin fundamento o posible ánimo evasivo, con posibles repercusiones incluso en el campo punitivo, transacciones por las que pretendía obtener un crédito tributario o gastos deducible sin sustento.

El Tribunal *A quo* siguiendo con el análisis, en el numeral 40, determina "*siendo que una transacción mercantil tiene un proveedor (vendedor) y un adquirente (comprador), CCE como adquirente ha disminuido con fines tributarios en sus declaraciones las transacciones de adquisiciones, pero dichas transacciones constan en su contabilidad y por ella practicó retenciones; no obstante no se verifica ni justifica en esta instancia, que los proveedores a quienes se les practicó dichas retenciones correspondan a un tercero, que determine que las retenciones efectuadas no fueron procedentes, y como tales proceda su devolución"* .

6.3.7 Que no obstante de la expuesto, en la relación jurídica tributaria por deberes formales entre CCE y el SRI, habiendo intervenido la actora como agente de retención, no se ha verificado lo indebido del pago respecto a los sujetos retenidos, (los proveedores-contribuyentes), puesto que no se ha comprobado ni justificado en esta instancia judicial que éstos hayan considerado, a dichas transacciones por las cuales fueron sujeto de retención, como inexistentes o que no se tenga certeza de la ocurrencia del hecho generador, o que, por las retenciones que les efectuaron se cumplan los supuestos del art. 122 del Código Tributario. Por estos motivos, los juzgadores señalan que se no cumplen las condiciones jurídicas para la devolución solicitada, y en consecuencia se confirma el error en la Resolución Revisada, establecido en la Resolución de Revisión.

6.3.8 Finalmente el Tribunal A quo, en el numeral 42 determina que *"(...) respecto a la aplicación del artículo 101 de la LRTI se verifica la pertinencia del mismo en la Resolución de Revisión, pues conforme se ha indicado y se constató en las declaraciones sustitutivas practicadas como prueba en audiencia de juicio, por IVA como agente de retención no modifica el impuesto por pagar, IVA como agente de percepción no modifica el impuesto por pagar y retenciones en la fuente de impuesto a la renta tampoco modifica el impuesto por pagar; y siendo el pago indebido por retenciones (de IVA y renta), lo cual no fue motivo de control por el SRI, tales declaraciones que motivaron el pago indebido reconocido en la Resolución Revisada, para su validez no se cumple con el presupuesto jurídico del artículo 101, inciso quinto de la LRTI"*. En virtud de lo señalado, el Tribunal concluye que por no haberse desvirtuado los fundamentos de la resolución impugnada (Resolución de Revisión), se rechaza la demanda presentada por la compañía CHINA CAMC ENGINEERING CO. LTD., (CCE).

6.3.9 De conformidad con el contenido del fallo recurrido, explicado precedentemente, esta Sala no evidencia que exista falta de motivación en la decisión de la causa en análisis, pues se precisó que no se discute, ni tampoco es objeto de la controversia, ni menos aún, el Tribunal en su análisis establece juicio de valor alguno, sobre la calificación o consideración como inexistentes y/o que no se pudo verificar el hecho generador de las transacciones singularizadas en la Resolución Revisada, pues corresponden a verificaciones de control que efectuó el SRI a la compañía. Se determina que los tributos devueltos en la Resolución Revisada y considerada posteriormente como errónea, corresponden a retenciones de IVA y retenciones en la fuente de impuesto a la renta, donde la compañía CCE en calidad de agente de retención, al efectuar pagos a sus proveedores, procedió a retener y, como responsable de deuda ajena, pagó al fisco, pues los recursos retenidos no le corresponden a éste sino a quien le practicaron la retención. Se estableció además que no es controvertido que existió pago, pero si se afirma que no se justificó que éste sea indebido. No se evidencia contradicción en el análisis realizado por el Tribunal de instancia respecto a la aplicación del art. 101 LRTI, como alega la parte recurrente, sin embargo esta Sala entiende que, esto ocurre por la desafortunada redacción del párrafo citado en el numeral 6.3.8 de este fallo, mas no porque en efecto exista contradicción, pues lo que señala este párrafo en resumen, es que, cabía aplicar el art. 101 referido, para sustentar que, no se habían cumplido con los supuestos previstos en él, para que proceda la presentación de una declaración sustitutiva.

Tampoco se evidencia falta de motivación en el fallo recurrido, sino todo lo contrario, al existir valoración de hechos y subsunción a las normas de derecho que los juzgadores consideraron adecuadas para estos. Por lo expuesto no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, denunciado por el casacionista.

Finalmente es necesario señalar que lo que se evidencia es inconformidad con el análisis que llevó a una conclusión, pero esto no es suficiente para intentar corregir el contenido del fallo bajo el caso 2, pues para eso existen otros yerros en el art. 268 del COGEP que no han sido alegados.

7. Decisión

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

7.2. No casar la sentencia de 27 de septiembre del 2021, a las 08h32, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2021-00008.

7.3 Respecto a la caución rendida, el Tribunal *A quo* proceda conforme lo dispone el art. 275 del COGEP.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

NO CASAR el fallo recurrido, porque existe motivación suficiente, subsunción de los hechos al derecho y se explica por qué se llegó a una conclusión específica en el fallo de instancia; consecuentemente no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

228201463-DFE

Juicio No. 17510-2021-00008

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 3 de abril del 2024, las 12h45. VISTOS.- Encontrándose pendiente de atender el recurso horizontal de aclaración y ampliación presentado por el procurador judicial de la compañía actora y, habiéndose recibido la contestación al mismo de la autoridad tributaria correspondiente, escrito que se dispone sea agregado al proceso, y en el cual se señala que no hay nada que aclarar ni ampliar, se tiene lo siguiente: a) El recurso de aclaración y ampliación ha sido presentado de manera oportuna, de conformidad con el art. 255 del COGEP. b) Respecto a los recursos solicitados, el Art. 253 del COGEP, señala: " Aclaración y ampliación.- 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" . b) El peticionario cita un párrafo del numeral 6.3.9 del fallo de esta Sala y solicita " aclarar a quién debe reconocerse los valores de retención, por cuanto dentro de la sentencia se indica que corresponde a una deuda ajena pagada por el contribuyente. Sin embargo no ha quedado claro como correspondería la devolución de valores a los proveedores si estos han sido declarados como inexistentes. Adicionalmente… respecto de cómo se ha establecido que existe deuda ajena si las transacciones han sido declaradas inexistentes y fueron dadas de baja por el contribuyente" c) También cita otro párrafo del mismo numeral: " No se evidencia contradicción en el análisis realizado por el Tribunal de instancia respecto a la aplicación del art. 101 LRTI, como alega la parte recurrente, sin embargo esta Sala entiende que, esto ocurre por la desafortunada redacción del párrafo citado en el numeral 6.3.8 de este fallo, mas no porque en efecto exista contradicción, pues lo que señala este párrafo en resumen, es que, cabía aplicar el art. 101 referido, para sustentar que, no se habían cumplido con los supuestos previstos en él, para que proceda la presentación de una declaración sustitutiva" y solicita que se aclare cómo ha llegado la Sala a la conclusión de que " la sentencia tiene un ejercicio argumentativo completo… pues al señalar que la sentencia del Tribunal ha sido redactada de manera " desafortunada" , INTERPRETANDO lo que el Tribunal ha querido decir" . d) Finalmente solicita también ampliación del fallo: " en cuanto la Sala no se ha pronunciado respecto del actuar del Servicio de Rentas Internas al pretender cobrar el valor de retenciones sobre transacciones que han sido declaradas como inexistentes ya que esto ha sido también omitido por el Tribunal. Se

JUDICIAL O FIRMADO ICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

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

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

solicita… que la Sala amplíe bajo qué normativa legal, resulta legítimo que la Administración cobre valores por transacciones que han sido desconocidas por esta misma… ” . e) La contestación de la autoridad tributaria a los recursos horizontales, de manera sustentada señala en definitiva que: “ no se puede aclarar lo que no se ha dicho” , que “ el actor continúa cortando los párrafos de la sentencia y citando partes sin contexto que tergiversan lo resulto por su autoridad… cuando ustedes señores jueces, en las primeras seis líneas del párrafo 6.3.9. de su sentencia (que convenientemente omitió citar el actor) señalaron que en la sentencia de instancia se “ precisó que no se discute, ni tampoco es objeto de la controversia, ni menos aún, el Tribunal en su análisis establece juicio de valor alguno, sobre la calificación o consideración como inexistentes y/o que no se pudo verificar el hecho generador de las transacciones singularizadas en la Resolución Revisada, pues corresponden a verificaciones de control que efectuó el SRI a la compañía” ; que “ el actor al solicitar que se aclare cómo llega a concluir que la sentencia tiene un ejercicio argumentativo completo,está solicitando que la H. Sala se pronuncie sobre tipos de falta de motivación distintos a los alegados en su recurso de casación, o sea, solicita que se pronuncie sobre los tipos de falta de motivación por inexistencia o insuficiencia, cuando su recurso de casación se fundamentó en falta de motivación por apariencia, por el vicio de incoherencia lógica. Entonces, en vista de que en la sentencia no se analizó, ni se emitió enunciado alguno sobre los tipos de inexistencia o insuficiencia de motivación, no procede la solicitud de aclaración… ” ; y que, “ ninguno de los puntos sobre los que el actor solicita ampliación fueron controvertidos, esto se evidencia al revisar el numeral 6) del auto de 12 de abril de 2023, que estableció como único caso admitido y por ende único punto controvertido, a la causal segunda del art. 268 del COGEP, por falta de motivación por incoherencia lógica y este punto fue resuelto en la sentencia de 26 de marzo de 2024, por lo que no existe nada que ampliar y por ende el recurso de ampliación debe ser desechado.” f) Para atender estos recursos horizontales es necesario empezar precisando que esta Sala resolvió el único yerro admitido por el conjuez, esto es el caso 2 del art. 268 del COGEP, en los términos fundamentados en el recurso de casación, para lo cual se refirió al análisis realizado en el fallo recurrido de manera pormenorizada y en el numeral 6.3.9 se hace un recuento a manera de resúmen del análisis del fallo recurrido, para establecer la conclusión de la Sala bajo el caso 2. Parece que el peticionario se confunde y piensa que lo señalado en el numeral 6. 3. 9 son afirmaciones propias de la Sala de Casación, cuando realmente se está explicando lo que hicieron los juzgadores de instancia en el análisis

contenido en el fallo recurrido, para llegar a concluir que existió motivación en él. No se observa que exista oscuridad, tampoco se ha explicado cuál sería esta aparente oscuridad. g) Por otro lado, es un error del peticionario pretender afirmar siquiera que esta Sala ha interpretado, lo que efectivamente señalan los juzgadores en el fallo. Para verificar aquello, basta con dar lectura al fallo recurrido en la parte pertinente; lo que sucede es que el peticionario no se encuentra de acuerdo, situación distinta, que no basta para solicitar una aclaración, pues no existe oscuridad. h) Respecto a la ampliación solicitada, se observa que el peticionario pretende que esta Sala aborde hechos que no fueron objeto de análisis en instancia y, por otro lado, olvida que en casación, lo que se reprocha son errores de derecho y no se pueden valorar hechos, más allá de que bajo el caso 2 sólo corresponde verificar la falta de motivación alegada en el caso puntual y no analizar la corrección del fallo, como lo ha señalado la Corte Constitucional. Se evidencia que el peticionario pretende que se contesten a todas sus interrogantes, a pesar de no haber sido analizadas en instancia y por tanto no corresponde hacerlo en casación. Tal situación no configura una ampliación, menos aún si se atiende al contenido del art. 253 del COGEP que claramente establece que procede la ampliación cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas, situación que no ocurre en este caso, pues se resolvió el único yerro alegado y el peticionario no ha establecido qué es lo que no se resolvió o faltó decidir en base a la norma citada contrastada con su recurso de casación. i) Por estas consideraciones, al no configurarse los presupuestos para que proceda una aclaración y una ampliación, se rechazan los recursos. Notifíquese.-

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

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

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



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

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.