EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

J09501-2018-00306, J09501-2022-00350

Año II - Nº 312 - 56 páginas
Quito, lunes 28 de septiembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

263342105-DFE

Juicio No. 09501-2018-00306 RESOLUCION 400-2025

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 9 de junio del 2025, las 13h23. **VISTOS:** La Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), en reemplazo del doctor José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dictan sentencia de casación en el proceso No. 09501-2018-00306.

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor Wang Haijun, por sus propios y personales derechos, presenta acción de impugnación en contra de la Determinación de Control Posterior No. JRP1-2017-1470-D001 expedida el 17 de abril de 2018, por la Dirección Regional de Intervención General en uso de atribuciones delegadas por la Dirección General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (en adelante SENAE), a las declaraciones aduaneras de importación Nos. 028-2014-10-00791936, 028-2014-10-00855622 y 0282015-10-00016877 de mercancías conocidas como de ª Bazarº (fs. 24 a 30).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia, dada la renuncia parcial de la parte actora a una parte de su proposición escrita, referente al cuestionamiento al descarte del primer método de valoración, el siguiente: ª *Determinar si se aplicó correctamente el método secundario de valoración*º .

1.3. Mediante sentencia dictada el 2 de octubre de 2018, las 16h49, el Tribunal de instancia

resuelve declarar con lugar la demanda y deja sin efecto la determinación de control posterior impugnada, sin que se disponga el pago de indemnizaciones, intereses ni costas (fs. 161 a 162).

1.4. La abogada María Paulina Rojas Jaramillo, procuradora judicial debidamente legitimada del Director general del SENAE, interpone recurso extraordinario de casación el 18 de octubre de 2018 (fs. 164 a 172) en contra de la referida sentencia del 2 de octubre de 2018 (notificada el 3 de octubre de 2018) y mediante auto dictado, por el Tribunal de instancia de 23 de octubre de 2018, las 11h58 (fs.173), se lo declara oportuno, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 19 de enero de 2024, las 13h37, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjueza Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la entidad aduanera recurrente, por el ***caso quin*to** del art. 268 del COGEP, por los vicios de: **(a)** ***falta de aplicación*** del art. 63 de la Resolución No. 1684, ª Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión No. 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadasº de la Comunidad Andina de Naciones (anterior art. 62 de la Resolución No. 846 de la CAN; y, **(b)** ***errónea interpretación*** del art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (en adelante COPCI) (fs. 9 a 11).

2. Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación de conformidad con lo dispuesto en los arts. 184.1 de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE); 184, 185, segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial (en adelante COFJ) y 269 del COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de **17 de abril del 2024, las 10h34**, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

2.3. Mediante Resolución No. 003-2021, de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispone dar cumplimiento al mandamiento de ejecución que expide el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463 y ratifica la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente. Además, con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designa a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.4. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero de 2021, integra la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, que dicta el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB, de 19 de febrero de 2021.

2.5. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, llevada a cabo el día **jueves 5 de junio 2025, las 14h45**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La autoridad demandada en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, la sentencia recurrida incurre en el ***caso 5*** del art. 268 del COGEP por los vicios de: ***falta de aplicación*** del art. 63 de la Resolución No. 1684 ª Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión No. 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadasº de la CAN; y, ***errónea interpretación*** del art. 225 COPCI, por cuanto, a su criterio, el Tribunal de instancia no valora, de forma adecuada la prueba del importador en el proceso de control posterior, en aplicación del Tercer Método de Valoración - Mercancías Similares, que se orienta a justificar el valor de transacción de las mercancías en la rectificación de tributos, así como tampoco se analiza que la información que consta en los bancos de datos es de carácter confidencial.

4.1.1. Añade que, si bien la sentencia de instancia reconoce que el actor no presenta pruebas que fundamenten la correcta aplicación de los métodos secundarios en el proceso de control posterior que efectúa el SENAE a las importaciones mediante DAIs No. 028-2014-10-00791936, 028-2014-10-00855622 y 028-2015-1000016877; no obstante, en el análisis de la aplicación del 3er. método de valoración y, con referencia a la información contenida en la base de datos del SENAE, señala que, no se motiva en la rectificación de tributos lo que corresponde a la identificación de los referentes que se utilizan para la modificación del valor en aduana de las mercancías en función de los métodos secundarios de valoración. Sin embargo, no se examina que el SENAE no puede revelar el contenido de su base de valor, pues es información reservada y protegida y no puede revelarse por la autoridad aduanera sin la expresa autorización de la persona o del gobierno que la haya proporcionado, salvo orden judicial, por tanto, se incumple con el art. 63 numerales 2 y 4 de la Resolución Nro. 1684 de la Comunidad Andina de Naciones.

4.1.2. Señala que, si existen motivos para descartar el 1er. Método de Valoración (Valor de la Transacción), conforme con el art. 17 de la Decisión No. 571 de la CAN, por lo que, se procede a la aplicación de los métodos secundarios de valoración, mediante la utilización de la información de transacciones comerciales que se encuentran en la base de datos del SENAE la que, según el art. 63.4 de la Resolución 1684 tiene el carácter de ª confidencialº.

4.1.3. Añade, que la citadas disposiciones son claras con respecto a la calidad de

ª información confidencialº de la base de datos del SENAE, por lo que, si el Tribunal de instancia, pretendió revisar la motivación del acto que sirve de antecedente a la resolución impugnada, debió aplicar la mentada disposición que establece que, el sujeto pasivo debe solicitar por orden judicial la revelación de los refrendos que se utilizan para el ajuste de valor de la base de datos del SENAE sin que, en el presente caso, la parte actora demuestre que los comparables hayan sido mal aplicados. Es decir, no se realiza un análisis de la comparación de la mercancía ni de la prueba de la parte actora que demuestre el error del SENAE al aplicar el 3er. método de valoración, sino que, por el contrario, se limita a señalar, de forma errada, que la falta de identificación de las mercancías que se utilizan como comparables constituye falta de motivación.

4.1.4. Concluyen que, la determinación de control posterior del SENAE es motivada pues el acto administrativo impugnado y su antecedente señalan las disposiciones legales en la que se funda su decisión, así como la pertinencia de la aplicación de dichas normas de derecho y métodos de valoración con relación a los hechos, los que se amparan en la confidencialidad de la base de valor de la aduana y la obligación de sus funcionarios de guardar reserva; sin embargo, los juzgadores, de forma desatinada, manifiestan que, al no existir transparencia en la información comercial que se utiliza como referencia para la determinación del valor en aduana de las mercancías, esta se torna inmotivada, afirmación que carece de sustento ya que, si bien es cierto que es necesario la motivación de los actos administrativos, este deber no se afecta por el hecho de que en la resolución impugnada o en su antecedente la rectificación de tributos, no aparezca la divulgación de la información comercial con la que la administración tributaria aduanera realiza la comparación del valor de las mercancías, pues esta tiene el carácter de confidencial.

4.1.5. Concluye que, todo ello incide de forma trascendente en el fallo, ya que se declara con lugar una demanda en la que el actor jamás justifica la veracidad de los valores que se declaran en aduana, ni desvanece las inconsistencias en el proceso de control posterior, ª *ni mucho menos aportó pruebas dentro del presente procesoº* , lo que trae consigo la invalidez de la Rectificación de Tributos No. JRP1-2017-1470-D001 y ocasiona un perjuicio a los intereses del SENAE, pues se dejan de percibir valores por concepto de tributos al comercio exterior con recargo del 20%.

4.1.6. Sobre la **errónea interpretación** del art. 225 del COPCI señala que, si bien el Tribunal de instancia se refiere a dicha disposición en su fallo, sin embargo, la entiende de forma errada al señalar que ª*la base de datos en su globalidad y la confidencialidad no aplica a quien es afectado por el dato extraído de esa base de datos*º, y pretende crear un caso adicional en el que no aplicaría la confidencialidad de la base de datos a los dos que contempla el ordenamiento jurídico comunitario. Además, agrega que la valoración que realiza la SENAE no afecta, bajo ningún concepto, a los administrados.

4.1.7. Asimismo, manifiesta que el art. 225 del COPCI es claro en indicar que la información que reposa en la Base de Datos del SENAE es protegida y restringida para efectos de realizar las acciones de control, con el fin de garantizar los distintos niveles de control e indicadores de riesgos, sin que exista ninguna lesión al administrado. Por ello, si los juzgadores querían verificar la legalidad de la rectificación y su motivación debieron aplicar dicha normativa conforme con su adecuado entendimiento. Puntualiza que, la aplicación del 3er. método de valoración permite al SENAE determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, a base de los ajustes necesarios para equiparar el precio de venta de las mercancías importadas al valor que, de acuerdo con la ley, se debía alcanzar, los que, conforme queda indicado, son confidenciales.

4.1.8. Concluye que, si el Tribunal hubiera interpretado correctamente el art. 225 del COPCI habría concluido que, una vez que se identificaron en la base de datos los comparables que señala la normativa comunitaria para la aplicación del 3er. método, se hubiera corroborado la correcta aplicación de dicho método secundario por el SENAE, quien estaba en la obligación de ªidentificarº dentro de su base de valor, los datos comparables y no como pretende el Tribunal indicar que se debía ªrevelarº dicha información confidencial y restringida al interpretar erróneamente la norma acusada.

4.1.9. Consecuencia de este error trascendental, es que los juzgadores declaran con lugar la demanda del actor pese a que no justifica la veracidad de los valores declarados en aduana por sus mercancías, ni desvanece las inconsistencias que se encuentran en los documentos que se presentan en el control posterior, pese a que el SENAE ª*demostró que los comparables aplicados fueron los adecuados*º, lo que conlleva a que se declare la invalidez de la Rectificación de Tributos No. JRP1-2017-1470-D001 y ocasiona un perjuicio a sus

intereses pues se dejan de percibir valores por concepto de tributos al comercio exterior con el recargo del 20%. Por ello, solicita que se case el fallo.

4.2. Contestación al recurso admitido. El señor Wang Haijun, por sus propios derechos, dentro del término que se concede en el auto de calificación, contesta el recurso propuesto por el SENAE recurrente (fs. 13 a 14) y señala que son erradas las formulaciones de la autoridad tributaria que insiste en la ***falta de aplicación*** del art. 63 de la Resolución No. 1684 y ***errónea interpretación*** del art. 225 COPCI, porque considera que la base de datos del SENAE es confidencial y, por lo tanto, los contribuyentes no tienen derecho a conocer que parámetros se utilizan para el reajuste de los valores declarados en sus importaciones, a efectos de aplicación de métodos secundarios de valoración.

4.2.1. Recalca que, el precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución No. 07-2022 que expide la Corte Nacional de Justicia señala: *ª La confidencialidad de la información contenida en la base de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador - SENAE es relativa en tanto es factible que sea puesta en conocimiento del administrado no únicamente previa autorización judicial sino también cuando facilite la correcta aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMC en sede administrativaº* .

4.2.2. Concluye manifestando que, constan como hechos probados en el numeral 7.4.6, que: *ª [¼] la prueba practicada por el actor, en función de la documentación que fue entregada por la parte demandada con posterioridad a la audiencia preliminar, permite inferir que existen diferencias en cantidades (confrontando la mercancía nacionalizada por el importador con los comparables), los cuales también se reflejan de la confrontación del cuadro 2, con los cuadros 3, 4 y 5 del informe preliminar de resultados, practicada por la demandada [¼]º ,* los que, conforme con la naturaleza del recurso de casación, no se pueden volver a analizar. Por ello, solicita no casar el fallo recurrido.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el ***caso 5*** del art. 268 del COGEP, por el vicio de ***falta de aplicación*** del art. 63 de la Resolución No. 1684

ª Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión No. 571 Valor Aduanero de las

Mercancías Importadasº de la CAN (anterior art. 62 de la No. 846 de la CAN); y, ***errónea interpretación*** del art. 225 COPCI.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. Caso del recurso de casación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso *quinto* del artículo 268 del COGEP, que dispone:

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

El caso quinto contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Adicionalmente, este caso tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. En cuanto a sus elementos de configuración, se requiere la presencia de dos elementos: el *primero*, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el *segundo*, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.2. Alcance doctrinario del vicio propuesto. Luis Tolosa Villabona (*Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 361), sobre la ***falta de aplicación*** señala:

> *ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye @a infracción directa típica©por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto [¼]º .*

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

Por su parte, dicho autor, sobre la ***errónea interpretación*** sostiene:

> *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* (Luis Tolosa Villabona*, Teoría y Técnica de la Casación,* Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 359-361*)*.

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

> **<u>Resolución No. 1684 ª Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 Valor Aduanero de las Mercancías Importadasº de la Comunidad Andina de Naciones (Anterior Art. 62 de la Resolución 846 de la CAN)</u>**
>
> *ª **Artículo 63.** Obligación de suministrar información- **1.** Para comprobar y/o determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, el importador o cualquier persona directa o indirectamente relacionada con las operaciones de importación de las mercancías de que se trate o con las operaciones posteriores relativas a las mismas mercancías, así como cualquier otra persona que posea los documentos y datos de la Declaración en Aduana de las mercancías importadas y de la Declaración Andina del Valor, estarán obligados a suministrar de manera oportuna, la información, documentos y pruebas que a tal efecto le sean requeridos por la Autoridad Aduanera, en la forma y condiciones establecidas por las legislaciones nacionales. **2.** En aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 del*

*Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la información suministrada, que por su especial naturaleza, sea confidencial o aportada con ese carácter, no será revelada por la Autoridad Aduanera sin la expresa autorización de la persona o del gobierno que la haya proporcionado, salvo orden de autoridad judicial**. 3.** Los documentos privados como son, los contratos, en especial los de compraventa, de propiedad intelectual, de licenciamiento, de distribución, entre otros, y en general, la información relativa a la negociación e importación de la mercancía, por su naturaleza serán considerados confidenciales y no podrán ser hechos públicos, sujetándose a lo dispuesto en el inciso anterior. **4.** La información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos a los efectos de valoración aduanera a que se refiere el artículo 25 de la Decisión 571, así como los valores que se encuentren en proceso de investigación o estudio por la Administración Aduanera, constituyen información confidencial, sujetándose a lo señalado en el numeral 2 del presente artículo.º*

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI)

*ª **Art. 225.- Base de datos.-** El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y el Servicio de Rentas Internas, cuando éstas lo requieran, tendrán libre acceso y sin restricciones, ya sea vía informática o física, y en forma permanente y continua, a toda la información de las actividades de comercio exterior que repose en los archivos y bases de datos del Banco Central del Ecuador, Policía de Migración, Registro Civil, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Superintendencias, Agencia de Calidad del Agro, Instituto Ecuatoriano de Normalización, Registro Mercantil, Unidad de Inteligencia Financiera y demás entidades que participan en el comercio exterior ecuatoriano directa o indirectamente. Los servidores públicos que no entreguen la información o que pongan obstáculos o interferencias para obtenerlas, serán sancionados con la destitución de sus cargos. El contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida, su acceso no autorizado o la utilización indebida de la información contenida en ella, será sancionado conforme el Código Penal.º*

6.4. Caso SUB JUDICE a resolver .- A continuación, se procede a analizar el recurso

propuesto por la parte recurrente al amparo del *caso 5* del art. 268 del COGEP, por los vicios de *falta de aplicación* del art. 63 de la Resolución No. 1684, ª Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión No. 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadasº de la CAN (anterior art. 62 de la Resolución No. 846 y *errónea interpretación* del art. 225 del COPCI, por considerar que los jueces de instancia valoran, de forma errada, la información comercial que se utiliza como referencia para la determinación del valor en aduana de las mercancías mediante la aplicación del tercer método de valoración por parte de la administración aduanera, la que se encuentra en la base de datos del SENAE que tiene el carácter de ª confidencialº, por lo que, no puede revelarse, sino por expresa autorización de quien la proporciona o, en su defecto, por orden judicial.

6.4.1. Es pertinente señalar que, cuando se invoca el caso 5 del art. 268 del COGEP, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia debe verificar si la sentencia que emite el Tribunal 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 se aceptan por las partes procesales, de tal manera que, no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas. Asimismo, el cargo abarca únicamente infracciones a normas sustantivas o precedentes jurisprudenciales obligatorios.

6.4.2. Una vez que se define el objeto de la controversia que consiste en *ª Determinar si se aplicó correctamente el método secundario de valoraciónº* y teniendo en cuenta que el caso que se invoca parte de la aceptación de los hechos probados y aquellos no controvertidos, se identifican los siguientes:

a) En la rectificación de tributos impugnada, se descarta el primer método de valoración (precio de transacción). Se deja constancia que el actor desistió de la impugnación de este punto de controversia. **b)** De igual manera, se descarta el segundo método de valoración (valor de transacción de mercancías idénticas) ya que, de las subpartidas determinadas: descripción, marca, modelo y origen, no se encuentran registros que cumplan con tales características, pues el sujeto pasivo importó ª Bazarº de marca comercial sin prestigio comercial, sin modelos y no se cuenta con las características y especificaciones necesarias para constatar que las mercancías que conforman el banco de datos sean iguales a las mercancías objeto del presente estudio. **c)** En aplicación del 3er. método (mercancías

similares), se efectúa la rectificación de los tributos declarados por la mercancía importada. **d)** Las condiciones que debe cumplir el comparable que se aplica para fijar el valor de aduana, se obtiene de la prueba que practica el actor, en función de la documentación que entrega la parte demandada, la que permite inferir que existen diferencias en cantidades (confrontando la mercancía nacionalizada por el importador con los comparables), las cuales también se reflejan de la confrontación del Informe Preliminar de Resultados, practicada por el SENAE. **e)** Los precios distintos por volumen de mercancías no necesariamente se reflejan en las facturas a manera de descuento, pues bien podría hacerse constar en la factura como precio unitario el valor que corresponda al nivel comercial o al volumen de venta; las importaciones que se toman como comparables, se detallan que los precios no tenían variación por volumen. **f)** En el acto impugnable no se explica ni se identifica de qué forma se hizo el comparable, pues no constan las características específicas de comparabilidad entre la mercancía observada y la de la base de datos, lo que deviene en falta de motivación.

6.4.3. Con estos hechos que aparecen como probados o no controvertidos en la sentencia, el Tribunal de instancia en el considerando 7.4.9 señala que, incluso, en el evento de que pudiera establecerse que los comparables que se emplearon fueron los adecuados, el Tribunal de instancia debe establecer si el hecho de no haber identificado plenamente los comparables en la rectificación de tributos o en la resolución impugnada constituye falta de una debida aplicación del Tercer Método de Valoración, para lo cual establece que los arts. 225 del COPCI y 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, tienen relación con la base de datos en su globalidad y señalan que la confidencialidad no aplica a quien es afectado por el dato extraído de esa base de datos; caso contrario, una persona afectada por un acto administrativo donde no se identifica el comparable, va a tener que presentar una demanda judicial que no va a poder fundamentar, al no contar con la información que permita constatar la veracidad y fuente de obtención de los datos que permitan argumenta si se aplicó bien o mal este método secundario de valoración.

6.4.4. En virtud de ello, considera que la rectificación de tributos deja de motivarse en lo que corresponde a la ª *identificación de los referentes empleados para la modificación del valor en aduana de las mercancías en función de métodos secundarios de valoración*º, conforme

con art. 41 del Reglamento Comunitario de la Decisión No. 571 contenido en la Resolución No. 1684 de la CAN. La referencia a que se ª *accedió a una base de datos, sin identificar los refrendos de cada uno de los referentes que se aplican*º, tornan inadecuados los requisitos que se establecen en la normatividad comunitaria para la aplicación de métodos secundarios de valoración, ya que los montos fijados por la administración tributaria no podrían ser contrastados ni cuestionados, lo que impide que el importador verifique que el comparable es real (no ficticio) y que corresponde a una importación similar en calidad, condiciones, fecha de importación, cantidad, origen, etc.; así como, en caso de que existan diferencias en cantidades y/o nivel comercial, que se cumplen las condiciones referidas en el comentario 10.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA; y, por tanto, ª *no tendría el importador la oportunidad de controvertir la procedencia de la aplicación de esos comparables por parte de la administración aduanera*º, lo que ocasiona indefensión. Además, el identificar posteriormente los comparables torna al acto administrativo carente de motivación.

6.4.5. Al respecto, los arts. 63, numerales 2 y 4 de la Resolución No. 1684, ª Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión No. 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadasº de la CAN y 225 del COPCI, son disposiciones que se refieren a la confidencialidad de la información constante en las bases de datos del SENAE y no guardan relación con el motivo de la decisión judicial para haber aceptado la demanda, por lo que, incluso en el evento de que se verificaran los yerros, en nada cambiaría el fondo del asunto, ya que es un hecho probado en instancia, que no existió motivación en el acto impugnado, lo que generó indefensión.

6.4.6. En este contexto, esta Sala de Casación no encuentra que exista una *errada interpretación* del art. 225 del COPCI pues el Tribunal de instancia le asigna a dicha disposición el sentido y significado que le corresponde, esto es, que el contenido de las bases de datos del SENAE es información protegida y, de conformidad con el art. art. 63, numerales 2 y 4 de la Resolución No. 1684 su utilización es factible no solo previa autorización judicial sino también cuando facilite la correcta aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, con el fin de permitir el ejercicio del derecho de defensa del administrado, conforme los principios de debido proceso en su faceta de motivación en los términos del art. 76.7.l) de la

CRE.

6.4.7. Esta Sala de Casación, sobre los puntos en disputa, en varios fallos reiterativos es clara y contundente en señalar que, en materia aduanera, el alcance de la confidencialidad de la información que se encuentra en la base de datos del SENAE sobre los contribuyentes tiene sus límites en función de los derechos de los administrados, en tal virtud, no puede alegarse falta de aplicación del art. 63 de la Resolución No. 1684 de la CAN cuando el juzgador de instancia establece procesalmente que la administración aduanera pretende justificar la falta de revelación de los datos comparables aplicables al 3er. Método con mercadería ª similarº, amparándose en una presunta confidencialidad de la información. Consideración que coincide con lo resuelto por esta Sala en más de triple fallo reiterativo, lo cual ha servido para que el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 07-2022, publicada en el Registro Oficial Nro. 190 de 16 de noviembre de 2022, declare como precedente jurisprudencial obligatorio el siguiente punto de derecho: ª *La confidencialidad de la información contenida en la base de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador SENAE es relativa en tanto es factible que sea puesta en conocimiento del administrado no únicamente previa autorización judicial sino también cuando facilite la correcta aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMC en sede administrativaº* .

6.4.8. Por las razones expuestas, al no evidenciarse la falta de aplicación del art. 63 de la Resolución No. 1684 de la CAN y errónea interpretación del art. 225 del COPCI, conforme con el caso 5 del art. 268 del COGEP, el recurso no procede y se lo rechaza.

7. Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia de 2 de octubre de 2018, las 16h49, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación 09501-2018-00306.

7.3. Sin costas.

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

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

Resumen de fácil comprensión

No prospera el recurso de casación que plantea el SENAE por los vicios de falta de aplicación del art. 63 de la Resolución No. 1684 de la CAN y errónea interpretación del art. 225 del COPCI, conforme con el caso 5 del art. 268 del COGEP, que tratan de la confidencialidad de la información de la base de datos del SENAE, porque en el fallo de instancia se llega a la conclusión de dejar sin efecto el acto impugnado, por falta de motivación; consecuentemente, dichas normas no inciden en la decisión de la causa. Además, el precedente jurisprudencial obligatorio que se contiene en la Resolución No, 07-2022, del pleno de la CNJ considera que: *ª La confidencialidad de la información contenida en la base de datos del SENAE es relativa en tanto es factible que sea puesta en conocimiento del administrado no únicamente previa autorización judicial sino también cuando facilite la correcta aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMC en sede administrativa.º*

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

265417679-DFE

Juicio No. 09501-2018-00306

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 1 de julio del 2025, las 16h10. **PRIMERO:** Mediante providencia de 12 de junio de 2025, las 14h02, se corrió traslado con el pedido de aclaración del Abg. Emilio André Gortaire Cazón, por los derechos que representa en calidad de procurador judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. Dentro del término concedido para el efecto, el Abg. Romualdo Javier Salazar Carreño en calidad de procurador judicial del señor Wang Haijun, con escrito de 16 de junio de 2025, las 09h54, da contestación al traslado que se lo ha hecho.

Para resolver la pretensión del representante de la entidad tributaria recurrente, se considera:

SEGUNDO: En el recurso horizontal de aclaración, pide lo siguiente: ª 1. *En el considerando 6.4.5. del fallo la Sala afirma que los artículos 63 numerales 2 y 4 de la Resolución No. 1684 de la CAN y 225 del COPCI ª no guardan relación con el motivo de la decisión judicial para aceptar la demandaº , se aclare cual es el fundamento normativo -entonces- sobre la que reposa la decisión del Tribunal de instancia para declarar con lugar la demanda, esto es, la vulneración del derecho a la defensa y la falta de motivación de la Rectificación de Tributos. 2. Teniendo en cuenta que la Sala afirma que la motivación es un hecho probado y no controvertido conforme a los considerandos 6.4.2. f), 6.4.3. y 6.4.5. del fallo, se aclare en que numeral o inciso del considerando 6 de la sentencia de instancia (la relación de los hechos probados, relevantes para la resolución) se la establece como tal, conforme a las pruebas admitidas y actuadas por la parte actora y demandada. 3. En relación al numeral que antecede y conforme al resumen de fácil comprensión que forma parte de la sentencia de casación, la Sala establece que ª en el fallo de instancia se llega a la conclusión de dejar si efecto del acto impugnado, por falta de motivación;º , ante la referida contradicción, se aclare si la falta de motivación es un hecho probado o una conclusión del Tribunal de instancia. 4. Respecto al considerando 6.4.6 del fallo de casación, toda vez que la Sala comparte el criterio con el Tribunal de instancia sobre el sentido y alcance del artículo 225 del COPCI, se aclare a las partes si al establecer que ª su utilización es factible no solo previa autorización judicial sino también cuando facilite la correcta aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMCº el enunciado ª facilitº implica que el SENAE debió (y debe) revelar la información de la base al importador inmediatamente después de descartar el primer método de valoración, es decir, aclarar si por ª facilitarº se debe entender que la norma abarca un tercer supuesto de hecho para la revelación de la base de datos del SENAE, mismo que sería la aplicación de los métodos secundarios de valoración en sede administrativa, puesto que en todos los casos que se utilicen los mismos, necesariamente se utilizará la base de datos en la comparación con mercancías idénticas o similares. El Tribunal aplicó o no aplicó el artículo 63 de la*

Resolución No. 1684 de la CAN, en relación al considerando 6.4.7 del fallo casacional.º **2.1.** El Abg. Romualdo Javier Salazar Carreño en calidad de procurador judicial del señor Wang Haijun, actor en instancia, con escrito de 16 de junio de 2025, las 09h54, da contestación al pedido del contribuyente da contestación al pedido del contribuyente que en su parte principal se fundamenta en los siguientes aspectos: *ª (¼) La sentencia dictada por la sala especializada de lo contencioso tributario es clara y se refiere en todas sus partes a las alegaciones formuladas por el recurrente en su escrito de casación, así como a la causal admitida por el conjuez competente. No se puede, como lo pretende el peticionario, a pretexto de aclaración, que sus señorías se pronuncien respecto de lo manifestado en el escrito que se ha puesto en su conocimiento. En consecuencia, al no existir nada que aclarar, pues el fallo es sumamente claro y entendible, solicito se sirvan rechazar por improcedente, la solicitud de aclaración planteada.º*

TERCERO: RESOLUCIÓN.- 3.1. El recurso de aclaración se encuentra previsto en el artículo 253 del Código Orgánico General de Procesos, que dispone: *ª 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.º ;* por su parte, el artículo 255 segundo inciso del Código ibidem, establece que: *ª La solicitud de aclaración o ampliación deberá expresar con claridad y precisión las razones que la sustenten, de no hacerlo, se la rechazará de plano.º* **3.2.** Bajo este precepto normativo, considerando que no se trata de un recurso que permita refutar, cuestionar o controvertir nuevamente los aspectos ya resueltos en la sentencia u otros ajenos a la Litis, esta Sala de Casación, revisada nuevamente la sentencia emitida por esta Sala el 9 de junio de 2025, las 13h23, se verifica que la misma contiene los argumentos y fundamentos con los que se resolvió, se han expuesto de manera clara y sencilla sin que se observe alguna deficiencia o error que deba ser subsanado, pues su redacción no es ininteligible o existe vaguedad en su alcance que permita interpretaciones equivocadas de lo decidido.

CUARTO.- Además, atender lo solicitado por el recurrente constituye un cambio de criterio en el razonamiento efectuado por este Tribunal de jueces, lo cual de conformidad con el art. 100 del COGEP está totalmente vedado. Con lo expuesto, al no existir oscuridad alguna que aclarar, se rechaza el pedido efectuado por el procurador judicial del Servicio de Rentas Interna.

VOTO SALVADO.- DR. JOSÉ SUING NAGUA, Juez Nacional integrante de la Sala, salvo el voto en el presente auto, por cuanto no participé ni en la audiencia de casación ni en el fallo del cual se pide aclaración y ampliación, por tanto firmo por obligación legal. Notifíquese y devuélvase.-

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

263351202-DFE

Juicio No. 09501-2022-00350 RESOLUCION 401-2025

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 9 de junio del 2025, las 14h21. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), en reemplazo del doctor José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dictan sentencia de casación en el proceso No. 09501-2022-00350.

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor Líder Wilson Anchundia Anchundia, gerente general de la compañía DAMMTOR S.A., presenta acción de impugnación en contra de la Liquidación de Pago por Diferencias No. 09202206500669807, del 22 de abril de 2022, suscrita por la señora Gabriela Germania Orellana Rosero, Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI) (fs. 277 a 284).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *"1) Verificar si corresponde dar de baja a las glosas impuestas por la administración tributaria conforme lo solicita la parte actora, es decir si se logran justificar las glosas emitidas por el Servicio de Rentas Internas; y, 2) Verificar si la resolución del reclamo administrativo y el acta de determinación se encuentran debidamente motivados y si se ha respetado el derecho a la defensa del contribuyente."*

1.3. Mediante sentencia dictada el 6 de junio de 2023, las 10h40, el Tribunal de instancia

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por DIEGO PATRICIO GORDILLO CEVALLOS C=EC L=QUITO CI 0501385058

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

declara parcialmente con lugar la demanda y modifica el estado de algunas glosas en cuanto a su monto, ratificando *alguna de las glosas* y dando de baja otras de conformidad con cada uno de los numerales del considerando 7.3, para lo cual, el SRI a base de lo dispuesto en dicho considerando volverá a efectuar la liquidación del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio económico del año 2018 de la compañía Dammtor S.A., sin que se disponga el pago de indemnizaciones, intereses ni costas (fs. 725 a 738).

1.4. El Mgs. Carlos Vicente Marín Quijije, Director Zonal 8 del SRI, el 18 de julio de 2023, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 745 a 755) en contra de la sentencia del 6 de junio de 2023, recurso que, mediante auto de 21 de julio de 2023, las 14h18 (fs. 757), se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 14 de febrero de 2024, las 07h50, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la parte demandada, por los siguientes casos del art. 268 del COGEP: **(a)** ***Segundo***, por el vicio de **falta de motivación** de la sentencia, infringiendo el art. 76.7.l) de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE) por: **(a.1)** *Glosa al casillero 861*, por omitirse la especificación de la fuente de la información de la que habría revisado los saldos de crédito tributario de las compañías absorbidas y absorbente. **(a.2)** *Glosa al casillero 857*, por omitirse la identificación de la documentación de la que pudo verificar los valores retenidos. ***(b) Quinto***, por el vicio de ***errónea interpretación*** de los arts. 27, 44 y 74 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante RLRTI), con relación a las glosas de los casilleros 7004, 7188, 7191, 7197, 7242, 7269, 7041, 7044 y 7047, así como la subglosa que se analiza en el apartado 7.3.2.1. de la sentencia.

2. Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de 17 de abril de 2024, las 11h26, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

2.3. Mediante Resolución No. 003-2021, de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispone dar cumplimiento al mandamiento de ejecución que expide el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, y ratifica la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designa a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.4. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero de 2021, integra la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, que se ratifica mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, que dicta el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB, de 19 de febrero de 2021.

2.5. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de

solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, llevada a cabo el día **jueves 5 de junio 2025, a las 11h00**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El ente de control tributario en el escrito de casación y en la audiencia llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia de instancia se incurre en los siguientes casos del art. 268 del COGEP: ***2***, *por el vicio de falta de motivación* de la sentencia con relación a las g*losas a los casilleros 861* y *857; y,* ***5*** por el vicio de *errónea interpretación* de los arts. 27, 44 y 74 del RLRTI, con respecto a las glosas de los casilleros 7004, 7188, 7191, 7197, 7242, 7269, 7041, 7044 y 7047, y la subglosa que se analiza en el numeral 7.3.2.1. de la sentencia.

4.2. Sobre el ***caso quinto*** por el vicio de errónea interpretación, el casacionista señala que el Tribunal de instancia se funda en la deducibilidad de costos/gastos en un proceso de fusión por absorción, por la subglosa por facturas de compras de mercadería que aparecen a nombre de Basquiat S.A., Bucjen S.A. y Pailzat S.A., y añade que esta motivación es en la que se sustenta también para analizar otras subglosas; a continuación, señala que la sentencia considera que no se transgreden los arts. 27, 44 y 74 del RLRTI; pues en el texto de dichas normas en ninguna parte se establece que si las facturas de costos o gastos continúan emitiéndose a nombre de las compañías absorbidas ese gasto no sea deducible, mientras se estén cumpliendo las formalidades *ad probationem*.

4.3. Insiste en que existe una errónea interpretación de los arts. 44 y 74 del RLRTI, pues según el Tribunal, dichas normas no mencionan nada con respecto a que se prohíba la emisión de facturas que soporten costos/gastos a nombre de las compañías fusionadas y como no mencionan eso, no se las transgreden, menos aún, cuando se cumplen con formalidades *ad probationem*.

4.4. Por ello, considera que la interpretación que realiza el Tribunal es incorrecta, pues el mentado art. 44 indica que, únicamente ª para efectos tributariosº, las absorciones de compañías surtirán efectos, a partir del ejercicio anual en que sea inscrita en el Registro

Mercantil dicha absorción; dicho artículo indica que, hasta que ocurra la inscripción las sociedades fusionadas deberán seguir cumpliendo sus obligaciones y registrando independiente sus operaciones. Además, la referida disposición dispone que, una vez inscrita la absorción en el Registro Mercantil la compañía absorbente procederá a la consolidación de los balances de las compañías fusionadas con corte a la fecha de inscripción, por el período comprendido entre el 1 de enero del ejercicio fiscal en que se inscribió la fusión y la fecha de dicha inscripción. En resumen, la disposición ordena que, para efectos tributarios hasta que ocurra la inscripción (de la fusión por absorción) en el Registro Mercantil, las sociedades absorbidas seguirán cumpliendo sus obligaciones y registrando ª independientementeº sus transacciones; posterior a la inscripción, lo que la sociedad absorbente debe realizar es la consolidación de los balances de las compañías fusionadas.

4.5. Por su parte, el art. 74 del mismo Reglamento dispone que, en caso de fusión por absorción antes de la finalización del ejercicio impositivo, las sociedades deben presentar su declaración anticipada de IR, lo que implica que las compañías deben consignar toda la información sobre sus transacciones y que una vez que se realice la declaración se habilita el trámite de inscripción de la fusión en el Registro Mercantil y la cancelación del RUC. Además, el art. 44 del RLRTI añade que, posterior a la inscripción en el Registro Mercantil lo único que se realizará por la absorbente, para ª efectos tributariosº, es la consolidación de los balances de las compañías fusionadas.

4.6. Por ello, si las compañías debían hasta la fecha de inscripción de la escritura de fusión por absorción en el Registro Mercantil, realizar sus transacciones de manera independiente y cumplir con sus obligaciones tributarias, y una vez inscrita dicha absorción la absorbente debía consolidar los balances, no podían realizarse transacciones por las compañías fusionadas, pues se debe recordar que los comprobantes de venta tienen por finalidad acreditar las transacciones, por lo que, le era permitido que se asuman facturas que fueron emitidas con fecha posterior, cuando ya las compañías se encontraban disueltas.

4.7. Ahora bien, con respecto de las transacciones que el Tribunal de instancia indica que se realizan antes de la fecha de inscripción en el Registro mercantil, el art. 74 del RLRTI establece que las sociedades absorbidas deben presentar su declaración anticipada de IR (donde constan los costos y gastos declarados de cada compañía absorbida) y luego se

procede al trámite de la inscripción en el Registro Mercantil, y que la compañía absorbente (Dammtor S.A.) lo único que debía consolidar son los balances. Por su parte, el art. 44 del RLRTI indicaba que hasta antes de la inscripción las compañías absorbidas debían seguir realizando sus transacciones de forma independiente y que, una vez que se consoliden los balances, no cabe que la compañía absorbente pretenda deducirse costos y gastos en su declaración de IR, pues dicha información se encontraba ya incluida en los balances de las compañías absorbidas, más aún si se considera que las compañías realizan su declaración de IR con anterioridad a la fecha de la inscripción en el Registro Mercantil.

4.8. Por su parte, sobre el art. 27 del RLRTI que se acusa de erradamente interpretado, se señala que son deducibles los costos y gastos necesarios que se causen en el ejercicio económico y que tengan vinculación directa con la actividad económica, debiendo estar sustentados en comprobantes de venta, escapando de la interpretación del Tribunal que dichas transacciones deben corresponder a quien, efectivamente, las realiza, concomitantemente con los arts. 44 y 74 del RLRTI. No obstante, los juzgadores se abstraen de realizar una interpretación correcta de dichas normas jurídicas pues, una vez inscrita en el Registro Mercantil la fusión, resulta contrario a dicha normativa que se realicen transacciones y se emitan facturas a nombre de las compañías fusionadas y, menos aún, que pretenda deducirse la compañía absorbente.

4.9. Concluye que, si el Tribunal hubiera interpretado correctamente dichas disposiciones jurídicas se hubiera percatado que, una vez inscrita la resolución de absorción en el Registro Mercantil, las compañías Basquiat, Bucjen y Pailzat no podían realizar transacciones por las cuales se emitieran comprobantes de venta ya que, posterior al 24 de enero de 2018, ya se cumplían los efectos jurídicos con respecto a la absorción de las referidas compañías fusionadas por absorción, por lo que, ya no existían dichas compañías y únicamente tenía existencia jurídica la compañía Dammtor S.A. Por otra parte, sobre las transacciones que se realizan con anterioridad al 24 de enero de 2018 y por las que se generan facturas a nombre de las compañías absorbidas, tampoco podía la compañía absorbente realizar su deducción, ya que los mencionados artículos establecían que previo a la inscripción en el Registro Mercantil (24 de enero de 2018), las compañías absorbidas debían presentar sus declaraciones de IR y con la consolidación de las bases que realiza la absorbente no cabía que Dammtor S.A. en su

declaración de IR los haga deducibles.

4.10. Con relación al ***caso segundo*** del art. 268 del COGEP, por la existencia de *falta de motivación* en la sentencia, con respecto a las glosas de los casilleros 861 y 857 de la declaración de IR 2018, se señala que sobre la glosa sobre crédito tributario de años anteriores, el Tribunal de instancia indica que revisa los saldos de crédito tributario de las compañías absorbidas y de la absorbente, pero no establece cuál es la fuente de la información sobre la cuál se realiza la revisión, lo que conlleva a la falta de motivación, así como tampoco existe una subsunción de los hechos con el derecho.

4.11. Con respecto a la glosa del casillero 857 de la Declaración de IR 2018, el Tribunal de instancia indica que la administración tributaria actúa de manera contradictoria, pues no objeta los ingresos (ventas) que realizan las compañías absorbidas que dieron origen a las retenciones en la fuente, pero no acepta que la compañía absorbente considere, además, de sus retenciones, las retenciones que le efectuaron a las absorbidas. Indica que, el Tribunal no efectúa el ejercicio de subsunción de los hechos con el derecho pues solo indica que con relación al numeral 7.3.1.1. de la sentencia se ª ratifica la existencia del valor de retenciones en el ejercicio fiscal de Dammtor que afectan al casillero 857 en USD. 217.616.93º. El mismo Tribunal refiere que la diferencia establecida por la Administración Tributaria fue de USD. 49,094.42. No obstante, no se hace mención alguna a la documentación con la que se pudo verificar los valores retenidos, más aún, considerando que habiéndose disuelto las compañías absorbidas correspondía establecer al Tribunal si existían declaraciones de IR (de dichas compañías) del 2018, en las que se hubiere consignado retenciones en la fuente en dicho ejercicio fiscal, considerando que las retenciones glosadas corresponden a las retenciones efectuadas en el ejercicio fiscal 2018.

4.12. Concluye que, el Tribunal no indica cuál documentación revisó, si las declaraciones, comprobantes de retención, comprobantes de venta, balances; más aún, cuando se indica que ª *el Tribunal ha cotejado una a una todas las retenciones glosadas y las no glosadas adjuntadas en medio magnético y da un total de retenciones de USD. 217.616,93*º, lo que constituye falta de motivación.

4.13. Contestación al recurso de casación. El señor Líder Wilson Anchundia Anchundia,

gerente general de la compañía DAMMTOR S.A dentro del término concedido en el auto de admisión, contesta el recurso propuesto por el SRI (fs. 7 a 10) y señala que el Tribunal *A quo* no realiza ninguna errada interpretación de los arts. 27, 44 y 74 del RLRTI, sino que, aplica el ordenamiento jurídico de acuerdo con el principio de jerarquía de la ley frente a un reglamento.

4.14. Añade que, el recurrente alega la *errada interpretación* de los arts. 27, 44 y 74 del RLRTI, normas que no emplea el Tribunal de instancia para fundamentar su fallo, sino que, por el contrario, utiliza los arts. 339, 340 y 341 de la Ley de Compañías y art. 17 del Código Tributario (CT) para fundamentar su fallo. Por ello, considera que, al ser el recurso de casación extraordinario y de alta técnica, lo correcto era fundamentarlo por indebida aplicación de estas normas.

4.15. Señala que, el Tribunal de instancia da de baja la glosa impuesta por el SRI sobre la base de criterios de la lógica jurídica y la sana crítica, mediante la aplicación pertinente de los arts. 339, 340 y 341 de la Ley de Compañías y 17 del CT, a los hechos probados que se subsumen en esta norma, que demuestran la esencia económica frente a la simple formalidad del llenado de facturas a nombre de compañías absorbidas en lugar de la compañía absorbente.

4.16. El tribunal señala, en primer lugar, que revisa todas las facturas de las compañías absorbidas y absorbente y que las facturas de las compañías absorbidas aún antes de la inscripción el Registro Mercantil (25 de enero de 2018) fueron glosadas en contradicción de la misma administración tributaria, ya que de conformidad con el art. 44 del RLRTI es cuando recién tiene efectos la extinción de las compañías absorbidas. Ahora bien, la parte demandada, aduce que el art. 74 del RLRTI establece que las compañías absorbidas debían presentar una declaración de IR al momento del cese del RUC y que lo único que se hizo fue presentar un balance de cierre de las compañías absorbidas y de la compañía absorbente, traspasando en bloque los activos, pasivos y patrimonio y que, por esa razón, procede la glosa, sin tomar en cuenta que este existe para poder cerrar el RUC y lo que no se hizo fue presentar un pago de IR porque la compañía absorbente continuó asumiendo la actividad de las compañías absorbidas. El tribunal manifiesta que, al producirse la inscripción el registro mercantil se traspasa en bloque el activo, pasivo y patrimonio de las compañías absorbidas a

la absorbente y, por lo tanto, en el patrimonio donde se refleja el estado de resultados es donde se arrojan los resultados de esos 25 días que pasaron en bloque a la compañía absorbente.

4.17. Además, el Tribunal hace un análisis en relación a que la inscripción en el Registro Mercantil, es una formalidad *ad solemnitatem*, que quiere decir, de pleno derecho, se produce el traspaso de activos, pasivos y patrimonio de las compañías absorbidas de las cuales se produce su disolución anticipada y, utilizando la sana crítica, señala que las compañías absorbidas tenían propiedades y contratos de arrendamiento vigentes, por lo que, deviene lógico que las facturas de arrendadores de los locales, servicios básicos de empresas públicas o planillas del IESS, sigan a nombre de las empresas absorbidas, hasta que dentro de sus procesos internos se realice el cambio de nombre de emisión de la facturas a la compañía absorbente, como liquidador de las compañías absorbidas (art. 341 de la Ley de Compañías). Por ello, una vez que se analiza la prueba, se señala que los arrendadores, proveedores de servicios públicos, fueron comunicados inmediatamente que se había producido la fusión por absorción. Todas estas formalidades *ad probationem* para que surtan efecto ante terceros, deben notificarse o darse el registro de publicidad como la inscripción en los registros de la propiedad y, a pesar de ser notificados inmediatamente, la sustitución de los contratos fue dándose paulatinamente y no podía tampoco sustituirse el RUC de los locales de las compañías absorbidas mientras no se hacía la sustitución del arrendatario en los contratos de arrendamiento. Por lo tanto, se emitían facturas mientras esto sucedía a nombre de la compañía absorbidas, lo que demuestra la esencia económica de las transacciones.

4.18. Sobre el ***caso segundo*** del art. 268 del COGEP, señala que el casacionista, sin determinar norma jurídica alguna, acusa la omisión de especificaciones de las fuentes de información de los saldos de créditos tributarios y de las retenciones efectuadas a la compañía durante el año 2018; no obstante, en el numeral 7.3.12. ª Glosa al Casillero 861 de Crédito Tributario de años anteriores° establecen las fuentes de información (101 declaraciones que constan en el proceso que presenta la parte actora, así como los balances de cierre de cada una de las compañías absorbidas), así como también el numeral 7.3.13 ª Glosa al Casillero 857 de retenciones° señala como fuentes de información el cotejo de todas las retenciones glosadas y las no glosadas como soportes que constan en medios magnéticos, por lo que, la alegación de

la parte demandada es falsa.

4.20. Concluye que, el Tribunal de instancia de forma motivada señala que analizan las declaraciones 101 de cada una de las compañías absorbidas y que, el considerando 6.1 de la sentencia, se refiere a los balances del año 2017 de cada una de las compañías absorbidas. Posteriormente, manifiesta que los balances de cierre que constan en los medios magnéticos que presenta la administración tributaria y que los señala al enunciar las pruebas, contienen la fuente de información claramente expresada, así como las retenciones. En función de ello, los juzgadores señalan que ha cotejado una a una todas las retenciones glosadas y no glosadas en medio magnético del año 2018, por lo que, la aseveración del casacionista de la falta de fuente de información es falsa. En virtud de ello, solicita no casar el fallo recurrido.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en los siguientes casos del art. 268 del COGEP: **(a)** ***Segundo***, por el vicio de **falta de motivación** de la sentencia por ª *Glosa al casillero 861º* , por omitirse la especificación de la fuente de la información de la que habría revisado los saldos de crédito tributario de las compañías absorbidas y absorbente; y, ª *Glosa al casillero 857º* , por omitirse la identificación de la documentación de la que pudo verificar los valores retenidos. ***(b) Quinto***, por el vicio de ***errónea interpretación*** de los arts. 27, 44 y 74 del RLRTI, con relación a las glosas de los casilleros 7004, 7188, 7191, 7197, 7242, 7269, 7041, 7044 y 7047, así como la subglosa que se analiza en el apartado 7.3.2.1. de la sentencia.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. Casos del recurso de casación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos *segundo* y *quinto* del art. 268 del COGEP, que establecen:

> ª ***Art. 268.- Casos.-*** *El recurso de casación procederá en los siguientes casos: [¼]* ***2.*** *Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación [¼].* ***5.*** *Cuando se haya incurrido en aplicación*

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

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

El caso ***quinto*** contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Adicionalmente, este caso que tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. En cuanto a sus elementos de configuración, se requiere la presencia de dos elementos: el *primero*, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el *segundo*, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

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

Constitución de la República del Ecuador

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

encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.º

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI)

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

*ª **Art. 44.- Fusión de sociedades.-** Sin perjuicio de las normas societarias y solamente para efectos tributarios, cuando una sociedad sea absorbida por otra, dicha absorción surtirá efectos a partir del ejercicio anual en que sea inscrita en el Registro Mercantil. En consecuencia, hasta que ocurra esta inscripción, cada una de las sociedades que hayan acordado fusionarse por absorción de una a la otra u otras, deberán continuar cumpliendo con sus respectivas obligaciones tributarias y registrando independientemente sus operaciones. Una vez inscrita en el Registro Mercantil la escritura de fusión por absorción y la respectiva resolución aprobatoria, la sociedad absorbente consolidará los balances generales de las compañías fusionadas cortados a la fecha de dicha inscripción y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias por el período comprendido entre el 10 de enero del ejercicio fiscal en que se inscriba la fusión acordada y la fecha de dicha inscripción. De igual manera se procederá en el caso de que dos o más sociedades se unan para formar una nueva que les suceda en sus derechos y obligaciones, la que tendrá como balance general y estado de pérdidas y ganancias iniciales aquellos que resulten de la consolidación a que se refiere el inciso precedente. Esta nueva sociedad será responsable a título universal de todas las obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas. Los traspasos de activos y pasivos, que se realicen en procesos de fusión no estarán sujetos a impuesto a la renta. No será gravable ni deducible el mayor o menor valor que se refleje en el valor de las acciones o participaciones de los accionistas o socios de las sociedades fusionadas como consecuencia de este proceso.º*

> *ª **Art. 74.- Declaración anticipada de impuesto a la renta.-** Las sociedades y las personas naturales que por cualquier causa y siempre dentro de las disposiciones legales pertinentes, suspendan actividades antes de la terminación del correspondiente ejercicio económico, podrán efectuar sus declaraciones anticipadas de impuesto a la renta dentro del plazo máximo de 30 días de la fecha de terminación de la actividad económica. En igual plazo se presentará la declaración por las empresas que desaparezcan por efectos de procesos de escisión. En el caso de la terminación de actividades o de escisión, fusión, absorción o cualquier otra forma de transformación de sociedades antes de la finalización del ejercicio impositivo, las sociedades presentarán su declaración anticipada de impuesto a la renta. Una vez presentada esta declaración, procederá el trámite de inscripción de la correspondiente resolución en el Registro Mercantil, así como para la cancelación de la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes. La declaración anticipada podrá aplicarse también para las personas naturales que deban ausentarse del país por un período que exceda a la finalización del ejercicio fiscal caso en el cual deberá notificar oportunamente esta circunstancia para que conste en el Registro Único de Contribuyentes la correspondiente suspensión de actividades. La declaración anticipada será presentada en los medios y con los anexos correspondientes. Para el efecto, la Administración Tributaria informará el contenido y la forma de presentación de dichos anexos mediante resolución de carácter general.º*

Los vicios denunciados por el SRI serán analizados y resueltos en el orden lógico previsto en el art. 268 del COGEP**.**

6.3. CASO *SEGUNDO* del art. 268 del COGEP.- Corresponde revisar si, en efecto, la sentencia que dicta el Tribunal de instancia incurre en el caso ***2*** del art. 268 del COGEP por **falta de motivación** específicamente sobre la ª Glosa al casillero 861º, por omitirse la especificación de la fuente de la información de la que habría revisado los saldos de crédito tributario de las compañías absorbidas y absorbente y, en la ª Glosa al casillero 857º, por omitirse la identificación de la documentación de la que pudo verificar los valores retenidos, para cuya decisión esta Sala considera:

6.4. Alcance doctrinario del error. Sobre el tema de la falta de motivación Gladis E. de

Midón (*La Casación Control del Juicio de Hecho*, Buenos Aires: Rubinzal Culzoni Editores, 2001, p. 20), manifiesta:

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

Por su parte, Santiago Andrade (*La Casación Civil en el Ecuador*, Quito: Andrade & Asociados, Fondo Editorial, 2005, p. 138), considera:

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

Para Oswaldo Alfredo Gozaini (*El Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso*, Buenos Aires: Rubinzal - Culzoni Editores, 2004, p. 428) la motivación no es otra cosa que:

> *ª [¼] 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*º .

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

6.5. Análisis del caso SUB JUDICE.- La Corte Constitucional ecuatoriana, dejando a un lado el test de motivación referente al cumplimiento de los requisitos de comprensibilidad, lógica y razonabilidad, que tienen relación con los parámetros de corrección del razonamiento judicial Ð deber de motivaciónÐ , aplica, en su lugar, el estándar de suficiencia Ð garantía de motivaciónÐ que exige que la argumentación jurídica cuente con una estructura mínima integrada por: (i) una fundamentación normativa suficiente; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente, para el ejercicio al debido proceso, y, en particular, la defensa (sentencias Nos. 115817EP/21, de 20 de octubre del 2021, párr. 61; 150715EP/21, de 20 de enero de 2021, párr. 24; 1361-17-EP/23, de 1 de noviembre de 2023, párr. 23; y, 1852-21-EP/25, de 14 de febrero de 2025), consagrado en estos párrafos:

*ª **61.1.** Que la fundamentación normativa debe contener la enunciación y justificación suficiente de las normas y principios jurídicos en que se funda la decisión, así como la justificación suficiente de su aplicación a los hechos del caso. Como ha sostenido la Corte IDH, la referida fundamentación jurídica no puede consistir en ª la mera enumeración de las normas que podrían resultar aplicables a los hechos o conductasº [¼] sino que debe entrañar un razonamiento relativo a la interpretación y aplicación del Derecho en las que se funda la resolución del caso. **61.2.** Que la fundamentación fáctica debe contener una justificación suficiente de los hechos dados por probados en el caso [¼]º .*

6.6. De igual manera, se señala que a la hora de evaluar si las fundamentaciones normativas y fácticas son suficientes se debe tener en cuenta no solo su contenido explícito, sino también el implícito (sentencia 188-15-EP/20, Corte Constitucional, caso ªPremisas implícitas en la

motivaciónº, de 11 de noviembre de 2020, párrs. 20 y 21). Por otra parte, la Corte Constitucional añade que cuando no se cumple con el criterio rector (estructura mínimamente completa) de la motivación, la argumentación jurídica debe adolecer de alguno de los siguientes tipos de deficiencia motivacional: (i) inexistencia, (ii) insuficiencia y (iii) apariencia, siendo en este último caso afectada por: (1) incoherencia, (2) inatinencia, (3) incongruencia o (4) incomprensibilidad (sentencia No.1158-17EP/21, caso No. 1158-17-EP, 20 de octubre de 2021, párrs. 64 a 72).

6.7. En el caso en análisis, la parte recurrente *in genere* señala que existe una deficiencia motivacional, en las glosas a los casilleros 861 y 857, por omitirse la especificación de la fuente de la información. Por ello, a continuación, se procede a verificar si el fallo presenta algún posible vicio motivacional como regla de la suficiencia racional y proscripción de la arbitrariedad distinto a la incorrección de la motivación. Revisada la resolución del Tribunal de instancia, se observa que esta empieza por las generales de ley, objeto de la demanda y su contestación, las resoluciones que se adoptan en la audiencia preliminar y la delimitación del objeto de la controversia (ítem 2.1 de esta sentencia), que se dirige verificar si corresponde dar de baja las glosas del SRI y si la resolución del reclamo administrativo y el acta de determinación se encuentran debidamente motivados, así como la relación de los hechos probados relevantes para la resolución.

6.8. En el numeral 6 ª Relación circunstanciada de los hechos probadosº se detallan los medios de prueba que se consideran relevantes para la resolución: de la ***Parte actora***: **(1)** p*rueba documental* (copias certificadas): **(a)** medio magnético de los comprobantes de venta y los soportes de los gastos de la compañía; **(b)** 101 declaraciones de las compañías Basquiat, Bucjen y Pailzat del ejercicio económico 2017; **(c)** escritura de fusión por absorción de la compañía Dammtor S.A. con las compañías Basquiat, Bucjen y Pailzat; **(d)** resolución aprobatoria de la fusión por absorción No. SCV-INC-DNASDSAS-2018-00000506, del 17 de enero de 2017; **(e)** inscripciones tanto en el Registro Mercantil de Guayaquil, de 24 de enero de 2018 como del Registro de la Propiedad, el 26 de febrero de 2018; **(f)** arrendamientos o concesión de inmuebles, así como de las cesiones o sustituciones de Dammtor S.A. por aquellos contratos suscritos por las compañías Basquiat, Bucjen y Pailzat; **(2)** *prueba pericial* de la economista Judith Guedes Cisneros, en que analiza las glosas que afectan a la

conciliación tributaria de la compañía Dammtor S.A. en el 2018. ***Parte demandada:*** **(1)** *prueba documental:* **(a)** medio magnético que contienen el expediente completo del acto de liquidación de pago por diferencias; **(b)** declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2017 en el formulario 101 de la compañía Dammtor S.A; **(2)** *prueba pericial* del ingeniero Fabián Patricio Segovia Viteri donde analiza las glosa con afectación a la conciliación tributaria de la compañía Dammtor S.A. y un pendrive.

6.9. El numeral 7 bajo la denominación ª Motivación º sobre el primer punto de la controversia, que tiene relación con la verificación probatoria de todas y cada una de las glosas impugnadas, en particular en el numeral 7.3.12, con relación a la ª Glosa al Casillero 861 de Crédito Tributario de Años Anteriores º, de forma expresa, señala que *ª las declaraciones 101 que constan en el proceso [¼] al enumerar las pruebas presentadas por la parte actora, así como los balances de cierre de cada una de las compañías absorbidas º* y, en aplicación del art. 338, inciso 1 de la Ley de Compañías, que establece que la fusión por absorción comprende el traspaso en bloque de las compañías absorbidas, tanto más que, el crédito tributario de años anteriores es una cuenta patrimonial y ª que resulta infundada la respuesta del *perito º* , *que para darle liquidez a la compañía absorbente las absorbidas debían hacer un reclamo de pago en exceso, cuando esto es una facultad que pueden ejercer o no cualquier empresa y que, además, esto deviene en imposible si las compañías absorbidas pierden vida jurídica, como van a pedir el crédito tributario en un trámite cuya duración es de hasta 120 días hábiles en la administración tributaria, por esta y por las consideraciones ya expuestas en la motivación del numeral 7.3.1.1. de esta sentencia, se procede a analizar el saldo de las compañías absorbidas, llegando a la conclusión que el saldo de crédito tributario de los tres últimos años de la compañía Basquiat S.A. es de USD $ 78.451,90, el de la compañía Bucjen S.A. es de USD $ 32.705,17 y el de la compañía Pailzat es de USD $ 37.819,74, que sumados al crédito tributario que mantenía Dammtor S.A. de USD $ 43.480,17, da un total de USD 192.467,55º* .

6.10. De igual manera, en el numeral 7.3.13 en relación a la ª Glosa al Casillero 857 de retenciones º, el Tribunal de instancia señala que la administración tributaria establece una glosa por retenciones por el valor de USD $ 49.094,42 por emitirse a nombre de las compañías absorbidas. Por ello, con el mismo criterio del considerando anterior, las

retenciones son cuentas del patrimonio y pasan en bloque a la compañía absorbente; ª *además de los soportes que constan en medios magnéticos se establece que Dammtor S.A. declaró todos los ingresos que dieron motivo a esas retenciones lo que significa que la administración tributaria acepta el ingreso de la compañía por facturas emitidas por las compañías absorbidas inclusive contradiciendo su propio criterio de fecha anterior al 24 de enero del 2018 y así hasta el 24 de febrero del 2018, y cobra impuestos sobre las mismas, pero no le acepta las retenciones que hace sobre sus ventas a la compañía absorbente y este Tribunal ha cotejado una a una todas las retenciones glosadas y las no glosadas adjuntadas en medio magnético y da un total en retenciones de USD $ 217.616,93, por lo que, por las mismas motivaciones establecidas en el numeral 7.3.1.1. de esta sentencia da de baja la totalidad de esta glosa y ratifica la existencia del valor de retenciones en el ejercicio fiscal de Dammtor que afectan al casillero 857 en USD $ 217.616,93º* .

6.11. Del pronunciamiento transcrito sobre las glosas a los casilleros 861 y 857, no aparece omisión de la especificación de la fuente de la información en la que se basan los juzgadores para la revisión de los saldos de crédito tributario y menos de los valores retenidos que efectúa la compañía durante el año 2018, sino que, por el contrario, de forma puntual el numeral 7.3.12. ª Glosa al Casillero 861 de Crédito Tributario de años anteriores º establecen las fuentes de información (declaraciones 101 de cada una de las compañías absorbidas) que consta en el proceso, así como los balances de cierre de cada una de las compañías absorbidas que constan dentro del acervo probatorio del numeral 6 (relación circunstanciada de los hechos probados), así como también, el numeral 7.3.13 ª Glosa al Casillero 857 de retenciones º señala como fuentes de información el cotejo de todas las retenciones glosadas y las no glosadas como soportes que constan en medios magnéticos, los que, se incluyen como medios de prueba de las partes procesales.

6.12. En virtud de lo expuesto, esta Sala de Casación evidencia que, con respecto a la motivación, el fallo contiene las razones suficientes que le llevan a las conclusiones, que se obtienen a partir del análisis pertinente de la aplicación de las premisas normativas a los fundamentos fácticos (sobre antecedentes de hecho y su prueba), sin que se evidencie una lesión a la *garantía de la motivación*, tanto más que, el ª supuesto º error tiene que ver con temas de valoración de la prueba (fuentes de información), como ª incorrecciones º que afectan la validez, el que cuenta con mecanismos específicos de impugnación, por lo que, los

errores de juicio no vulneran la motivación pues esta garantía ª exige que la motivación sea suficiente, independientemente de si también es correctaº (deber de motivación). Por lo tanto, si ª una motivación, a pesar de ser suficiente, es incorrecta, la garantía de motivación no se vulneraº (Corte Constitucional, sentencia No. 1852-21-EP/25, Caso 1852-21-EP, 14 de febrero de 2025, párrs. 15 y 16).

6.13. En resumen, la sentencia se pronuncia con respecto a los objetos de la controversia, a través de una serie eslabonada de argumentos que culminan con la conclusión final, la cual constituye el dispositivo en que se expresa el concreto mandato jurisdiccional, sin que el hecho de que el razonamiento jurídico del Tribunal de instancia no corresponda con el que pretende la parte casacionista, signifique que exista falta de motivación, pues conforme con lo que señala la Corte Constitucional, esta garantía constitucional no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, razones por las cuales, se rechaza el recurso planteado por el caso 2 del art. 268 del COGEP, por el vicio de falta de motivación.

7. Consideraciones sobre el CASO *QUINTO* del art. 268 del COGEP.- El recurso propuesto por la parte recurrente al amparo del *caso 5* del art. 268 del COGEP, se funda en el vicio de *errónea interpretación* de los arts. 27, 44 y 74 del RLRTI, con respecto a las glosas de los casilleros 7004, 7188, 7191, 7197, 7242, 7269, 7041, 7044 y 7047, así como la subglosa que se analiza en el numeral 7.3.2.1. de la sentencia, por considerar que el texto de dichas normas indica que, hasta antes de la inscripción en el Registro Mercantil (24 de enero de 2028) las compañías absorbidas (Basquiat, Bucjen y Pailzat) deben continuar realizando sus transacciones de forma independiente y que, una vez que se consoliden los balances, no cabe que la compañía absorbente (Dammtor S.A.) pretenda deducirse costos y gastos en su declaración de IR, pues dicha información se encontraba ya incluida en los balances de las compañías absorbidas una vez inscrita la resolución de absorción en el Registro Mercantil, sin que se pueda realizar transacciones ni emisiones de comprobantes de venta a nombre de las empresas fusionadas por absorción. Adiciona que, sobre las transacciones que se realizan con anterioridad al 24 de enero de 2018 y por las que se generan facturas a nombre de las compañías absorbidas, tampoco podía la compañía absorbente realizar su deducción, ya que los mencionados artículos establecen que previo a la inscripción del 24 de enero, las compañías absorbidas debían presentar sus declaraciones de IR y con la consolidación de las

bases que realiza la absorbente no cabía que Dammtor S.A. en su declaración de IR los haga deducibles.

7.1. Alcance doctrinario del vicio propuesto. El autor Luis Tolosa Villabona (*Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 359-361), sobre la ***errónea interpretación*** sostiene:

> *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 .*

7.2. Caso *SUB JUDICE* a resolver.- Es pertinente señalar que, cuando se invoca el caso 5 del art. 268 del COGEP, esta Sala de Casación debe verificar si la sentencia que emite el Tribunal 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 se aceptan por las partes procesales, por tanto, no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas. Asimismo, el cargo abarca únicamente infracciones a normas sustantivas o precedentes jurisprudenciales obligatorios.

7.3. Una vez que se define el objeto de la controversia y teniendo en cuenta que el caso 5 parte de la aceptación de los hechos probados y aquellos no controvertidos, se identifican como tales los siguientes: **(a)** Mediante resolución No. SCV-INC-DNASD-SAS-2018-00000506 del 17 de enero de 2017 se aprueba la fusión por absorción de Dammtor S.A. como absorbente de las empresas absorbidas: Basquiat S.A., Bucjen S.A., y Pailzat S.A., aprobada por la Superintendencia de Compañías el 24 de enero de 2018. **(b)** La única motivación del SRI para sustentar las glosas es por existir comprobantes de venta que se emiten a nombre de las compañías absorbidas Basquiat S.A., Bucjen S.A. y Pailzat S.A., luego de la inscripción en el Registro Mercantil del acto de fusión por absorción el 24 de enero de 2018. **(c)** La parte actora ha sustentado por medio magnético soportes sobre el gasto de facturación a nombre de

Dammtor S.A., incluye los asientos de diario, comprobantes de egreso, medios de pago, comprobantes de venta válidos autorizados por el SRI a las empresas absorbidas: Basquiat S.A., Bucjen S.A., y Pailzat S.A., recibos de caja, notas de ventas por pago de expensas con autorización del SRI, comisiones cobradas por los bancos a la parte accionante, cartas enviadas por Dammtor S.A. a los bancos para que cambien las cuentas como titular a Dammtor S.A. en lugar de las compañías absorbidas, estados de cuenta, planillas de seguridad social, entre otros. **(d)** Se evidencia la contradicción en varias de las glosas que emite el SRI pues, por un lado, señala que cualquier factura de compra a nombre de las compañías absorbidas a partir del 25 de enero del 2018, se desconoce el gasto porque el pago lo hace Dammtor S.A. y se lo traslada a ª no deducibleº por no salir la factura a su nombre y, por otro, varias facturas con fecha anterior al 24 de enero del 2018, también son glosadas pese a que, siguiendo el propio criterio de la administración tributaria no debieron serlo. **(e)** Se acogen las copias certificadas de arrendamiento o concesión de inmuebles, así como las cesiones o sustituciones a Dammtor S.A. por aquellos contratos suscritos por las compañías absorbidas, para que se proceda a hacer la sustitución del concesionario o arrendatario del local en el centro comercial correspondiente para poder obtener la apertura del RUC como nuevo establecimiento y poder recibir las facturas de arriendo a nombre de la absorbente y no de las absorbidas, así como de las facturas de servicios básicos y proveedores y poder facturar a los clientes. **(f)** Las retenciones y declaraciones de la compañía absorbente demuestran que se han declarado los ingresos que también fueron emitidos por las compañías absorbidas y de allí que existen retenciones emitidas a favor de ellas, específicamente de enero y febrero del año 2018, ingresos que sí fueron declarados por la compañía Dammtor S.A. asumiendo su rol de Liquidador Principal provisorio de las compañías absorbidas y evidentemente existen facturas de compras y de proveedores que emitieron facturas a nombre de las absorbidas hasta el mes de febrero del 2018, el IESS emitió la factura de aportes de sueldos y salarios respecto del mes de febrero a nombre de las compañías absorbidas el 8 de marzo del 2018, tal como establece la norma correspondiente a Dammtor S.A. como Liquidador de las compañías absorbidas.

7.4. Con estos hechos que aparecen como probados o no controvertidos, el Tribunal de instancia en el numeral 7.3. de la sentencia, al referirse al primer objeto de la controversia relativo a verificar si corresponde dar de baja las glosas levantadas por el SRI, procede a

analizar las glosas conforme con el casillero contable al que correspondan; en el numeral 7.3.1. sobre la **ª Glosa al casillero 7004 por Compras Netas Locales de Bienes No Producidos por la Sociedad º** se procede a analizar la liquidación de diferencias en la que, en el cuadro No. 20 se desprende que existen 2 subglosas, la primera por comprobantes de venta emitidas a nombre de las absorbidas y la segunda subglosa por gastos sin documentación soporte y falta de secuencialidad formal y material, el Tribunal analiza cada una de las subglosas.

7.4.1. Con respecto a la primera, por **comprobantes de venta que se emiten a las empresas absorbidas,** por un valor de USD $ 511.247,22; la administración tributaria glosa varias facturas emitidas los meses de enero y febrero de 2018, que están a nombre de las compañías absorbidas, en donde establecen como única motivación para la glosa, *la inscripción en el Registro Mercantil* del acto de fusión por absorción es el *24 de enero de 2018*, fecha en la que, a criterio del SRI, las compañías absorbidas dejaron de existir y, por lo tanto, las facturas debieron salir a nombre de la compañía absorbente, para lo que, se fundamenta en los arts. 44 y 74 del RLRTI y, además, se procedió a la cancelación de la inscripción del RUC de las compañías absorbidas. Con ello, se da por hecho que las compañías absorbidas presentan sus balances de cierre y se concluye que, a partir del *25 de enero de 2018*, las sociedades absorbidas, ya no contaban con personería jurídica para generar costos y gastos a su nombre como gastos deducibles en la compañía absorbente, por lo que, procede a aplicar el art. 27 del RLRTI, lo que se avala con el informe pericial del Ing. Fabián Segovia Viteri.

7.4.1.1. Sobre esta afirmación el Tribunal de instancia considera que, si se mantenía este criterio, se debió eliminar de su informe todas aquellas facturas glosadas que se emitieron a nombre de las compañías absorbidas con anterioridad al 25 de enero del 2018, lo que no sucede. En virtud de ello, procede, a analizar las facturas posteriores al 24 de enero hasta febrero de 2018, las que han sido glosadas por estar a nombre de las compañías absorbidas. Se remite al art. 338 de la Ley de Compañías que establece que, para cualquier fusión se procede al traspaso en bloque de los respectivos patrimonios sociales de la nueva compañía; en el art. 339 en el caso específico de la fusión por absorción se traspasa en bloque los patrimonios de las compañías absorbidas a la absorbente lo que se refiere a las cuentas del activo, las cuentas del pasivo y todas las cuentas patrimoniales; el art. 340 de la misma Ley de

Compañías que surte efectos desde el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, y el art. 341 de la referida Ley señala que, la compañía absorbente por el hecho de la absorción adquiere las responsabilidades propias de un liquidador respecto a los acreedores de la compañía absorbida y, recalca que si la disolución anticipada de las compañías absorbidas se realiza sin liquidación, le corresponde a la compañía absorbente actuar como ª liquidador principalº y debe verificar que se cumplan con todos los pasos posteriores a la fusión, esto es, la inscripción en el Registro de la Propiedad, formalidad *ad probationem* de publicidad, para que surta efecto frente a terceros.

7.4.1.2. En este punto cabe destacar la diferencia, entre la inscripción en el Registro Mercantil de una fusión por absorción, que es una formalidad *ad solemnitatem* que le da validez plena al acto jurídico de fusión y hace que desde allí se produzca la disolución anticipada de las compañías absorbidas a favor de la absorbente y de las anotaciones al margen de inscripción en el Registro de la Propiedad. *ª Ahora bien, precisamente porque el proceso de fusión no es un hecho inmediato que permita, al día siguiente de la inscripción en el Registro Mercantil, que todas las facturas que antes salían a nombre de las compañías absorbidas van a aparecer a nombre de la compañía absorbente, por múltiples razones, la primera de ellas porque no basta con la cancelación del RUC de las compañías absorbidas, sino que para que un arrendador, una empresa pública o cualquier ente proveedor de un servicio público emita una factura a nombre de la compañía absorbente, en primer lugar, tiene que llegar a su conocimiento (publicidad o la notificación) de que la factura debe emitirse a nombre de la absorbente, pues de lo contrario, se transgrede el art. 17 inciso 2 del CT que establece que sobre la forma prevalece las situaciones o relaciones económicas que, efectivamente, existan y, esto es que, en el proceso de liquidación de las compañías absorbidas, se emitan facturas a nombre de la absorbidaº* .

6.4.1.3. Por otra parte, la compañía absorbente debe cambiar el RUC de la compañía cancelada a la apertura de un nuevo establecimiento para que, en dicho establecimiento, antes a cargo de la compañía absorbida, sus facturas ahora salgan a nombre de la compañía absorbente; si bien es cierto que, la compañía absorbida pierde su personalidad jurídica el 24 de enero del 2018, no obstante, se subsume a la compañía absorbente quien actúa como liquidador de la misma y, en virtud del art. 7, inciso 2 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Registro Único de Contribuyentes RUC: ª *El contribuyente está obligado a*

inscribir la matriz y todos los establecimientos en los cuales realice actividad económica, inclusive oficinas administrativas, almacenes de depósito de materias primas o mercancías y en general cualquier lugar [¼]º .

6.4.1.4. Por ello, se añade que, el SRI debió analizar las copias certificadas de arrendamiento o concesión de inmuebles, así como de las cesiones o sustituciones de Dammtor S.A. por aquellos contratos suscritos por las compañías Basquiat, Bucjen y Pailzat, para que se proceda a hacer la sustitución del concesionario o arrendatario para poder obtener la apertura del RUC como nuevo establecimiento y poder recibir las facturas de arriendo a nombre de las compañías absorbentes y no de las absorbidas, así como de las facturas de servicios básicos y proveedores y poder facturar a los clientes. No obstante, se observa que de las propias retenciones y declaraciones de la compañía absorbente aparece que se han declarado los ingresos que también fueron emitidos por las compañías absorbidas y de allí que existen retenciones emitidas a favor de ellas, específicamente de los meses de enero y febrero del año 2018, ingresos que sí fueron declarados por la compañía Dammtor S.A. asumiendo su rol de Liquidador Principal provisorio de las compañías absorbidas y evidentemente existen facturas de compras y de proveedores que emitieron facturas a nombre de las absorbidas hasta el mes de febrero del 2018, el IESS emitió la factura de aportes de sueldos y salarios respecto del mes de febrero a nombre de las compañías absorbidas el 8 de marzo del 2018, tal como establece la norma correspondiente y Dammtor S.A. como Liquidador de las compañías absorbidas tenía que cumplir obligaciones como pagos al IESS y todas las prestaciones que corresponden a los trabajadores, y las empresas de servicios públicos, considerando el tiempo habitual que toman en emitir dichas facturas, de tal forma, que se continúe con el servicio respectivo sin interrupción.

7.4.1.5. De toda esta información que el Tribunal de instancia considera como probada, colige que no transgreden los arts. 44 y 74 del RLRTI pues, ª *en ninguna parte de su texto se establece que, si alguna factura de costos y gastos continúa emitiéndose a nombre de las compañías absorbidas sus gastos sean no deducibles mientras se están cumpliendo las formalidades ad probationem para que todos los acreedores o proveedores de servicios emitan las facturas que antes emitían a nombre de las absorbidas se emitan a nombre de la compañía absorbente y, en consecuencia, no se transgrede el art. 27 del RLRTI el que no hace mención alguna a que en los procesos de fusión, mientras se liquidan las compañías*

absorbidas, sus facturas tengan que emitirse a nombre de la absorbente; pues lo que este artículo lo que exige es que los costos y gastos para la obtención de renta estén sustentados en comprobantes de venta, sin que, la administración tributaria pueda hacer una interpretación extensiva de la norma, lo que no le corresponde. Por otra parte, el peritaje de la parte actora hace mención a la aplicación de las NIIF 3, siendo que, este Tribunal considera que no hace falta analizar la pertinencia de la aplicación de esta norma supletoria supranacional, toda vez, que las disposiciones legales tal como las hemos analizado son lo suficientemente claras para el caso que nos ocupa. En consecuencia, se da de baja la totalidad de la subglosa contenida en el literal a) del cuadro 20 por comprobantes de venta emitidos a las compañías absorbidas Basquiat S.A., Bucjen S.A. y Pailzat S.A. por el valor de USD 511.247,22º .

7.4.1.6. Esta Sala de Casación, sobre el análisis que hace el Tribunal de instancia, considera que efectivamente en el caso de absorción de sociedades, regido por los arts. 338 y siguientes de la Ley de Compañías, las normas legales tributarias ni siquiera las reglamentarias (arts. 27, 44 y 74) han contemplado como no deducibles aquellas facturas que, con posterioridad a la fecha de inscripción en el Registro Mercantil de dicho acto societario, la compañía absorbente, en calidad de Liquidador de las absorbidas, a menos que, se hubiese glosado por duplicidad, es decir si en los balances finales de las absorbidas, el pago a los proveedores constaran como cancelados y nuevamente se pretendiera cargar a la absorbente dichos gastos como deducibles, de lo que no cabría pronunciamiento pues no ha sido motivo de la glosa, lo contrario, incluso rayaría en la esfera de lo penal tributario. Con estas consideraciones, sobre la subglosa en ciernes, esta Sala evidencia que de los hechos probados y no controvertidos establecidos por el Tribunal de instancia conforme la técnica casacional, no se ha producido una interpretación extensiva o restrictiva de las normas reglamentarias denunciadas, por tanto, se rechaza el vicio alegado por el SRI por el caso 5 del art 268 del COGEP.

7.5. Es importante dejar sentado que, la fundamentación del recurso de casación propuesto por el SRI no hace distinción en los vicios denunciados en contra del pronunciamiento del Tribunal de instancia en forma individualizada por cada glosa y subglosa, por el contrario considera a todas las desvanecidas por la sentencia en el mismo formato argumentativo de la subglosa previamente analizada, es decir, se basa en que *la inscripción en el Registro Mercantil* del acto de fusión por absorción es el *24 de enero de 2018*, fecha en la que, las

compañías absorbidas dejaron de existir y, por lo tanto, las facturas debieron salir a nombre de la compañía absorbente, para lo que, se fundamenta en los arts. 27, 44 y 74 del RLRTI y, en consecuencia, a partir del *25 de enero de 2018*, las sociedades absorbidas, ya no contaban con personería jurídica para generar costos y gastos a su nombre menos deducibles para la compañía absorbente.

7.5.1. En este orden de ideas, esta Sala de Casación emitirá un solo pronunciamiento en relación a todas ellas (gastos sin documentación de soporte) y que de la trascripción textual de la sentencia se puede entender, realiza sobre las que han sido dadas de baja, por lo que corresponde hacer un breve análisis de la decisión de instancia sobre cada una de ellas: **(A)** Sobre la ª *Subglosa por comprobantes de venta emitidos a las empresas absorbidas*º dentro de la glosa al casillero 7176 por ª Gasto de Transporteº (numeral 7.3.2.1 de la sentencia), por el valor de USD $ 10.400, 45, facturas glosadas detalladas en el cuadro 21, se procede a analizar los documentos objeto de esta glosa y se constata que existe el comprobante de venta, el asiento de diario, el medio de pago y demás documentos de soporte; además, se observa varias facturas emitidas con anterioridad al 24 de enero del 2018, sobre las que el Tribunal se ratifica en su motivación anterior, con respecto a que en el comportamiento del contribuyente no transgrede los arts. 44, 27 y 74 del RLRTI, por lo que, se da de baja esta glosa. **(B)** Sobre la ª Glosa al Casillero 7188 por Gasto de Arrendamiento de Inmueblesº que comprende dos subglosas: **(B1)** ª Subglosa por Comprobantes de Venta emitidas a las compañías absorbidas Basquiat S.A., Bucjen S.A. y Pailzat S.A.º por USD $ 98.537,92, el Tribunal verifica que la única motivación de estas glosas es por emitirse las facturas de arriendo o concesión a nombre de las compañías absorbidas, por lo que, luego de analizar los documentos de soporte que presenta la parte actora en medio magnético y que todas y cada una de estas facturas constata la existencia de comprobantes de venta válido, tienen comprobante de egreso, asiento de diario, medios de pago y además se sustentan en contratos de concesión, que varias de estas facturas son emitidas con anterioridad a la fecha de inscripción en el Registro Mercantil, contradiciendo la administración tributaria su mismo criterio; y en las que son emitidas con posterioridad al 24 de enero de 2018 (enero, febrero y marzo del 2018), el Tribunal se ratifica en la motivación del numeral 7.3.1.1. (analizada en el 6.5.1 de esta sentencia), respecto a que no se transgrede los arts. 44 y 74 del RLRTI, en el sentido de que en ninguna de las partes de su texto se señala que si alguna factura de costos y

gastos continúa emitiéndose a nombre de las compañías absorbidas sus gastos sean no deducibles mientras se cumplan las formalidades ad probationem para que todos los acreedores o proveedores de servicios emitan las facturas que antes emitían a nombre de las absorbidas a nombre de la compañía absorbente y, en consecuencia, no se vulnera el art. 27 RLRTI, que no hace mención alguna a que en los procesos de fusión, mientras se liquidan las compañías absorbidas sus facturas indefectiblemente tengan que ser emitidas a nombre de las absorbentes, a pesar de haberse cumplido las formalidades requeridas, lo que este artículo exige es que los costos y gastos para la obtención de renta estén sustentados en comprobantes de venta, nada más!, no puede la administración tributaria hacer una interpretación extensiva de la norma que no le corresponde, por lo que, da de baja la glosa por el valor de USD $ 98.537,92. **(B2)** Con relación a la ª *Subglosa por Gastos sin Documentación Soporte y falta de secuencialidad formal y materia*º, por el USD $, 43.314,72, que también es parte de la glosa 7188, el SRI recurrente, al no identificar plenamente la glosa y subglosa que considera ª erróneamente interpretadaº, nos obliga a recurrir a la transcripción de la sentencia, para evidenciar que al haber el Tribunal de instancia ratificado esta subglosa, no es motivo del recurso. **(C)** Sobre las Glosas al Casillero 7191 por ª Gastos de Suministros y Materialesº que se subdivide en tres subglosas, a sentencia dispone: **(C1)** ª Subglosa por comprobantes de venta emitidos a las compañías absorbidasº verifica que la única motivación es por tratarse de comprobantes de venta emitidas a nombre de las compañías absorbidas, por lo que, se ratifica en la motivación del numeral 7.3.1.1 de esta sentencia, con respecto a que no se transgreden los arts. 44 y 74 del RLRT pues, en ninguna parte de su texto de detalla que, si alguna factura de costos y gastos continúa emitiéndose a nombre de las compañías absorbidas sus gastos sean no deducibles mientras se están cumpliendo las formalidades ad probationem y, en consecuencia, no se transgrede el art. 27 del RLRTI que no hace mención alguna a que en los procesos de fusión mientras se liquidan las compañías absorbidas sus facturas tengan que emitirse a nombre de las absorbentes, por lo que, se da de baja esta subglosa por el valor de USD $ 1.267,59. **(C 2 y 3)** Sobre las Subglosa por USD $ 42.425,81, por gastos sin documentación soporte y por USD $ 21.078,69 por comprobantes de venta pertenecientes a un proveedor con el RUC suspendido, por el valor de USD $ 21.078,69, se establece que la parte actora no presenta impugnación en su demanda, se encuentran firmes. Al no individualizar las glosas y subglosas que son motivo de casación, corresponde la aclaración por cuanto, que en el caso anterior, han sido admitidas *in genere* en el auto dictado por el

Conjuez de la Sala. **(D)** En cuanto a la ª Glosa al Casillero 7197 por Mantenimiento y Reparaciones º tiene 2 subglosas**: (D1)** ª Subglosa por comprobantes de venta emitidos a las empresas absorbidas º por el valor de USD $ 36.095,98, se establece que la única motivación para su baja es por tratarse de comprobantes de venta que se emiten a nombre de las compañías absorbidas Basquiat S.A., Bucjen S.A. y Pailzat S.A., por lo que, los juzgadores se ratifican en su criterio sobre que, el comportamiento del contribuyente no transgrede los arts. 44, 27 y 74 del RLRTI, por lo que, da de baja esta subglosa. **(D2)** Sobre la Subglosa por gastos sin documentación soporte, igualmente no cabe pronunciamiento pues no fue impugnada, por lo que se encuentra firme. **(E)** En cuanto a la ª Glosa al Casillero 7242 por Gastos de Servicio Público º tiene 2 subglosas: **(E1)** ª Sublgosa por Comprobantes de venta emitidas a las empresas absorbidas º, se verifica que, al igual que en los casos anteriores en que se desvanecen las glosas y siendo que la totalidad son de empresas públicas que se conectan a las formalidades ad probationem, por la motivación señalada en el numeral 7.3.1.1 de la sentencia, considera que el comportamiento tributario del contribuyente sobre estos valores glosados, en nada contrarían lo que establecen los arts. 44 y 74 del RLRTI, ni se oponen al art. 27 del RLRTI. **(E2)** Sobre la ª Subglosa por gastos sin documentación soporte o falta de secuencialidad formal y material º, por el valor de USD $ 36.820,25, se ratifica esta subglosa por lo que no cabe pronunciamiento en casación. **(F)** En cuanto a la ª Glosa al Casillero 7269 por Gastos de Transacción por Comisiones Bancarias, Honorarios, Tasas No Relacionadas Locales º, que se subdivide en 2 subglosas: **(F1)** ª Subglosa comisiones y transacciones bancarias cobradas por los Bancos a nombre de las compañías absorbidas º, por el valor de USD 57.970,74, se verifica que la única motivación para su baja es por tratarse de comprobantes de venta que se emiten a nombre de las compañías absorbidas, por lo que, se procede a analizar cada una de las comisiones cobradas por los bancos a la parte actora y verifica que estas, efectivamente, constan en sus documentos de soporte, además constan las cartas enviadas por Dammtor S.A. a los bancos para que cambien las cuentas a su nombre como titular en lugar de las compañías absorbidas, siendo que, los bancos demoraron hasta dos meses en dicho cambio, por lo que, no se puede no deducir el gasto de comisiones porque el Banco demoró en cambiar al titular de las cuentas; además, se observa que se glosan también comisiones con anterioridad al 24 de enero del 2018 contradiciendo el propio criterio de la administración tributaria y con respecto a las comisiones cobradas con fecha posterior al

24 de enero del 2018, este Tribunal se ratifica en la motivación del numeral 7.3.1.1. de la sentencia con respecto a que el tratamiento tributario y contable aplicado en éstas transacciones por el sujeto pasivo, no transgrede de forma alguna las normas tributarias y legales en vigencia, por lo que, se da de baja esta glosa. **(F2)** Sobre la ª Subglosa por supuestas transacciones no soportadas por el contribuyente por las comisiones bancarias, honorarios, tasas, entre otrosº, por el valor de USD $ 280.756,73, el Tribunal procede a la revisión de la información que presenta la parte actora y observa que se adjuntan los estados de cuenta y comprobantes de venta a los que le pertenecen de los bancos Austro, Internacional, Pichincha, Diners Club del Ecuador, Guayaquil, Solidario, Internacional, Bankard (Bolivariano), todos relacionados a las comisiones que cobran los bancos por los pagos que hacen los clientes en los almacenes por pagar con tarjeta de crédito; al respecto, cabe mencionar que se adjuntan los estados de cuenta y comprobantes de venta en orden de meses, lo que permite a los juzgadores cotejar valor por valor con cada una de las transacciones, y llega a la conclusión, que la simple suma de estos valores, da un monto de USD $ 247.698,59 como valor sustentado, por lo que se da de baja esta subglosa en el valor de USD 247.698,59 y se ratifica en el valor de USD 33.058,14 que no fue justificado y sobre el cual no consta documentación de soporte. Se deja expresa constancia de que, esta subglosa no se encuentra transcrita en el escrito del recurso de casación del SRI, pero por haber sido admitida por el conjuez, se la considera; y, **(G)** ª Glosa al casillero 7041 Gastos sueldos salarios y demás remuneraciones que constituyen materia gravada de IESSº, ª Glosa al casillero 7044 Gasto Beneficios Sociales, Indemnizaciones y Otras Remuneraciones que no Constituyen Materia Gravada de IESSº y ª Glosa al casillero 7047 Gasto de Aporte a la Seguridad Social incluyendo Fondo de Reservaº, que se encontraban a nombre de las compañías absorbidas Basquiat S.A., Bucjen S.A. y Pailzat S.A., los juzgadores reiteran nuevamente la motivación del numeral 7.3.1.1. de esta sentencia, más aún que, cuando se pasa en bloque los activos, pasivos y patrimonio de las compañías absorbidas a las absorbentes, el SRI debe entender que los empleados no pierden su antigüedad, se incorporan a la compañía absorbente y los pasivos laborales corresponden a la absorbente, así como todas las prestaciones. Por ello, se concluye que llama la atención que la administración tributaria glose dichos rubros cuando la motivación ya señala que la compañía absorbente hace las veces de un liquidador de las compañías absorbidas hasta que se cumplen todas las formalidades *ad solemnitatem,* lo que incluso contradice el propio criterio de administración

tributaria que los gastos anteriores al 24 de enero del 2018 sí son deducibles, tanto más que, el tratamiento tributario y contable aplicado en estas transacciones, no transgrede las normas tributarias y legales en vigencia, por lo que se da de baja la totalidad de esta glosa que afecta a los casilleros 7041, 7044 y 7047 por el valor de USD $ 225.432,17.

7.5.2. Después de haber expuesto la motivación de la sentencia, esta Sala de Casación analizará si se configura el vicio de ª errónea interpretaciónº de los arts. 27 (deducciones generales), 44 (fusión de sociedades) y 74 (declaración anticipada de IR por absorción) del RLRTI, con respecto a las glosas admitidas por el Conjuez de la Sala: casilleros 7004, 7188, 7191, 7197, 7242, 7269, 7041, 7044 y 7047, así como la subglosa que se analiza en el numeral 7.3.2.1. de la sentencia. Partimos de que, como bien lo indica el Tribunal de instancia y se tiene como hecho probado que, la única motivación para dar de baja dichas glosas es por tratarse de comprobantes de venta que se emiten a nombre de las compañías absorbidas Basquiat S.A., Bucjen S.A. y Pailzat S.A., luego de la inscripción en el Registro Mercantil del acto de fusión por absorción el 24 de enero de 2018, pues ya no contaban con personería jurídica para generar costos y gastos a su nombre, por lo que, dichas facturas debieron salir a nombre de Dammtor S.A. Sin embargo, los juzgadores *A quo* señalan que los arts. 338, 339 de la Ley de Compañías establecen que, para cualquier fusión, se procede al traspaso en bloque de los respectivos patrimonios (activos y pasivos) de la compañía absorbida a la absorbente la que, conforme el art. 340 de la prenombrada ley surte efectos desde el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, por lo que, la empresa absorbente adquiere las responsabilidades propias de un liquidador respecto a los acreedores de la compañía absorbida y, le corresponde verificar que se cumplan con todos los pasos posteriores a la fusión, esto es, la inscripción en el Registro de la Propiedad, formalidad *ad probationem,* lo que se diferencia de la inscripción en el Registro Mercantil de una fusión por absorción, que es una formalidad *ad solemnitatem* que le da validez plena al acto jurídico de fusión.

7.5.3. Es importante reiterar en el criterio del Tribunal A quo que, al no ser el proceso de fusión un hecho inmediato que permite al día siguiente de la inscripción en el Registro Mercantil, que todas las facturas que antes salían a nombre de las compañías absorbidas aparezcan a nombre de la compañía absorbente, sino que requiere de una serie de pasos que incluyen la publicidad para que surta efectos frente a terceros, sin que sea suficiente la

cancelación del RUC de las compañías absorbidas. Por ello, es necesario que los jueces procedan a analizar el acervo probatorio pertinente con respecto a cada glosa, conforme con el casillero contable al que correspondan, en donde se verifica existen ingresos que se declaran por la compañía Dammtor S.A. en su rol de *liquidador principal provisorio* de las compañías absorbidas y, por ello, es evidente que existen facturas de compras y de proveedores que emiten facturas a nombre de las absorbidas hasta el mes de febrero del 2018 como, por ejemplo, las facturas de aportes de sueldos y salarios del IESS, las prestaciones que corresponden a los trabajadores y los servicios públicos, entre otros.

7.5.4. En este sentido, el Tribunal de instancia procede a analizar el acervo probatorio con relación a cada glosa, sin que se determine que existe una errada interpretación de los pre nombrados artículos. Esta Sala de Casación insiste en que cuando el recurrente acusa a la sentencia del ª vicio de errónea interpretaciónº, se infiere que se encuentra de acuerdo con la aplicación de la norma acusada, sin embargo, difiere en el sentido o significado que el Tribunal le atribuye a dicho precepto normativo. En el presente caso, como ya se manifestó en el punto 6.3.5.1.6. de esta sentencia, de la lectura del fallo se infiere que su motivación se centra en señalar que el comportamiento del contribuyente no transgrede los arts. 44, 27 y 74 del RLRTI, en el sentido de que, en ninguna de las partes de su texto se señala que, si alguna factura de costos y gastos continúa emitiéndose a nombre de las compañías absorbidas sus gastos sean no deducibles, mientras se cumplan las formalidades *ad probationem*, tanto más que el art. 27 de la prenombrada norma reglamentaria lo que exige es que los costos y gastos para la obtención de renta estén sustentados en comprobantes de venta; en tanto que, en el recurso de casación se limita a puntualizar que existe una errada interpretación de dichas normas, pues éstas no mencionan nada con respecto a que se prohíba la emisión de facturas que soporten costos/gastos a nombre de las compañías fusionadas, por lo que, se limita a utilizar como argumento de fundamentación del recurso lo mismo que dice la conclusión del fallo pero de forma extensiva.

7.5.5. Revisada exhaustivamente la sentencia, no se observa que los arts. 27, 44 y 74 del Reglamento a la LRTI son aplicados por el Tribunal en su ratio decidendi para llegar a una conclusión, pues el sustento para desvanecer las glosas, fueron los arts. del 338 al 341 de la Ley de Compañías, normas que no fueron reprochadas por el recurrente.

7.5.6. Por si no fuera suficiente, conviene indicar que la parte casacionista pretende a través de sus alegaciones que, esta Sala de Casación analice nuevamente hechos y actos que no son controvertidos y que se aceptan por las partes procesales, lo que implica un tema de valoración probatoria. En este sentido, para analizar el supuesto error argüido, se debería revisar las pruebas anunciadas durante la audiencia preliminar y practicadas en la audiencia de juicio que destacan los hechos probados que se consideran relevantes para la resolución, lo que no es posible bajo el caso 5 del art. 268 del COGEP, deficiencia que no puede subsanar esta Sala de Casación.

Por las razones expuestas, al no evidenciarse el vicio de *errónea interpretación* de los arts. 27, 44 y 74 del RLRTI, el recurso no procede y se lo rechaza.

8. Decisión

8.1. Por los fundamentos expuestos, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve:

8.2. NO CASAR la sentencia de 6 de junio de 2023, las 10h40, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2022-00350.

8.3. Sin costas.

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

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

Resumen de fácil comprensión

No procede el recurso de casación que plantea el SRI, por el caso 2 del art. 268 del COGEP por el cargo de *falta de motivación,* toda vez que la sentencia del Tribunal de instancia, de forma motivada, analiza los casilleros 861 y 857 y especifica la fuente de la información en la que se basan para la revisión de los saldos de crédito tributario y los valores retenidos de las compañías absorbidas durante el año 2018. Tampoco, conforme con el caso 5, se evidencia una errada interpretación de los arts. 27, 44 y 74 del RLRTI, pues la ratio decidendi de la sentencia no se apalanca en dichas normas reglamentarias sino en los arts. 338 y siguientes de la Ley de Compañías, más aún que se ha verificado que la administración tributaria pretende un ejercicio de revaloración probatoria.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

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/FA

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.