

REGISTRO OFICIAL[®]
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO:**

**SENTENCIAS, RESOLUCIONES,
JUICIOS Y AUTOS**

R 71, R 72, R 73

FUNCIÓN JUDICIAL

224039013-DFE

Juicio No. 11804-2020-00049 Resolución nro. 71-2024

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 9 de febrero del 2024, las 15h01. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor José Suing Nagua, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 11804-2020-00049.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja, provincia de Loja, estableció el siguiente objeto de la controversia: “ *Determinar si es procedente declarar la ilegalidad de la Resolución No. 111012019RRECO40144, emitida por el Director Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas, el 05 de noviembre del 2019 y notificada en la misma fecha*”.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió aceptar la demanda y declara la nulidad de la Resolución No. 111012019 RRECO40144, emitida por el Director Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas, el 05 de noviembre del 2019.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 18 de enero de 2022, a las 11h55, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja, provincia de Loja, argumentando los casos 2 y 5 del art. 268 del “ COGEP” .

1.4. Mediante auto de 13 de marzo de 2023, a las 08h24, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, por la **causal segunda**, del art. 268 del COGEP bajo el cargo de falta de motivación. Y por la **causal quinta**, bajo el cargo de errónea interpretación del art. 2 de la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00575 y falta de aplicación de los arts. 17 del Código Tributario, y, 8.10 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
JOSE DIONICIO
SUIING NAGUA
C=EC
L=QUITO
CI
1706860440

2. Competencia

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

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 11804-2020-00049, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 3 de octubre del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 9 de febrero de 2024 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en la especie, la sentencia de instancia incurre en la **causal 2 del art. 268 del COGEP**, por falta de motivación. Que se detalla los considerandos 7.4 y 7.6 de la sentencia. Que de lo señalado se desprende que el Tribunal de instancia establece que la Administración Tributaria emitió un acto administrativo (Acta de Determinación), que a su criterio no cuenta con las razones, del porqué los ingresos observados correspondan al

concepto de compraventa de vehículos usados; y que el SRI ha emitido una glosa denominada “*otros ingresos gravados*” sin sustento legal, siendo que, el acto de determinación aparentemente contiene los vicios de incoherencia; inatinencia; incongruencia; e, incompatibilidad. Que el Tribunal expone fundamentación y consideraciones que se relacionan a resolver el tema de fondo, es decir resuelve temas relacionados a principios de certeza jurídica en la determinación tributaria, no existe presunción que permita considerar a los depósitos como ingresos gravados, que no existe un procedimiento de depuración, que no existe la explicación de ingresos por concepto de venta de vehículos, etc., fundamentación que no se relaciona con la declaración de nulidad por falta de motivación. Que la sentencia recurrida carece de razonabilidad, lógica o comprensibilidad, por cuanto, el Acta de Determinación ha establecido en el rubro de ingresos tres glosas: ingresos por la compraventa de vehículos usados por un valor de USD 213.098,25; ingresos por rendimientos financieros por el valor de USD 6.736,68; y, Otras Rentas Gravadas - Ingresos correspondientes a USD 100.000. Que dentro de estos rubros se ha impugnado la que corresponde a la de Ingresos por la Compraventa de vehículos usados, y Otras rentas gravadas – Ingresos. Que la Corte Constitucional del Ecuador, ha determinado que para que una resolución se encuentre debidamente motivada, debe seguir varias pautas según la cual, toda argumentación jurídica debe tener una estructura mínimamente completa según lo establece el artículo 76 numeral 7 literal l de la Constitución. Que al Tribunal le corresponde cumplir con el deber de motivar la sentencia, como lo exige los arts. 89 y 95.7 del COGEP, en razón a los fundamentos de la pretensión del actor, fundamentos de la entidad accionada; o, aplicación del control de legalidad en los términos de los arts. 300 y 313 ibídem. Que de esta forma la sentencia recurrida, carece de motivación debido a la ausencia total de una premisa normativa, en la cual, se fundamente de forma razonada el hecho de que sí no existe contratos de compraventa la administración tributaria no puede llegar a una “*conjetura*” que las actividades desarrolladas por el accionante corresponderían a las compraventas de vehículos usados. Que tal premisa no tiene una norma jurídica que lo respalde lo que implica, de facto la falta de motivación, lo cual genera de forma directa una limitación al derecho a la defensa. Que la trascendencia del vicio se relaciona principalmente a la ausencia de fundamentos jurídicos; encontrando, obviamente, la consecuencia de la nulidad, por haber establecido erróneamente que el acto administrativo impugnado carece de motivación. Respecto de la **causal 5 del art. 268 del COGEP, de errónea interpretación del art. 2 de la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00575**, se detalla parte del considerando SÉPTIMO: MOTIVACIÓN, numeral 7.4. Que a criterio del Tribunal, al contar el accionante con instrumentos documentales relacionados a la actividad de comisionista dichas transacciones corresponderían a la actividad económica que desarrolla el sujeto pasivo y obsta a la administración tributaria realizar conjeturas respecto a la actividad económica del contribuyente pues a su entender para concluir que la actividad económica del contribuyente corresponde a la de compraventa, se debe verificar únicamente la existencia de contratos de

compraventa entre el vendedor y el dueño del patio de vehículos. Que para la consideración de estas premisas se ha fundamentado el Tribunal en el art. 2 de la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00575. Que el Tribunal yerra en la interpretación del art. 2, puesto que a su criterio, como el accionante posee los instrumentos documentales que hacen referencia a la intermediación en la compraventa de vehículos usados, se entiende que dichas transacciones brindan la certeza necesaria sobre la naturaleza de la actividad económica que desarrolla el sujeto pasivo. Que en el presente caso y del análisis realizado en el acta de determinación y ratificado en la Resolución de Reclamos Administrativos, se determinó que las transacciones fueron desconfiguradas por el contribuyente y relacionadas a la de comisionista y no a la esencia económica de las mismas que corresponden a la de compra venta de vehículos usados. Que es necesario considerar que el art. 2 de la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00575, no se supedita a los hechos determinados por la administración tributaria, ni establecidos en el presente proceso judicial respecto a la actividad económica del contribuyente, pues esta es una norma adjetiva emitida para el correcto cumplimiento de los deberes de los contribuyentes dedicados a la actividad de compraventa y comisión de vehículos usados; es decir no es una norma que obste a la Administración tributaria desarrollar su facultad determinadora y calificar el hecho generador de acuerdo a su verdadera naturaleza. Que la aplicación del artículo 2 de la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00575, incide en la decisión, ya que declarando la nulidad del acto determinativo ha establecido que la actividad económica del actor corresponde a la declarada por el propio sujeto pasivo (comisionista). Disposición que deviene de una aplicación normativa contraria a la realidad de los hechos establecidos en el presente juicio, y contraría los hechos o situaciones que efectivamente determinó el Servicio de Rentas Internas en el procedimiento verificador. Sobre la falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario. Que se detalla una parte del considerando 7.4 de la sentencia. Que el Tribunal de instancia considera que no existieron instrumentos públicos celebrados con las formalidades legales que contengan los contratos de compraventa entre el vendedor y el dueño del patio de vehículos, sin embargo: *“a) El valor de venta del vehículo fue entregado directamente por ROMÁN VALDIVIESO MAURICIO FERNANDO al propietario original del bien, y una vez efectuada la venta del vehículo al destinatario final, el valor pactado en esta transacción era percibido en su totalidad por el sujeto pasivo en determinación. b) Por medio de los valores de crédito se verifica que no se ha depositado el valor íntegro de la venta de los vehículos, siendo que el contribuyente en determinación incluso, otorga facilidades de pago en las transacciones comerciales que realizaba. c) En el momento de realizar las transacciones en la que el vendedor inicial pone a disposición el vehículo al sujeto pasivo en determinación, este cancelaba el valor total del vehículo a manera de anticipo según se puede constatar en la cláusula cuarta VALOR ESTIMADO DEL VEHÍCULO Y FACULTAD DE RECEPCIÓN DE ANTICIPOS Y VALORES de los documentos denominados CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN Y GESTIÓN,*

hecho que verifica que el contribuyente al momento de cancelar el valor del vehículo este formaba parte del inventario del mismo, debido a que ya entregaba el valor del bien. d) El H. Tribunal se desvía del punto esencial de la Litis que se relaciona a establecer la esencia económica de las transacciones comerciales correspondientes a la venta de vehículos usados; y, e) La Administración Tributaria en atención a lo establecido en el artículo 17 del Código Tributario, realizó un análisis pormenorizado de las transacciones realizadas por el contribuyente con el fin de dejar en evidencia las relaciones económicas y naturaleza jurídica que estos actos poseen, demostrando que la actividad económica que realiza el contribuyente no se ajusta en su esencia a la comisionista sino a la venta de vehículos". Que el Tribunal de instancia, debía necesariamente considerar el art. 17 del Código Tributario, para emitir la resolución, ya que esta norma desentraña, conforme el principio de realidad económica los verdaderos hechos, que soporta una carga y hecho imponible. Que el hecho de no contar con contratos de compraventa de vehículos usados no conlleva a la conclusión de que no existe actividad de compraventa de vehículos usados. Que de la misma manera no por el hecho de contar con contratos de prestación de servicios o Acta de Entrega – Recepción de vehículos usados se tiene la certeza de que la actividad económica y por tanto la administración tributaria estaría vetada de realizar conjeturas sobre la realidad económica del contribuyente. Que si es una determinación realizada por el sujeto activo, la Administración Tributaria únicamente se concentra en revisar instrumentos jurídicos, prácticamente no cumpliría los postulados de su facultad determinadora; y resultaría una contradicción a la calificación del hecho generador, establecida por la norma en referencia, puesto que lo que ha acaecido en el presente caso refiere a situaciones en la que el hecho generador se delimite a atender conceptos económicos. Que el Tribunal de instancia al inobservar el art. 17 del Código Tributario, provocó que se aplique de forma indebida el art. 4 de la Resolución NAC-DGERCCGC14-00575 (Registro Oficial Suplemento 305 del 6 de agosto del 2014), aplicando una norma que regula las actividades de intermediación en la compraventa de vehículos automotor usados, y, que no analiza la verdadera esencia de las transacciones desarrolladas por el contribuyente que permita establecer la configuración del hecho generador. En lo referente a la falta de aplicación del art. 8 numeral 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se detalla el considerando 7.5 de la sentencia. Que el Tribunal de instancia, debía necesariamente considerar la norma denunciada para emitir su resolución, ya que esta norma establece como ingreso de fuente ecuatoriana a cualquier otro ingreso que perciban las personas naturales y el asunto sobre el cual se trabó la Litis. Que los hechos constan del propio expediente y fueron fundamentados por el SRI y fueron debidamente probados, sin embargo la decisión elude verificar la trascendencia de hechos que ratifican el cumplimiento del numeral 10 del art. 8 de la LRTI, que no fue aplicado por el Tribunal.

4.2. El señor Mauricio Fernando Roman Valdivieso, en su contestación al recurso de casación señala

respecto al **caso 2** que en ninguna parte de la fundamentación del recurso de casación, la Administración Tributaria logra establecer, sobre la base de los vicios motivacionales, dentro del cual de todos esos vicios, se enmarca la sentencia del Tribunal de primera instancia. Que al ser el recurso de casación, un recurso extraordinario, de un elevado rigor técnico, el recurrente no se puede limitar a expresar sus desacuerdos con la sentencia, ya que el recurso no es una tercera instancia, sino que se debe direccionar al Tribunal de Casación, para que a través de la fundamentación del recurso, evidenciar los errores jurídicos que adolece la sentencia. Que considera que en la sentencia que ha pronunciado el Tribunal de primera instancia, ha dejado bastante en claro cuáles son los motivos por los que se ha declarado la nulidad de la Resolución No. 111012019RREC040144, tanto es así que basta dar lectura de los numerales 7.4; y, 7.5 del considerando SÉPTIMO, para conocer cuáles son los vicios en los que recae la Administración Tributaria al momento de emitir el acto administrativo, pues los jueces del tribunal de instancia han determinado que, el Servicio de Rentas Internas ha incurrido en las siguientes faltas, a saber: “ 1) *Vulnerar el principio de legalidad al haber aplicado normativa que no es pertinente en la fundamentación de la glosa en contra del compareciente; y haber distorsionado las normas aplicables; 2) Vulnera las garantías establecidas en el derecho al debido proceso al haber aplicado de forma mutilada la normativa pertinente e inobservado el entorno jurídico completo, no haber hecho constar los motivos debidamente fundamentados por los cuales se incoa la glosa en contra del compareciente, y, 3) Transgrede el principio de limitación positiva de las competencias de la administración pública, debido a que la Administración Tributaria ha desbordado las competencias y facultades atribuidas de ley. Estas faltas se encuentran sustentadas dentro de la sentencia recurrida*”. Que la sentencia de instancia contiene una fundamentación fáctica suficiente; y, una fundamentación jurídica suficiente, por tanto, se encuentra motivada, por lo expuesto solicita al Tribunal de casación rechace este cargo. En relación al **caso 5 del artículo 268 del COGEP**; respecto a la errónea interpretación del art. 2 de la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00575, señala que el recurrente incumple con los presupuestos mínimos que debe contener la fundamentación del recurso de casación cuando éste se fundamenta en el yerro de errónea interpretación de la norma jurídica, y que en tal sentido no es procedente el recurso por esta causal. Respecto a la falta de aplicación del artículo 17 del Código Tributario, señala que en estos casos, es necesario completar la proposición jurídica. Que en el presente caso el SRI, hace referencia a la falta de aplicación del artículo 17 del Código Tributario; pero al fundamentar su recurso, no se percata, que dicha disposición normativa, no tiene una estructura hipotética, por tanto, por sí sola no puede configurar una violación de falta de aplicación. Que el artículo 17 del Código Tributario define únicamente como se califica el hecho generador, pero no tiene ninguna estructura hipotética. Que al Servicio de Rentas Internas le correspondía crear la proposición jurídica completa, relacionando al artículo 17 del Código Tributario, con las disposiciones jurídicas de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, su Reglamento, que

regulan lo relacionado al Impuesto a la Renta, para evidenciar que existió un error de subsunción por no aplicar la norma jurídica que se refiere a los presupuestos del hecho generador, lo que no ha ocurrido en el presente caso. Por todo lo expuesto solicita rechazar el presente recurso de casación.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en: el **Caso 2** bajo el cargo de falta de motivación y, en el **Caso 5**, bajo el cargo de errónea interpretación del art. 2 de la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00575; falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario, y, art. 8 numeral 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno

6. Análisis del Tribunal de casación

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

6.1.1. En el caso 2 del art. 268 del COGEP, se alega el incumplimiento del requisito de motivación.

6.1.2. El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia.

6.1.3. Sobre la errónea interpretación, Luis Armando Tolosa Villabona dice: “*... 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... . El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad*” (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008 Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá – Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 361):

6.1.4. Sobre la falta de aplicación Humberto Murcia Ballén señala que: “*... el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta...*” (Humberto Murcia Ballén, “Recurso de Casación Civil”, Bogotá – Colombia, 2005, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez C. Ltda., página 327).

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

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [...] 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [...] 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

CÓDIGO ORGÁNICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL

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

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

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

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera

que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

“ Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos: (...) 10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.”

Resolución NAC-DGERCGC14-00575

“ Art. 2.- Objetivo.- El objetivo de la presente Resolución es disponer de instrumentos documentales que permitan otorgar certeza jurídico tributaria a los negocios celebrados en la compraventa e intermediación para la compraventa de vehículos usados, disponer de los mecanismos necesarios para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las operaciones, así como su gestión de control.”

6.3. Respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP alegado, cabe precisar que la motivación se entiende como: “ *el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucional*” (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

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

reiterado en el párrafo 32 del fallo 1357-13-EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

6.3.2. El Tribunal de instancia luego de detallar ampliamente los argumentos de las partes procesales; determina que no se ha presentado excepción previa alguna; se pronuncia sobre la validez del procedimiento; establece el objeto de la controversia para guiar el debate y detalla los hechos probados relevantes.

6.3.3. En el considerando 7 determina que el accionante formula dos argumentos claramente definidos, el primero, relacionado con la ilegal y arbitraria estimación de los ingresos por compraventa de vehículos usados; y, el segundo, relativo a la incorrecta estimación de la cuenta otros ingresos. Que con sustento en tales puntualizaciones solicita que se declare la ilegalidad de la Resolución No. 111012019RREC040144, emitida por el Director Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas, el 05 de noviembre de 2019 que ha negado el reclamo administrativo incoado por el compareciente en contra del Acta de Determinación Tributaria No. 11201924900662920 que modifica la declaración del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2016; y que opuesta a estas pretensiones, el SRI niega los hechos y argumentos detallados en la demanda y ratifica la legalidad del acto administrativo impugnado.

En el considerando 7.2 detalla varios conceptos legales y constitucionales respecto de la legalidad del acto administrativo impugnado; señalando que en este entorno, el examen de legalidad a cargo del Tribunal se encuentra encaminado a determinar si el actuar de la administración pública se sujetó al ordenamiento jurídico aplicable. En el considerando 7.3 el Tribunal de instancia determina la normativa pertinente para establecer que los actos administrativos objetados por el hoy accionante gozan de las presunciones de legitimidad y por tanto son válidos hasta que no se declare lo contrario en sede judicial.

6.3.4 En el considerando 7.4 el Tribunal *A quo*, inicia el análisis respecto del primer argumento de la impugnación del accionante de que si es “ ***Ilegal estimación de los ingresos por compraventa de vehículos usados***”; determinando varios cuestionamientos relativos a la desnaturalización de la actividad económica del accionante, precisando que los argumentos expuestos por la Administración Tributaria para desnaturalizar la actividad económica de prestación del servicio de intermediación en la compraventa de vehículos usados, y convertirla en actividad de compraventa de vehículos usados, carece de fundamento jurídico, por lo tanto, vulnera el principio de legalidad al traspasar los límites de las competencias atribuidas por la Ley para el ejercicio de la facultad determinadora.

En tal virtud el Tribunal de instancia, señala que para despejar el punto controvertido se remite al Acta

de Determinación No. 11201924900662920 de fecha 14 de mayo de 2019, por cuanto las afirmaciones contenidas en la Resolución No. 111012019040144 del 05 de noviembre de 2019 que resuelve el reclamo interpuesto por el actor, se limitan a dar validez al acto determinativo; por lo que se determina que en el Acta de Determinación en el sub-numeral 3.7.1.1.1 denominado “*Ingresos por la compra venta de vehículos usados*” se establece lo siguiente: i) Que en la declaración de Impuesto a la Renta del periodo 2016, en el cuadro No. 7 se establece que el sujeto pasivo reporta un valor de US\$ 2.101,75 por concepto de comisiones de venta de vehículos usados. ii) Que en el Cuadro No. 6 se detalla: Fecha; No. de Comprobante de Venta; Nombre del Cliente; Descripción; Placa y Base imponible 12%. Y posteriormente al efectuar el análisis de documentos que sustentan la actividad del contribuyente, señala que: “*Para el caso del contribuyente se ha podido verificar que en el momento de realizar la transacción en la que el vendedor inicial pone a disposición el vehículo al sujeto pasivo en determinación, este cancelaba el valor total del vehículo a manera de anticipo según se puede constatar en la cláusula cuarta VALOR ESTIMADO DE VEHÍCULO Y FACULTAD DE RECEPCIÓN DE ANTICIPOS Y VALORES de los documentos denominados CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN Y GESTIÓN; hecho que verifica que el contribuyente al momento de cancelar el valor del vehículo este formaba parte del inventario del mismo, debido a que ya entregaba el valor del bien*” . iii) A continuación añade “*... aunque en los contratos de Compra-Venta que hayan (sic) sido notariados y cuyo registro consta en la base de datos de la Administración no consta el Señor ROMAN VALDIVIESO MAURICIO FERNANDO, como vendedor de los vehículos, se debe mencionar que la falta de respaldo en la recepción y erogación de los montos por concepto de venta de vehículos, se advierte que los ingresos obtenidos por el contribuyente corresponden a la actividad de "Venta de Vehículos Usados" y no a las de comisionista, por tanto para obtener el ingreso percibido por el contribuyente en determinación en el ejercicio fiscal 2016, (...)*”

6.3.5 En virtud de lo señalado el Tribunal razona que, en el Acta de Determinación cuestionada la fundamentación referida por la Administración Tributaria resulta insuficiente para demostrar que la actividad económica desarrollada por el actor corresponde a la de “*Compraventa de vehículos usados*”; y, es más, denota que su actividad corresponde precisamente a la de “*Intermediación en la compraventa de vehículos usados*”, aseveración que se la efectúa, con base a las propias afirmaciones contenidas en el Acta de Determinación; por cuanto, a continuación del Cuadro No. 8 del Acta de Determinación, la Administración Tributaria refiere lo siguiente: “*Con la finalidad de justificar las acreditaciones contenidas en el cuadro No. 8 que antecede, el sujeto pasivo en Diligencia de Inspección presenta y relaciona las respectivas facturas de venta por comisión, el Acta entrega recepción de vehículos usados y el Contrato de prestación de servicios de intermediación y gestión,*

en algunos casos *las copias de poderes a favor del sujeto pasivo, con dichos depósitos. Sin embargo, al momento de revisar dicha documentación se puede evidenciar que los depósitos realizados aparentemente por los compradores de los vehículos, en algunos casos no concuerdan con el total de venta del mismo, adicionalmente el propio sujeto pasivo señala que de las acreditaciones por concepto de la comisión en venta de vehículos no existen registros contables de cuentas por pagar o cobrar que respalde la salida o la acreditación del dinero, por consiguiente no se puede tener la certeza absoluta de que se realizaron las operaciones de intermediación o comisión*"

Seguidamente el Tribunal establece que de lo expuesto por la propia Administración Tributaria se puede corroborar que el accionante cumplió con las exigencias previstas en el art. 4 de la Resolución No. NAC-DGERCCGC14-00575 (ROS 305 del 06 de agosto de 2014), para la intermediación en la compraventa de vehículos usados; resolución que tiene por objeto disponer de **instrumentos documentales que permitan otorgar certeza jurídico-tributaria a los negocios** celebrados en la compraventa e intermediación para la compraventa de vehículos usados así como su gestión y control.

Que por ende al contar el accionante con dicha información se entiende que dichas transacciones brindan la certeza necesaria, al menos, sobre la naturaleza de la actividad económica que desarrolla el sujeto pasivo.

6.3.6 El Tribunal A quo respecto al otro criterio que sustenta la estimación de los ingresos como actividad económica de compraventa de vehículos usados se encuentra el referente a que el accionante "*... cancelaba el valor total del vehículo a manera de anticipo...*", criterio que se encuentra sustentado con el "*párrafo 8 de la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias*" y que en dicho acto determinativo se reduce a la transcripción de dicho párrafo. Que sin perjuicio de que dicha normativa no es aplicable a la causa, por cuanto la propia Administración Tributaria en el acto administrativo impugnado, esto es, la Resolución No. 111012019RREC040144, reconoce que la norma pertinente es la "*Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC 9 Ingresos*", determinando el Tribunal que aspecto que a todas luces afecta el principio de motivación, por cuanto la glosa se fundamenta en una norma contable que no es aplicable al proceso de determinación, pretendiendo luego, con el acto administrativo que resuelve el reclamo interpuesto subsanar dicho error de derecho.

6.3.7 Siguiendo con el análisis los juzgadores determinan que no obstante lo manifestado, en el supuesto de que se hubiera considerado a la norma contable correcta, estos son los párrafos 7 y 13 de la "*Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC 9 Ingresos*", la falta de motivación subsistiría, por cuanto no se explica cómo el actor ha participado en la compraventa de vehículos, si la propiedad de dichos vehículos nunca pasó al actor como titular, en consecuencia no se configura ninguna de las

cinco condiciones referidas en el párrafo 13 de la NEC, condiciones que deben cumplirse en su totalidad a efectos de que se reconozca el ingreso, y sobre las cuales la Administración Tributaria no desarrolla ningún análisis, con lo cual se confirma la falta de motivación de la glosa.

Establece el Tribunal que es pertinente señalar que no existe normativa que impida o restrinja al accionante la cancelación de la totalidad del anticipo, aspecto que puede coadyuvar a agilizar la compraventa del vehículo, esto en consideración, a que según la Resolución NAC-DGERCGC14-00575 la actividad de intermediación de vehículos usados, entre otros actos, lo que pretende, es ejecutar las “... *demás formas que permiten facilitar la compraventa de un vehículo usado*”.

Que con base al análisis desarrollado, establece el Tribunal de instancia que el hecho de que existan determinadas inconsistencias sobre los valores del total de la venta, el carecer de registro contable sobre las acreditaciones, o el haber cancelado la totalidad en concepto de anticipo, no convierte a esa actividad contractual en una de compra venta de vehículos usados, tanto más, que, para arribar a esa conclusión se requiere que la misma se sustente en información que entregue certeza jurídica, se refiere a instrumentos públicos celebrados con las formalidades legales que contengan los contratos de compraventa entre el vendedor y el dueño del patio de vehículos hoy demandante, caso contrario, tal afirmación se constituye en una conjetura de la Administración Tributaria.

Que a su vez, no existe evidencia en la determinación efectuada que los vehículos vendidos a través de la figura de intermediación hayan formado parte del patrimonio del contribuyente para que tenga sentido el criterio vertido por la Administración Tributaria; razonamiento que se consolida si se considera que, en todo momento, dentro del acto cuestionado, el Servicio de Rentas Internas se refiere a los contratos de intermediación de vehículos usados, reconociendo al accionante como el intermediario.

Que, a juicio del Tribunal, la conclusión a la que arriba el SRI de que las transacciones corresponden a ventas y no a intermediación, carecen de certeza jurídica, pues aquellas resultan subjetivas y desconocen el sentido de que la determinación presuntiva debe fundarse en hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, según lo dispone el art. 92 del Código Tributario.

Que, por lo expuesto, resulta procedente la alegación efectuada por el accionante, relacionada con la desnaturalización de la actividad económica de prestación del servicio de intermediación en la compraventa de vehículos usados y convertirla en actividad de compraventa de vehículos usados, a efectos de proceder a glosar los valores declarados por el sujeto pasivo.

6.3.8 En lo referente al segundo argumento de “*Incorrecta estimación de la cuenta Otros Ingresos*”,

en el considerando 7.5 del Tribunal de instancia determina que, el actor señala que además de los ingresos determinados por la Administración Tributaria producto de la actividad económica atribuida a la compraventa de vehículos usados, la Administración también ha determinado un nuevo rubro de ingresos denominado “ *Otros Ingresos*” , que asciende a la suma de USD \$ 100,000.00, correspondientes a cuatro depósitos en las cuentas bancarias del accionante, depósitos que a criterio del SRI corresponden a ingresos al no haberse presentado pruebas o documentación de sustento que desvirtúen o permita establecer que el valor señalado tiene un origen distinto al considerado por la Administración Tributaria. Que se sostiene que el impuesto a la renta, es un tributo que recae de conformidad con lo que establece el art. 4 de la LRTI, sobre las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliados o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con la disposición de la Ley; es decir, en aplicación del principio de legalidad, es la propia ley la que define cuáles son los ingresos que se consideran gravados para cada impuesto.

Que señala el actor que para que la Administración Tributaria pueda glosar los valores depositados o acreditados en las cuentas bancarias de un sujeto pasivo, tiene la obligación de determinar de forma objetiva, que dicho dinero que ha sido depositado o acreditado en las cuentas bancarias del sujeto pasivo (flujo de efectivo), corresponde a alguna de las diez fuentes de ingresos reconocidos en el artículo 8 de la LORTI; es decir, la Administración Tributaria debe probar que el sujeto pasivo ha percibido ingresos gravados con dicho impuesto, más no que haya realizado depósitos.

Establece el Tribunal que el SRI, en concreto, aduce que el art.16 de la LORTI en concordancia con el numeral 10 del artículo 8 *ibídem*, establece como cualquier otro ingreso percibido por las personas naturales residentes en el Ecuador. Que le correspondía al contribuyente presentar los reparos que considere con el fin de justificar, argumentar y de ser el caso contradecir las glosas objetivamente planteadas y expresadas por la Administración Tributaria en el Acta de Determinación.

Que los supuestos préstamos para cubrir pagos a los proveedores y que, a decir del actor, corresponden a dichos depósitos, debieron constar en los registros contables correspondientes y reflejarse en los balances respectivos, lo cual no aconteció, por ende el accionante se está beneficiando de su propio omisión.

6.3.9 Establece el Tribunal de instancia, que para resolver el tema en referencia, es necesario remitirse al Acta de Determinación (antecedente al acto impugnado), esto con la finalidad de identificar plenamente cuáles fueron los argumentos utilizados por el Servicio de Rentas Internas para establecer la glosa “ *Otros Ingresos*” . Determinando que el actor ante el Requerimiento de Información formulado por la Administración Tributaria respecto a los depósitos efectuados a su cuenta, ingresó información

donde señala que corresponde a “PRESTAMOS” sin presentar información tendiente a justificar lo solicitado. Que en la Diligencia de Inspección se entregó una carta firmada por el señor Bolívar Humberto Román Tamaríz quien certifica haber realizado préstamos de dinero en efectivo a su hijo Mauricio Fernando Román Valdivieso, por USD\$ 100.000,00. Que la Administración Tributaria hace constar en el acto determinativo un análisis de la contabilidad del accionante; como del RUC y declaraciones de IVA y Renta del señor Bolívar Humberto Román Tamaríz a efectos de demostrar la imposibilidad de que dicho valor pudo ser prestado por el señor Bolívar Humberto Román Tamaríz a su hijo; concluyendo que el actor “ *no ha presentado pruebas o documentación de sustento que desvirtúen o permita establecer que el valor de USD 100.000,00 tiene un origen distinto al considerado por la Administración Tributaria...* ”.

6.3.10 El Tribunal de instancia para resolver el punto controvertido, razona que, según fue mencionado en líneas preliminares, el ejercicio de la facultad determinadora de la obligación tributaria que es ejercida por el SRI, debe ejecutarse en estricto sentido al principio de legalidad o de limitación positiva de las competencias de la administración pública; que guarda estrecha relación con el derecho a la seguridad jurídica que se sustenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por autoridad competente. Que en este orden de ideas, cualquier actividad desarrollada al margen del ordenamiento jurídico aplicable, convierte al acto en ilegal o arbitrario.

Determina el Tribunal de instancia que, la Administración Tributaria sustenta su decisión en las disposiciones contenidas en los arts. 2, 8 y 9 de la LRTI y arts. 1 y 10 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI, y seguidamente detalla el contenido de las mismas.

6.3.11 Siguiendo con el análisis respectivo señala el Tribunal que las artículos jurídicos que sustentan la decisión del SRI, no pueden ser apreciadas en forma restringida, debe ser observadas en forma sistemática, criterio que exige que la disposición que se extraiga de un cuerpo jurídico debe apreciársela en armonía con otras que lo conforman, con sus fines o principios, de manera que no existan contradicciones, incompatibilidades o incongruencias entre diversas disposiciones de un mismo cuerpo normativo.

Establece el Tribunal que el numeral 10 del art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, referido a los ingresos de fuente ecuatoriana, esto es, “Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado”, no puede ser separado del concepto primigenio fijado en el art. 2 de la citada ley, esto es, que los ingresos sujetos del impuesto deben provenir del trabajo, del capital o de ambas fuentes.

Que la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, por lo que le corresponde a la administración demostrar que los depósitos realizados al actor en sus cuentas bancarias constituyen renta personal, originada por la actividad económica desarrollada por el contribuyente; o de cualquier otro ingreso, incluido el incremento patrimonial no justificado, esto, bajo el escenario antes mencionado.

6.3.12 En virtud de lo expuesto establece el Tribunal que en el presente caso, el SRI ha emitido la glosa “Otros ingresos gravados” sin sustento legal, hecho que no sólo lesiona el principio de legalidad, sino que, además, afecta el sentido de motivación del acto administrativo de determinación, puesto que, no existe norma legal que grave los depósitos realizados en las cuentas del sujeto pasivo, a no ser que, efectivamente provengan de la actividad económica desarrollada por éste. Que en el proceso determinativo no existe certeza jurídica de que los depósitos efectuados en las cuentas de contribuyente hayan incrementado el patrimonio del actor, per se, claro está, en el supuesto de que tal actividad sea viable, pues, es innegable que no se ha realizado un análisis respecto de los depósitos, retiros, notas de crédito o débito; la Administración Tributaria se ha limitado a referir que “... *el contribuyente no ha presentado pruebas o documentación de sustento que desvirtúen o permita establecer que el valor de USD 100.000,00 tiene un origen distinto al considerado por la Administración Tributaria...*”, distanciándose diametralmente del principio de certeza jurídica que circunscriben los procedimientos administrativos de determinación tributaria.

Establece el Tribunal que el legislador no ha introducido norma legal alguna al ordenamiento jurídico nacional, que permita presumir que los depósitos que no sean justificados por éste, realizados en las cuentas del contribuyente, se los considere como renta gravable; claro está, respecto del ejercicio impositivo en revisión. Que dicho en otros términos, no existe presunción legal que permita considerar a los depósitos realizados en las cuentas del contribuyente como ingresos gravados.

6.3.13 Establece el Tribunal que a su juicio, existen un sinnúmero de variables que pueden dar origen a los depósitos observados por la Administración Tributaria, de forma que considerar como ingresos a todos aquellos depósitos efectuados en las cuentas del accionante, sin que exista un procedimiento de depuración detallado, resulta del todo gravoso, por decir los menos.

Concluyendo el Tribunal, que el argumento relativo a la incorrecta estimación de la cuenta “Otros ingresos” es procedente, esto debido a que el SRI al tiempo de emitir la glosa en cuestión ha inobservado el entorno jurídico aplicable, violentando de esta forma las garantías básicas del derecho al debido proceso establecidas en el art. 76 de la Constitución de la República del Ecuador. Así mismo, dentro de este mismo entorno constitucional, se ha verificado que el proceso de determinación

se ha desbordado las competencias y facultades atribuidas de ley a la Administración Tributaria, transgrediendo como consecuencia de aquello el principio de limitación positiva de las competencias de la administración pública contenido en el art. 226 de la Carta Fundamental.

6.3.14 Finalmente establece el Tribunal A quo en el considerando 7.6, que en la línea constitucional, los hechos que fundamentan una decisión administrativa deben ser reales, y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Que en mérito a lo referido, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración Tributaria para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión.

Que es deber del Tribunal verificar si en el procedimiento adelantado por la administración no sólo se violentó normas legales que puedan enervar las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo cuestionado, sino que, además, identificar si en el procedimiento de determinación se lesionó algún derecho constitucional.

Que la obligación de motivar las resoluciones prevista en la Constitución, es una necesidad básica para hacer posible las garantías del debido proceso, pues solamente cuando la Administración motive sus decisiones con absoluta claridad, y haga conocer la lógica de sus razonamientos, estará cumpliendo con tal garantía; y, de esta forma, permitir que el contribuyente se entere del criterio adoptado por la Administración para admitirlo, o de ser el caso, impugnarlo en sede administrativa o jurisdiccional.

Establece el Tribunal que, en el Acta de Determinación cuestionada no existe una explicación motivada que dé cuenta que los ingresos observados correspondan al concepto de compraventa de vehículos usados, además, se ha precisado que el SRI ha emitido la glosa “Otros ingresos gravados” sin sustento legal; defectos que sin duda alguna vulneran las garantías básicas del derecho al debido proceso consagrado en la Constitución.

Que la motivación se configura cuando en la resolución adoptada por autoridad competente, se enuncian las normas en que se funda la decisión administrativa y se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes fácticos de forma clara y comprensible, esto a través de una sólida y suficiente argumentación; la falta de alguno de estos presupuestos, indudablemente, acarrea la nulidad del acto administrativo. Tomando como referente los elementos que configuran la motivación, y en atención a los defectos aludidos anteriormente, el Tribunal arriba a la conclusión de que el Acta de Determinación objetada respecto a las glosas analizadas: “ 3.7.1.1. VENTAS NETAS LOCALES GRAVADAS CON TARIFA 12% DE IVA” y “ 3.7.2.3. OTRAS RENTAS GRAVADAS-

INGRESOS” no se encuentra motivada, debido a que los fundamentos en que se sustenta la decisión no se encuentran planteados de manera lógica y razonable; tal decisión no cuenta con la debida explicación que le permita al demandante establecer los motivos y circunstancias por las que se adopta la decisión administrativa; defecto que además violenta las garantías básicas del derecho al debido proceso por este extremo también; por lo que el acto administrativo adolece de nulidad.

6.3.15 Del análisis que antecede esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, no evidencia que la sentencia de instancia adolezca de falta de motivación; ya que analiza pormenorizadamente el acto administrativo impugnado y se pronuncia respecto a las normas jurídicas y constitucionales en que se apoya para considerar que la Resolución librada por la Administración Tributaria con la que niega el reclamo administrativo que presentó el contribuyente, adolece de nulidad, por no encontrarse debidamente motivado, establece el Tribunal que debido a que los fundamentos en que se sustenta la decisión no se encuentran planteados de manera lógica y razonable; en tal virtud concluye que acepta la demanda y declara la nulidad de la Resolución No. 111012019RREC040144 emitida por el Director Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas, ya que se violentó el derecho al debido procedimiento; motivo por el cual resuelve aceptar la demanda. Por lo que no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, denunciado por el casacionista; por lo tanto no se han infringido los arts. 76.7.l) de la Constitución, y 89 del COGEP, y, 130.4 del COFJ.

6.4 En lo referente al caso 5, por los vicios de errónea interpretación del art. 2 de la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00575, que el recurrente argumenta que se configura en el considerando 7.4 hay que señalar lo siguiente:

6.4.1 Constan como hechos probados y no controvertidos lo siguiente: “**7.4. (...) Con base a lo expuesto en líneas precedentes el Tribunal razona que, en el Acta de Determinación cuestionada la fundamentación referida por la Administración Tributaria resulta insuficiente para demostrar que la actividad económica desarrollada por el actor corresponde a la de “Compraventa de vehículos usados”; y, es más, denota que su actividad corresponde precisamente a la de “Intermediación en la compraventa de vehículos usados” , aseveración que se la efectúa, con base a las propias afirmaciones contenidas en el Acta de Determinación; por cuanto, a continuación del Cuadro No. 8 del Acta de Determinación, la Administración Tributaria refiere lo siguiente: “ Con la finalidad de justificar las acreditaciones contenidas en el cuadro No. 8 que antecede, el sujeto pasivo en Diligencia de Inspección presenta y relaciona las respectivas facturas de venta por comisión, el Acta entrega recepción de vehículos usados y el Contrato de prestación de servicios de intermediación y gestión, en algunos casos las copias de poderes a favor del sujeto pasivo, con dichos depósitos. Sin embargo, al momento de revisar dicha documentación se puede evidenciar que **los depósitos****

realizados aparentemente por los compradores de los vehículos, **en algunos casos no concuerdan con el total de venta** del mismo, adicionalmente el propio sujeto pasivo señala que de las acreditaciones por concepto de la comisión en venta de vehículos no existen registros contables de cuentas por pagar o cobrar que respalde la salida o la acreditación del dinero, por consiguiente **no se puede tener la certeza absoluta de que se realizaron las operaciones de intermediación o comisión**" (Lo resaltado con negrilla y subrayado fuera del texto original). De lo expuesto por la propia Administración Tributaria se puede corroborar que el accionante cumplió con las exigencias previstas en el artículo 4 de la Resolución No. NAC-DGERCCGC14-00575 (Registro Oficial Suplemento 305 del 06 de agosto de 2014), para la intermediación en la compraventa de vehículos usados, que prescribe lo siguiente: “Art. 4.- Actividad de intermediación en la compraventa de vehículos automotor usados. **1.** Son actividades de intermediación en la compraventa de vehículos automotor usados, aquellos servicios que se presten para facilitar la venta de vehículos del que el intermediario no sea propietario, y sean de la clase que fueran dichos servicios (negociación, promoción, depósito, exhibición, mantenimiento, gestión de trámites para el cambio de titularidad, financiación del precio que se espera obtener, etc.), y cuya remuneración, explícita o implícita, consista en una comisión fija o porcentual, monetaria o en especie, sobre el precio de venta final. **2.** La intermediación en la compraventa de vehículos automotor está sujeta a IVA sobre el valor de los servicios prestados, debiéndose emitir la factura correspondiente a la persona que realizó el encargo en el momento en que se conozca el precio cierto por el que se efectuó la venta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 63 de la LRTI. **3.** El intermediario que vaya a gozar de la posesión del vehículo automotor durante todo o parte del tiempo en que se desarrollen sus servicios, entregará a su propietario un Acta de Entrega - Recepción de Vehículos Usados, que no servirá para sustentar costos y gastos. **4.** Las actividades de intermediación en la compraventa de vehículos automotor deberán formalizarse, además, en los siguientes documentos: a. Contratos de prestación de servicios suscritos por las partes intervinientes, donde se recoja el alcance de los mismos, la forma de remuneración, y cualquier otra cláusula que refleje la incidencia económica de la operación, o su financiamiento. b. Si los servicios consisten en la gestión de trámites administrativos para el cambio de titularidad, el intermediario conservará copia documental de las gestiones realizadas que acrediten la compraventa entre quien le hizo el encargo y el adquirente final, así como el cumplimiento de las obligaciones administrativas y tributarias a que hace referencia el apartado 5 del artículo anterior. **5.** En el Acta de Entrega - Recepción de Vehículos Usados figurará como mandante, comitente o consignante, según corresponda, el propietario del vehículo o quien cuente con poder suficiente y debidamente conferido por el propietario para el encargo de intermediación o venta en su nombre. De acuerdo con la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad

Vial, el propietario del vehículo es quien figure en la matrícula del mismo”. Se debe tener presente que el objeto de la mentada Resolución, según su artículo 2 es, entre otros: “ ... disponer de instrumentos documentales que permitan otorgar certeza jurídico-tributaria a los negocios celebrados en la compraventa e intermediación para la compraventa de vehículos usados (...) así como su gestión y control” . Por ende al contar el accionante con dicha información se entiende que dichas transacciones brindan la certeza necesaria, al menos, sobre la naturaleza de la actividad económica que desarrolla el sujeto pasivo. Por otra parte, en relación al otro criterio que sustenta la estimación de los ingresos como actividad económica de compraventa de vehículos usados se encuentra el referente a que el accionante “ ... cancelaba el valor total del vehículo a manera de anticipo...” , criterio que se encuentra sustentado con el “ párrafo 8 de la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias” y que en dicho acto determinativo se reduce a la transcripción de dicho párrafo. Sin perjuicio de que dicho normativa no es aplicable a la causa, por cuanto la propia Administración Tributaria en el acto administrativo impugnado, esto es, la Resolución No. 111012019RREC040144 del 05 de noviembre de 2019, reconoce que la norma pertinente es la “ Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC 9 Ingresos” , aspecto que a todas luces afecta el principio de motivación, por cuanto la glosa se fundamentada en una norma contable que no es aplicable al proceso de determinación, pretendiendo luego, con el acto administrativo que resuelve el reclamo interpuesto subsanar dicho error de derecho; no obstante lo manifestado, en el supuesto de que se hubiera considerado a la norma contable correcta, estos son los párrafos 7 y 13 de la “ Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC 9 Ingresos” , la falta de motivación subsistiría, por cuanto no se explica como el actor ha participado en la compraventa de vehículos, si la propiedad de dichos vehículos nunca pasó al actor como titular, en consecuencia no se configura ninguna de las cinco condiciones referidas en el párrafo 13 de la NEC, condiciones que deben cumplirse en su totalidad a efectos de que se reconozca el ingreso, y sobre las cuales la Administración Tributaria no desarrolla ningún análisis, con lo cual se confirma lo inmotivada de la glosa. En esta línea de análisis, es pertinente señalar que no existe normativa que impida o restrinja al accionante la cancelación de la totalidad del anticipo, aspecto que puede coadyuvar a agilizar la compraventa del vehículo, esto en consideración, a que según la Resolución NAC-DGERCGC14-00575 la actividad de intermediación de vehículos usados, entre otros actos, lo que pretende, es ejecutar las “ ... demás formas que permiten facilitar la compraventa de un vehículo usado” . Con base al análisis desarrollado, el hecho de que existan determinadas inconsistencias sobre los valores del total de la venta, el carecer de registro contable sobre las acreditaciones, o el haber cancelado la totalidad en concepto de anticipo, no convierte a esa actividad contractual en una de compra venta de vehículos usados, tanto más, que, para arribar a esa conclusión se requiere que la misma se sustente en información que entregue certeza jurídica, nos referimos a instrumentos públicos celebrados con las formalidades legales que

contengan los contratos de compraventa entre el vendedor y el dueño del patio de vehículos hoy demandante, caso contrario, tal afirmación se constituye en una conjetura de la Administración Tributaria, conjetura que resalta al señalar “ ... no se puede tener la certeza absoluta de que se realizaron las operaciones de intermediación o comisión” (Lo resaltado corresponde al Tribunal). A su vez, no existe evidencia en la determinación efectuada que los vehículos vendidos a través de la figurara de intermediación haya formado parte del patrimonio del contribuyente para que tenga sentido el criterio vertido por la Administración Tributaria; razonamiento que se consolida si se considera que, en todo momento, dentro del acto cuestionado, el Servicio de Rentas Internas se refiere a los contratos de intermediación de vehículos usados, reconociendo al accionante como el intermediario. A juicio del Tribunal, la conclusión a la que arriba el Servicio de Rentas Internas de que las transacciones corresponden a ventas y no a intermediación, carecen de certeza jurídica, pues aquellas resultan subjetivas y desconocen el sentido de que la determinación presuntiva debe fundarse en hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, según lo dispone el artículo 92 del Código Tributario. Por lo expuesto, resulta procedente la alegación efectuada por el accionante, relacionada con la desnaturalización de la actividad económica de prestación del servicio de intermediación en la compraventa de vehículos usados y convertirla en actividad de compraventa de vehículos usados, a efectos de proceder a glosar los valores declarados por el sujeto pasivo” . (el doble subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4.2 Respecto al vicio de errónea interpretación del art. 2 de la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00575, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, hay que señalar que esta causal se configura cuando se ha violentado normas de derecho sustantivo, y la norma reprochada, no es precisamente una norma sustantiva y esto sería suficiente para desechar el vicio, pero además, debe señalarse que los juzgadores de instancia si bien no aplican puntualmente dicha norma para llegar a una decisión, lo que también contribuye a desechar el vicio, si la utilizan para complementar el análisis bajo el art. 4 de la misma resolución que es la norma que les llevó a una decisión y sobre dicha norma no se ha presentado ningún vicio. Por lo tanto, se desecha el vicio.

6.4.3 En lo referente al vicio de falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, que el recurrente argumenta que se configura igualmente en el considerando 7.4, visto el hecho probado en instancia, que establece puntualmente “ *Por ende al contar el accionante con dicha información se entiende que dichas transacciones brindan la certeza necesaria, al menos, sobre la naturaleza de la actividad económica que desarrolla el sujeto pasivo*”,

consecuentemente se evidencia aplicación implícita del art. 17 acusado de vicio, justamente cuando los juzgadores valoran los hechos que les permitieron llegar a tener certeza sobre la naturaleza de la actividad económica que realiza el accionante, por lo que se desecha el vicio. En todo caso, si se insiste en que por no estar mencionada expresamente la norma, esta no está aplicada, esta Sala observa que con su aplicación, en nada hubiera cambiado la decisión a la que se llegó, pues esta norma simplemente le da más fuerza al análisis realizado por el Tribunal A quo. Por lo que, por este extremo también se cae el vicio alegado.

6.5 En lo referente al vicio de falta de aplicación del art. 8 numeral 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP; que el recurrente señala que se configura en el considerando 7.5 que establece: “ 7.5 (...) Como se mencionó ut supra, la determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, por lo que le corresponde a la administración demostrar que los depósitos realizados al actor en sus cuentas bancarias constituyen renta personal, originada por la actividad económica desarrollada por el contribuyente; o de cualquier otro ingreso, incluido el incremento patrimonial no justificado, esto, bajo el escenario antes mencionado. En el caso in examine, el Servicio de Rentas Internas ha emitido la glosa “ Otros ingresos gravados” sin sustento legal, hecho que no sólo lesiona el principio de legalidad, sino que, además, afecta el sentido de motivación del acto administrativo de determinación, puesto que, no existe norma legal que grave los depósitos realizados en las cuentas del sujeto pasivo, a no ser que, efectivamente provengan de la actividad económica desarrollada por éste. Así mismo, en el proceso determinativo no existe certeza jurídica de que los depósitos efectuados en las cuentas de contribuyente hayan incrementado el patrimonio del actor, per se, claro está, en el supuesto de que tal actividad sea viable, pues, es innegable que no se ha realizado un análisis respecto de los depósitos, retiros, notas de crédito o débito; la Administración Tributaria se ha limitado a referir que “ ... el contribuyente no ha presentado pruebas o documentación de sustento que desvirtúen o permita establecer que el valor de USD 100.000,00 tiene un origen distinto al considerado por la Administración Tributaria...” , distanciándose diametralmente del principio de certeza jurídica que circunscriben los procedimientos administrativos de determinación tributaria. (...) El criterio contenido en líneas anteriores se robustece si se analiza que el legislador no ha introducido norma legal alguna al ordenamiento jurídico nacional, que permita presumir que los depósitos que no sean justificados por éste, realizados en las cuentas del contribuyente, se los considere como renta gravable; claro está, respecto del ejercicio impositivo en revisión. Dicho en otros términos, no existe presunción legal que permita considerar a los depósitos realizados en las cuentas del contribuyente como ingresos gravados. No puede quedar aislado del presente análisis el razonamiento de que, en

principio, el impuesto a la renta grava el ingreso depurado, caso contrario, nos enfrentaríamos a un escenario en el que se estarían considerando ingresos que no constituyen ganancia o riqueza nueva del contribuyente, lo que indefectiblemente distorsionaría la materia imponible desfigurando con esto la naturaleza del impuesto a la renta. Por otro lado, el análisis de la Administración Tributaria se ha dirigido exclusivamente a demostrar que el señor Bolívar Humberto Román Tamaríz no ha realizado dichos depósitos, sin comprobar que los mismos corresponden o no a ingresos, advirtiéndose en consecuencia, que dicho examen resulta insuficiente. Sin perjuicio de lo manifestado en líneas precedentes, en el caso en resolución, a juicio de este Tribunal, existen un sinnúmero de variables que pueden dar origen a los depósitos observados por la Administración Tributaria, de forma que considerar como ingresos a todos aquellos depósitos efectuados en las cuentas del accionante, sin que exista un procedimiento de depuración detallado, resulta del todo gravoso, por decir los menos. (...) Por todo lo dicho, el argumento relativo a la incorrecta estimación de la cuenta “Otros ingresos” es procedente, esto debido a que el Servicio de Rentas Internas al tempo de emitir la glosa en cuestión ha inobservado el entorno jurídico aplicable, violentando de esta forma las garantías básicas del derecho al debido proceso establecidas en el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, que exige a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes. Así mismo, dentro de este mismo entorno constitucional, se ha verificado que el proceso de determinación antes referido ha desbordado las competencias y facultades atribuidas de ley a la Administración Tributaria, transgrediendo como consecuencia de aquello el principio de limitación positiva de las competencias de la administración pública contenido en el artículo 226 de la Carta Fundamental”. (el doble subrayado es de esta Sala de Casación).

6.6.1 Los hechos probados se resumen en no existir certeza jurídica de que los depósitos efectuados en las cuentas del contribuyente, hayan incrementado su patrimonio; y que, no se llegó a comprobar que tales depósitos constituyan ingresos, por lo tanto, al no haberse demostrado que son ingresos, mal puede pedirse la aplicación del art. 8 numeral 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues esta norma está dirigida a regular como ingreso de fuente ecuatoriana a “cualquier otro ingreso que perciban las sociedades o personas naturales...”, y aquello no llegó a demostrarse (hecho probado). Consecuentemente se desecha el vicio.

7. Decisión

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

Constitución y las leyes de la República, resuelve:

7.2. No casar la sentencia de 18 de enero de 2022, a las 11h55, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja, provincia de Loja; dentro del juicio No. 11804-2020-00049.

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

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configuran los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP, argumentados por el casacionista; ya que no existe falta de motivación en la sentencia; tampoco los vicios de errónea interpretación y falta de aplicación de los artículos denunciados, en virtud de los hechos probados en instancia.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL



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

FUNCIÓN JUDICIAL

224052619-DFE

Juicio No. 17510-2019-00400 Resolución nro. 72-2024

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 9 de febrero del 2024, las 15h54. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No.17510-2019-00400.

1.- Antecedentes procesales

- 1.1. El señor Carlos Alfonso Salazar Toscano, en calidad de Gerente de la Compañía PBP REPRESENTACIONES CIA. LTDA., quien a su vez es apoderada de **SONY INTER-AMERICAN S.A.** presentó acción de impugnación en contra de la Resolución No. 117012019RREC338308, dictada dentro del reclamo administrativo en contra del Acta de Determinación Nro. 17201824901398256 por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014 emitidas por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.
- 1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció el objeto de la controversia en los siguientes términos: “ 5.4.3. *Verificar la legalidad y legitimidad de la Resolución No. 117012019RREC338308 de 22 de julio de 2019, que atendió el Reclamo Administrativo en contra del Acta de Determinación 17201824901398256 por impuesto a la renta del 2014.*”
- 1.3. Mediante sentencia del 28 de abril del 2021, las 08h35, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, se resuelve: “ 11.1. *Aceptar parcialmente la demanda presentada por la Compañía SONY INTER AMERICAN S.A., representada por la Compañía PBP REPRESENTACIONES CIA. LTDA., representada por el señor*

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

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

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

Carlos Alfonso Salazar Toscano o Compañía SONY sucursal Ecuador. 11.2. Disponer que la Administración Tributaria realice la reliquidación conforme las consideraciones de la presente sentencia en base a la Resolución 117012019RREC338308 de 22 de julio de 2019. 11.3. Dispone que la caución rendida (...)”.

- 1.4. La Abg. Jhosselyn Micaela Paredes Viteri, procuradora fiscal debidamente autorizada por la Autoridad Tributaria demandada, interpone recurso de casación (fs. 942 a 946), en contra de la sentencia referida del 28 de abril del 2021; con fundamento en lo **caso cuarto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en adelante) el cual es calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 17 de junio del 2021, a las 12h57 y remite el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.
- 1.5. Mediante auto interlocutorio de 24 de enero del 2023, las 10h14, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de la CNJ, se dispone que la parte casacionista complete su recurso, cumplido lo cual en auto interlocutorio de 31 de enero del 2023, a las 16h46 se admite a trámite el recurso de casación, por el **caso cuarto** del art. 268 del Código del COGEP, exclusivamente por **falta de aplicación** del art. 164 del mismo Código Orgánico General de Procesos, lo que ha conducido a la no aplicación del artículo innumerado colocado a continuación del art. 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno, referente a la comparabilidad.

2.- Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del

Ecuador, CRE; 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ y 269 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 9 de junio del 2023, a las 13h06, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día viernes 9 de febrero del 2024, a las 10h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. Argumentos de la parte recurrente por el vicio señalado.- Argumenta falta de aplicación de preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, el que ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia, al amparo del caso 4 del art. 268 del COGEP. El principio de unidad de la prueba no fue considerado por el Tribunal de instancia, es decir, no evaluó la prueba en su conjunto, restando certeza en su decisión. La norma de valoración probatoria en donde se encuentra acogido el precepto de unidad de la prueba es el 2do. inciso del art. 164 del COGEP así como del 311 del mismo COGEP el cual traslada la carga de la prueba de los hechos y actos del contribuyente a la Administración Tributaria, y al no aplicar estas normas condujo a la no aplicación del art. 300 del COGEP que establece el objeto de la jurisdicción contencioso tributaria que es la protección de derechos y el control de legalidad. Los jueces tienen la obligatoriedad de analizar la prueba en su conjunto (art. 164 del COGEP) de acuerdo con las reglas de la sana crítica y el Juzgador tiene la obligación de expresar en su resolución la valoración no la simple enunciación de las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión. El Tribunal respecto a la prueba aportada por el SRI referente al informe pericial con todos sus anexos y que fue admitida en audiencia preliminar ya que, el Tribunal considera que no aportó como prueba la matriz elaborada por el SRI donde conste el análisis para establecer comparables en base a las Directrices en Materia de Precios de Transferencia las cuales dice se recogen en la LRTI que, como no fue aportado el Tribunal no puede analizar. Sin embargo nos, permitimos mencionar que dentro del peritaje que fue calificado como prueba a favor del SRI consta la matriz del papel de trabajo y también consta como anexo al peritaje elaborado, es entonces que el juzgador debía revisar todo la prueba y esto incluye los anexos aparejados en los que se consideró empresas comparables, lo cual no vulnera ni el principio de contradicción ni el de inmediación toda vez que del informe pericial y sus anexos corresponde al remitido al momento presentar la contestación de la demanda. La consideración que maneja el Tribunal al no valorar en su conjunto como lo ordena la norma, el informe pericial, sus anexos, y el interrogatorio realizado hace que configure el vicio de la sentencia de instancia, pues debió considerar la prueba aportada referente al peritaje en su conjunto. De manera general el medio probatorio sobre el cual se ha producido la infracción es el peritaje aportado por el SRI, así como el convenio o contrato de ensamblaje suscrito entre audiovisión electrónica AUDIOELEC S.A. y SONY INTER AMERICAN S.A. por cuanto en la sentencia se aprecia que el Tribunal no valoró en su conjunto la prueba practicada. “ El Tribunal concluye que SONNY Sucursal Ecuador, no es manufacturador de acuerdo a los comparables por las propuestas si no que es distribuidor; que el manufacturador es

AUDIOELEC pero a la vez indica que AUDIOELEC si bien hasta el 2014 SONY proveía de las partes y piezas para ensamblar los bienes productos bajo condiciones del convenio; es entonces que el Tribunal acepta su parte relacionada AUDIOFLEC es manufacturador en base al a la vez indica que Sony no cumple con las cualidades de elementos de comparabilidad para ser considerado manufacturador. Sin embargo resulta trascendental indicar que las compañías comparables seleccionadas por la Administración dentro de sus funciones consta la contratación para la fabricación de productos de las cuales se torna como elemento de comparabilidad las funciones de manufacturera a través de terceros situación que permite ser comparables con las funciones, activos, y riesgos asumidos por SONY ECUADOR pues no por el hecho de tener un contrato de manufactura este deja de ser comercializadora, ya que la realidad del proceso es que AUDIOELEC a través del contrato con SONY fabrica equipos de audio y video con piezas importadas por SONNY PANAMA y una vez cuenta con el producto terminado entrega a SONY ECUADOR para su venta". Queda demostrado, por lo tanto que el Tribunal no consideró en su conjunto el medio probatorio aportado, con la finalidad de llegar a la verdad procesal, quedando en evidencia que no valoró la prueba en su conjunto. Aquí es preciso indicar que la prueba del peritaje y convenio fue practicada por lo que los señores jueces debieron valorar de forma íntegra todo el documento probatorio. Todo esto repercute en la individualización de las normas sustantivas que han sido indirectamente infringidas y llega a una equivocada aplicación o a la no aplicación, en el caso, la falta de aplicación del art. innumerado a continuación del artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno (agregado por el art. 78 del decreto legislativo N 000 referente a criterio de comparabilidad). Pide se case la sentencia y se emita la que en su lugar corresponda.

4.2. Contestación al recurso de casación por parte actora. Dentro del término concedido por el Conjuez de la Sala, el representante de la empresa actora en instancia, da contestación al recurso del SRI y manifiesta que la autoridad demandada da a entender que no se valoró el peritaje presentado por el SRI junto a sus anexos y *el convenio de ensamblaje ente Audiovisión Electrónica Audioelec S.A. y Sony Inter-American S.A.*; la norma que considera se habría transgredido de forma indirecta es el artículo innumerado agregado a continuación del artículo 4 de la LRTI (transcrito, SONY ha incluido el texto completo del artículo, con el objetivo de ilustrar las falencias graves e insubsanables que afectan de forma irremediable al recurso de casación y lo hacen incomprensible y por ende, improcedente. El SRI, continúa, hierra completamente al proponer su recurso, cuando señala que habría existido una falta de aplicación del art. 164 del COGEP lo que habría producido la transgresión indirecta de la referida norma legal, pero no es cierto que no se haya valorado el informe de la perito Flores (existen varias referencias al contenido de ese informe y de sus Anexos, en los Considerandos 9.3.1., 9.3.5 y 9.3.6.), y también porque es la que permite al SRI establecer partes relacionadas por

presunción, problema jurídico a resolver respecto del cual el Tribunal Juzgador, justamente dio la razón al SRI como consta del Considerando 8.4.3.2. que ha sido transcrito, el ajuste de precios de transferencia ha sido dejado sin efecto por cuanto considera los peritajes de los peritos Moreno y Flores, de sus interrogatorios y contrainterrogatorios, y de la prueba documental, incluido el Acuerdo de Ensamblaje, y porque SONY no es un fabricante sino un distribuidor, y el tercer artículo innumerado agregado a continuación del artículo 15 de la LRTI (citado en el Considerando 4.5.1.2.) del fallo recurrido, no se podían utilizar las comparables que empleó el SRI, por tratarse de empresas con activos, riesgos, funciones y condiciones de mercado distintas a aquellas aplicables a SONY. En este caso lo único que existe es una inconformidad con la sentencia de instancia, lo cual por su naturaleza formal y extraordinario del recurso, solo procede cuando la técnica casacional ha sido plenamente observada, lo que es evidente que no ha ocurrido en el presente caso, pide se rechace el recurso y se confirme la sentencia recurrida.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación ha incurrido en el vicio de **falta de aplicación** del art. 164 del COGEP, lo que condujo a la no aplicación del artículo innumerado a continuación del artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno, con fundamento en el caso **4to.** del art. 268 del COGEP.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en el caso 4 del art. 268 del COGEP que dispone:

“ Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto.”

El numeral cuatro recoge lo que la doctrina califica como violación indirecta a la norma sustantiva en que se produce un error en la apreciación de la prueba y, a consecuencia de tal yerro deja de aplicar al

caso del pleito la norma sustantiva que lo rige o la aplica en forma equivocada (Hernando Morales Molina. “ Técnica de la Casación Civil” . Ediciones Academia Colombiana de Jurisprudencia. Colección Clásicos. Bogotá-Colombia. 2014).

6.2. Alcance doctrinario del error.- Luis Cueva Carrión, al referirse a las condiciones legales para la existencia del **vicio referente a la prueba** señala que: “ *Nótese que aquí se exige la existencia de dos tipos de violación: a) de las normas que rigen la valoración de la prueba (derecho adjetivo); y, b) de las normas de derecho material (derecho sustantivo). Además, la violación debe haberse producido en el mismo orden de sucesión: primero, la violación de las normas que rigen la valoración de la prueba; y, segundo, la violación de las normas de derecho material, de tal manera que, la primera es la causa de la segunda violación. Por lo tanto, si solamente existe la primera violación y no la segunda, no procede la causal de casación; o si solamente la violación es del derecho material no se puede fundar el recurso de casación en esta causal sino en la primera.*”

Respecto a la **falta de aplicación** de normas, muchos autores y estudiosos se han pronunciado, el autor Humberto Murcia Ballén, en la obra “ Recurso de casación civil” , Bogotá-Colombia, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda, pág. 327 sostiene que esta consiste en:

“ (...) el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la norma aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica (...)”

Sobre este error, el autor Luis Armando Tolosa Villabona en la obra “ Teoría y Técnica de la Casación”, 2008. Bogotá-Colombia. Ediciones Doctrina y Ley Ltda. Pág. 361 sostiene:

“ Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “ la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto ...”
La falta de aplicación “ ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido de ésta en la sentencia.”

6.3. Normas de derecho infringidas.- El recurrente estima que se han infringido: art. 164 del COGEP e innumerado a continuación del artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuyos textos son:

Ley de Régimen Tributario Interno

*“ Art. (...).- **Partes relacionadas.-** Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas. Se considerarán partes relacionadas, los que se encuentran inmersos en la definición del inciso primero de este artículo, entre otros casos los siguientes: 1) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes. 2) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre si.(...)”*

Código Orgánico General de Procesos

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

6.4. CASO SUB JUDICIE A RESOLVER.- En conclusión, en esta causal debe detallarse, al igual que se lo hace con el caso 5 del art. 268 del COGEP la norma de derecho sustantivo violentado, con la diferencia de que en la causal 4 el recurrente no puede efectuar un ataque directo a la forma en que el fallo de instancia dejó de aplicar la norma sustantiva sino que la argumentación tiene que partir de que esa violación a la norma sustantiva fue una consecuencia de una violación a la norma referente a la valoración de la prueba.

6.4.1. Para demostrar el vicio al amparo del caso 4 del art. 268 del COGEP, siguiendo la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, la proposición jurídica debe

contener como mínimo los siguientes puntos: 1. Identificar de forma precisa el medio de prueba que a su juicio no ha sido valorado en la sentencia. 2. Determinar con precisión la norma procesal sobre valoración de la prueba que ha sido violada. 3. La demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violentada la norma sobre la valoración del medio de prueba respectivo; y, 4. La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del error en la valoración probatoria.

6.4.2. Esta Sala Especializada, en la verificación del cumplimiento de estos requisitos mínimos, observa que:

i) Respecto de la identificación de los medios de prueba no valorados, la administración tributaria recurrente, en el recurso presentado así como en el escrito de aclaración, identifica al “ peritaje aportado por la administración, así como el acuerdo contrato de ensamblaje suscrito entre audiovisión electrónica AUDIOELEC S.A. y SONY INTERAMERICAN S.A.” con lo cual se cumple con la primera condición del test fijado por esta Sala.

ii) Sobre la norma procesal sobre valoración de prueba que no ha sido aplicada menciona, una y otra vez, al art. 164 del Código Orgánico General de Procesos, con lo cual cumple también el segundo requisito.

iii) Respecto a la demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violentada la norma sobre la valoración del medio de prueba señalado, para justificar este tercer requisito manifiesta que, los jueces tienen la obligatoriedad de analizar la prueba en su conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica (art. 164 del COGEP); en el ítem 8.5.3. sobre informe pericial de la administración demandada, es necesario referirse al proceso de valoración realizado en la sentencia, para lo cual veamos los razonamientos de la sentencia sobre cada uno de los puntos de controversia: **1) Si Audiovisión electrónica Audioelec S.A. y Sony Interamerican S.A son partes relacionadas**, al respecto de lo cual tomando en cuenta el alcance normativo, el principio de plena competencia, criterio de comparabilidad, métodos, influencia sobre decisiones comerciales y por supuesto la amplia normativa sobre el tema, el Tribunal en el numeral 8.4.4.2 expresa que: *“ no es controvertido que SONY Sucursal Ecuador reportó en anexo a AUDIOELEC como parte relacionada, no así en el Informe Integral de Precios de Transferencia presentado en septiembre de 2015, lo cual es entendible conforme lo previsto en la resolución No. 0455 que señala que “ en ningún caso se sumarán los montos de operaciones con partes que sean relacionadas únicamente por proporción de transacciones” ; que es en lo que se basó SONY para no reportar en el Informe Integral. Pero*

*en este escenario hay que distinguir dos cuestiones: Una, que uno es el anexo y el informe integral, y otro es la determinación por operaciones con partes relacionadas, cuyo parámetro aplicado es por presunción por haber superado el umbral de operaciones de lo cual no era obligación notificación previa; lo cual no implicaría que al haberse determinado a AUDIOELEC parte relacionada de SONY por porcentaje de transacciones (más del 50%), y por lo señalado en la Resolución 455, respecto de la exclusión de las partes relacionadas por porcentaje de transacciones, se dé por hecho que no pueda establecerse una determinación por precio de transferencia, cosa muy distinta es la excepción de la obligación de incluir a las partes relacionadas por operación en función de la proporción de transacciones en el Informe de Integral de Precios de Transferencia; situación que no es expresamente la razón de la determinación; en cuyo caso al ser identificada AUDIOELEC como parte relacionada de SONY en base a proporción de transacciones, la obligación tributaria no depende del Informe Integral de Precios de Transferencia, sino del resultado de verificación de las operaciones entre partes relacionadas. Todo lo cual, permite concluir al Tribunal que la calificación hecha por la Administración Tributaria respecto a que AUDIOELEC constituye parte relacionada de SONY Sucursal Ecuador en base al volumen de operaciones entre partes relacionadas es correcta". (subrayado de la Sala) Consideraciones por las que el Tribunal resuelve: " **8.5.3. (...)** Por otro lado, si, bien el Principio de plena competencia, establece aquel cuando se fijan o impugnan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, en cuyo caso se debió demostrar cual es la diferencia entre el costo de ensamblaje de AUDIOELEC y cual el de particulares, lo cual no ha ocurrido en este proceso . Por lo señalado, el Tribunal concluye que no se han demostrado los elementos que permitan identificación cierta la capacidad práctica de SONY Sucursal Ecuador para influir sobre las decisiones comerciales de la empresa, no sobre el producto objeto del contrato, sino por no demostrarse la existencia de una " administración efectiva del negocio" , ni mucho menos se identifica que las transacciones entre las dos empresas difieran de las estipuladas entre independientes. Por tal razón no se puede considerar bajo estos presupuestos, que SONY Sucursal Ecuador sean parte relacionada con AUDIOELEC". Como se puede observar, el informe del peritaje aportado por la Administración tributaria, no influyó en la decisión de este primer punto de controversia, son las consideraciones específicas sobre partes relacionadas y especialmente el alcance normativo al principio de plena competencia e influencia sobre decisiones comerciales lo que decanta al Tribunal de instancia para adoptar esa decisión; en consecuencia no es pertinente al caso, el no valorar la prueba en su conjunto, más cuando ha considerado aquellas que le han servido para adoptar su decisión, conforme reza la misma*

norma denunciada en su último párrafo.

2) El segundo punto de controversia fijado por el Tribunal de instancia, se refiere a si SONY es un manufacturadora de riesgo limitado, para lo cual debemos tener en cuenta que el análisis de PT se efectuó a través del método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (MMTUO) y sobre el cual se utilizó el indicador ajustado – margen operativo (MO) con el cual se concluyó que el resultado obtenido por SONY esta sobre el rango intercuartil de plena competencia; en esta conclusión los comparables resultan de enorme trascendencia; en la solución de este segundo punto, se tomaron en cuenta los informes de ambos peritos, en el numeral **9.3.5.** en cuanto a los comparables, la perito del SRI, María José Flores (fs. 854 a 856), “ *basada en la información del cuadro 21 del Acta de Determinación, cita las tres compañías dedicadas a la fabricación de equipos de radiodifusión de comunicaciones de radio y televisión, siendo parte de sus funciones el subcontratar la fabricación de sus productos. información del cuadro 21 del Acta de Determinación, cita las tres compañías dedicadas a la fabricación de equipos de radiodifusión de comunicaciones de radio y televisión, siendo parte de sus funciones el subcontratar la fabricación de sus productos, de las cuales toma como elemento de comparabilidad las funciones de manufactura a través de terceros; a lo que agrega, que no se podría comparar con una empresa que no tenga esta función, descartando las dos empresas comparables seleccionadas por SONY por cumplir funciones de distribución. Calificación que hace, bajo la premisa, de que la Administración Tributaria analiza la operación de compras locales de inventario a relacionadas que comprende funciones de manufactura a través de terceros; lo cual sostiene basada en una matriz elaborada como hoja de trabajo por el Servicio de Rentas Internas, en base a las Directrices en Materia de Precios de Transferencia de la OCDE, las cuales dice, se recogen en la Ley de Régimen Tributario Interno; no obstante dicha matriz no ha sido aportada como prueba, para que pueda ser analizada por el Tribunal, (todo lo indicado se sustenta en las respuesta a las preguntas 15 a 28)”.* (subrayado de esta Sala). En el mismo ítem hace relación al informe del perito de la parte actora, Moreno quien considera “ *los gastos financieros, los ajustes a las cuentas de resultados integrales, ajustes de capital, por diferencias en cuentas por cobrar, en inventarios, en cuentas por pagar, concluyendo con la fórmula para el cálculo del indicador de rentabilidad ajustado basado en las normas locales y la ficha técnica de estandarización de análisis de precio y transferencia V.2.000; por lo cual establece utilidad y margen operativo sin y con ajuste capital...*.” En el ítem siguiente, el Tribunal de instancia señala, sobre el informe de la perito del SRI: “ *Por su parte, la perito Flores sustentándose en Directrices de la OCDE y en la Resolución NAC-DGERCGC15-00000455, el uso de la ficha técnica para la estandarización de análisis de precios de transferencia, dentro de la cual se detallan los ajustes financieros, a las compañías comparables. De lo cual evidencia que la perito, al igual que la Administración Tributaria se sustenta en una*

Resolución cuya vigencia rige a partir de mayo de 2015, y concluye luego de referirse a la Tabla No. 13 Rango Intercuartil de plena competencia con ajuste de cuenta de capital de trabajo, señalando que las operaciones analizadas en el IPT fueron Importación de inventarios para distribución, otros ingresos y otros egresos, por las cuales no se calculó un ajuste de precios de transferencia. Sosteniendo, luego de citar el cuadro No. 36 Rango de Plena competencia de las compañías consideradas como comparables, que las operaciones analizadas en el Acta de Determinación fue compras locales de inventario a relacionadas que comprenden funciones de manufactura a través de terceros, por la cual se determinó un ajuste de precios de transferencia (fs. 858)". Con todos estos insumos es que la sentencia, en relación a este punto de controversia señala: "**9.4. ... SONY realiza monitoreo de la calidad de los productos que adquiere de un ensamblador local para su distribución. En cuyo caso también es claro que SONY ha sido importadora y comercializadora, como lo ha señalado la propia actora y el perito Moreno en su informe; pero agrega que cuando se trata de aplicar los factores de comparabilidad sugeridos por la OCDE, se deben aplicar los filtros, lo cual no solo se constata en el informe del perito Moreno, sino en el informe de precios de transferencia de la firma auditora fs. 95 a 178, (...) la Administración Tributaria no cuestiona las características del producto, pero si las funciones realizadas de SONY con AUDIOELEC, por lo que se consideró el método de márgenes transaccionales de utilidad operacional para el cumplimiento del principio de plena competencia** de la operación de compra local de inventarios con AUDIOELEC S.A., (...) En todo caso, al haberse determinado que SONY Sucursal Ecuador si bien es parte relacionada de AUDIOELEC por proporción de transacciones al superar el umbral (50% o más) de compras o ventas, la misma no es manufacturador sino de distribuidor (...) Por tal razón corresponde dejar sin efecto la determinación por precio de transferencia establecido por la Administración Tributaria en el acto impugnado". (subrayado de esa Sala).

3) En cuanto al tercer punto de controversia, es decir, sobre el crédito tributario de años anteriores, punto en el que el recurso de casación no lo impugna porque la decisión del Tribunal de instancia le favorece, por tanto la valoración de los medios de prueba, para el SRI, en ese caso si fueron debidamente realizados en conjunto y utilizando la sana crítica.

6.4.3. En definitiva, esta Sala de Casación considera que, la decisión del Tribunal de instancia se realiza a través de un proceso de valoración de la prueba, aun cuando la autoridad demandada asume no ha sido considerada y específicamente no se lo hizo en "conjunto", sin embargo no especifica en forma lógica y jurídica cuál fue la distorsión de la sentencia en la aplicación del Informe de la perito, mucho menos cuando, de lo transcrito, se puede apreciar que si fue valorado en los puntos que cabía. Con lo cual se puede afirmar que si se valoró la prueba a través de la sana crítica, aunque no haya sido

de acuerdo al criterio del SRI, mucho más si se toma en cuenta el mandato del último inciso del art. 164 del COGEP, de que el juzgador debe expresar la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión.

6.4.4 No habiendo prosperado el vicio de derecho medular sobre el precepto jurídico aplicable a la valoración probatoria, no corresponde analizar el efecto “carambola” necesario para que la proposición jurídica del recurso sea completa, es decir la **no aplicación** del primer artículo innumerado a continuación del art. 4 de la LRTI.

7.- Decisión

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

7.2. **NO CASAR** la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, el 28 de abril del 2021 en el proceso No.17510-2019-00400.

7.3. Sin costas.

7.4. El Tribunal de instancia, resolverá sobre la Garantía Bancaria N° BE0011230527 al tenor de lo señalado en el art. 273 del COGEP.

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

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

RESUMEN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

El SRI no ha justificado con lógica jurídica la falta de valoración del informe del perito contemplado en el art. 164 del COGEP (caso 4 del art. 268 del mismo Código), por el contrario la sentencia hace una correcta valoración de los medios de prueba que le sirvieron para justificar su decisión.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL



Validar únicamente en FirmaSC.
Firmado electrónicamente por:
**LIGIA MARISOL
MEDIAVILLA**

FUNCIÓN JUDICIAL

224058197-DFE

Juicio No. 17510-2021-00065

JUEZ PONENTE: JOSE DIONICIO SUING NAGUA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, viernes 9 de febrero del 2024,

las 16h15. **VISTOS:** El doctor Luis Toscano Soria en calidad de procurador judicial de Carlos Andrés Molina Ávila, interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 27 de abril del 2022, las 16h08, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2021-00065 (1) propuesto en contra del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objetos de la controversia.- *“[1/4] Determinar la validez y legalidad de la resolución 117012020RREC411576 de 26 de noviembre de 2020 emitida por el Servicio de Rentas Internas, que confirma el contenido de la liquidación de pago 1720200650072733 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014, a cargo del actor, atendiendo al efecto las alegaciones y excepciones formuladas por las partes procesales [1/4]”*

1.2. Fallo impugnado.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el juicio objeto del recurso dispuso: *“[1/4] resolvemos rechazar la demanda deducida por el señor Carlos Molina Ávila, ratificando la legalidad y legitimidad del acto administrativo impugnado la resolución No. 117012020RREC411576 y su antecedente la liquidación de pago No. 17202006500072733 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014, emitidos por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas [1/4]”*

1.3. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 17 de mayo del 2022, las 11h13, en los términos de los artículos 266, 269 y 271 del COGEP.

1.5. Admisión: En auto de admisión de 04 de abril del 2023, las 09h57, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, admite el recurso de casación por el **caso quinto** del artículo 268 del COGEP por el vicio de **falta de aplicación** de los artículos: 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 81 y 91 del Código Tributario y 313 del Código Orgánico General de Procesos.

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por
JOSE DIONICIO
SUING NAGUA
C=EC
L=QUITO
CI
1706860440**FUNCIÓN JUDICIAL**
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDONEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640**FUNCIÓN JUDICIAL**
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por
GUSTAVO
ADOLFO
DURANGO VELA
C=EC
L=QUITO
CI
1703594588

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 03 de octubre del 2023, las 11h49, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

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

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación.

4.1. La parte actora, fundamenta el recurso en **el caso quinto** del artículo 268 del COGEP por el vicio de **falta de aplicación** de los artículos: 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 81 y 91 del Código Tributario y 313 del Código Orgánico General de Procesos.

4.1.1. Argumenta el vicio de falta de aplicación del art. 76 numeral 7 literal l de la Constitución de la República y 81 del Código Tributario en lo referente a la motivación de los actos administrativos para

su validez, punto que fue alegado pero que no se atendió en el reclamo por cuanto no existe justificación de la acreditación bancaria de USD. 215.776,28 ingresos del trabajo y si fueron ingresos del trabajo en relación de dependencia o del trabajo autónomo, confirmando la falta de motivación del acto de determinación.

4.1.2. Aduce que no se ha atendido la falta de motivación del acto de determinación constituido por la liquidación de pago de diferencias del impuesto a la renta del ejercicio del 2014, pues considera que la sentencia no se refiere a las normas sobre motivación de los actos administrativos tributarios, se desprende de la lectura del considerando 8.2 denominado ^aRespecto de la nulidad del proceso determinativo°, en el numeral 8.2.3. el Tribunal transcribe la alegación de falta de motivación de la liquidación de pago de diferencias y en la resolución que la confirmó que: ^alos ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título oneroso provenientes del trabajo y consistentes en dinero, serán considerados como renta, si tales ingresos provenientes del trabajo en relación a la dependencia especificando el nombre del patrono o empleador o si fue del trabajo en relación de dependencia, especificando el nombre del patrono o empleador o si fue el trabajo independiente especificando mis actividades trabajadas independientemente por las que obtuve los elevados ingresos de USD. 215.776,28.°

4.1.3. Considera pertinente señalar que las diferencias detectadas obedecen a los ingresos reportados por instituciones financieras (anexo ROTEF) que en el ejercicio fiscal determinado el actor mantenía en las cuentas del Banco de la Producción ±PRODUBANCO- por lo cual, expresó: ^aCabe señalar que la precisión que el actor considera debió evidenciar el ejercicio determinativo reflejado en el acto impugnado y su antecedente, esto es, una demostración que corresponde a la Administración Tributaria.°

4.1.4. En el numeral 8.2.3 de la sentencia se manifiesta que ^asi los ingresos eran provenientes del trabajo o en relación de dependencia, no es una demostración que corresponda a la Administración Tributaria° que expuesta la falta de aplicación en el fallo de lo dispuesto en el art. 76 numeral 7 literal I de la Constitución de la República y 81 del Código Tributario sobre la necesaria motivación de los actos administrativos.

4.1.5. Respecto de la falta de aplicación del art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 91 del Código Tributario refiere al significado de la determinación directa en ejercicio de la facultad determinadora de obligaciones tributarias del impuesto a la renta por parte de las autoridades tributarias del impuesto a la renta sobre la base de la declaración del sujeto pasivo, de su contabilidad, documentos, contratos, registros, información que posea la administración de sus sistemas informáticos.

4.1.6. En el numeral 5.1.1 de la Resolución No. 117012020 RREC411576, de 26 de noviembre del 2020, en la que el Director Zonal 9 del SRI confirmó la Liquidación de Pago por diferencias en la declaración del impuesto a la renta del 2014 expresó que ^a al revisar la información que consta en las bases de datos con las que cuenta el SRI, de acuerdo a la información reportada en los ANEXOS DE OPERACIONES Y TRANSACCIONES ECONÓMICAS Y FINANCIERAS (ROTEF) y a la información proporcionada por las instituciones financieras del Sistema Financiero Nacional, ha identificado que durante el ejercicio fiscal 2014, el contribuyente Carlos Andrés Molina Ávila recibió acreditaciones en las cuentas bancarias detalladas en las tablas No. 7,8 y 9 que totalizan USD. 215.776,28.

4.1.7. El ROTEF prueba de ingresos gravados con el impuesto en la renta presentado por el Director Zonal 9 del SRI y aceptada por el Tribunal en la sentencia, es la información de las acreditaciones bancarias, sobre las que el Tribunal en el párrafo del numeral 8.2.3 del considerando 8.2 de la sentencia afirma que: ^a El Tribunal considera pertinente señalar que las diferencias detectadas obedecen a los ingresos reportados por instituciones financieras (anexos ROTEF), que en el ejercicio fiscal determinado por el actor mantenía en tres cuentas en el Banco de la Producción S.A. PRODUBANCO.

4.1.8. Es importante destacar que los jueces de instancia aceptan en el fallo impugnado que cuando declara que el anexo ROTEF, las diferencias detectadas obedecen a los ingresos reportados por instituciones financieras y que para la Administración Tributaria son ingresos gravados con el impuesto a la renta, sería de innegable interés de la autoridad administrativa tributaria, solicitar a las instituciones financieras la información de las acreditaciones bancarias de una persona y considerarlas como ingresos gravados con el impuesto a la renta.

4.1.9. Arguye que el Director Zonal 9 del SRI como autoridad demandada, no presentó pruebas de que las acreditaciones bancarias detalladas en el ROTEF se referían a ingresos del trabajo a título oneroso en innegable falta de aplicación y cumplimiento de lo dispuesto en el art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 91 del Código Tributario.

4.1.10. Fundamenta el vicio de falta de aplicación del art. 311 del COGEP cuando requiere a la Administración Tributaria la necesidad de evidenciar las acreditaciones bancarias y que respondían a título oneroso, proveniente de trabajo y consistente en dinero, tampoco existe prueba que justifique que dichos ingresos tienen origen ecuatoriano. Por lo que, la Administración Tributaria tuvo la carga de la prueba no la cumplió en el trámite del proceso iniciado con la demanda en la acción contencioso tributaria de impugnación a la resolución que confirmó la liquidación de pago de diferencias en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014.

4.1.11. Ratifica que el demandado tenía la obligación de presentar la prueba de los hechos y actos del contribuyente que dan lugar a las obligaciones tributarias y su cuantía que no lo hizo, de tal forma que solicita la aceptación del recurso de casación.

4.2. Contestación al recurso: La abogada Micaela Montalvo Salgado en calidad de procuradora fiscal del Servicio de Rentas Internas en escrito de 23 de mayo del 2023, las 15h21, da contestación al recurso de casación presentado por Carlos Andrés Molina Ávila en los siguientes términos:

4.2.1. Destaca que la información que reporta el ROTEF no consta en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014, concluyendo que dichos ingresos no fueron declarados y que teniendo el contribuyente la oportunidad de justificar la proveniencia de dichas acreditaciones no lo realizó tanto en sede administrativa ni judicial lo que conlleva la única conclusión de que la Administración actuó al margen de la ley, esto es con base en los elementos probatorios que han sido puestos en conocimiento del contribuyente.

4.2.2. En el recurso del contribuyente se evidencia denuncias a modo de inconformidad en contra de la Resolución Administrativa, cuando el recurso se ha presentado contra la sentencia emitida por el Tribunal Contencioso Tributario, lo cual denota, confusión por parte del recurrente al considerar al recuso extraordinario de casación como una instancia más.

4.2.3. Finalmente entendido que la casación es un medio de impugnación extraordinario, público y derecho estricto se considera como un recurso formalista que impone al recurrente estructurar la demanda observando todas las exigencias de la técnica casacional, a tal punto que el olvido o desprecio de ellas conduce a la frustración del recurso y el rechazo de las pretensiones como se puede observar en el presente caso, el señor Carlos Andrés Molina Ávila no ha cumplido con los aspectos formales que requiere el recurso de casación, además de carecer de elementos de fondo lo que conlleva a que el recurso sea desechado.

5. Problema jurídico

5.1. En base a los argumentos esgrimidos por el recurrente, corresponde determinar si el fallo impugnado incurre en la causal quinta del artículo 268 del COGEP por el vicio de **falta de aplicación** de los artículos: 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República, 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 81 y 91 del Código Tributario y 311 del Código Orgánico General de Procesos.

6. Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El vicio de **falta de aplicación** *“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.¹

6.2. Las normas que considera infringidas son: a) El artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, que establece: *“En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (1/4) l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.”* b) El artículo **23 de la Ley de Régimen Tributario Interno**, que regula las administraciones directa y presuntiva; c) Del **Código Tributario** el contenido de los artículos 81: *“**Forma y contenido de los actos.-** Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley.”* y 91: *“La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.”* d) Del **Código Orgánico General de Procesos**, el **artículo 311** que dispone: *“Validez y eficacia de las actuaciones de la administración pública. Son válidos y eficaces los actos del sector público expedidos por autoridad pública competente, salvo que se declare lo contrario. Con respecto a los actos tributarios impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria*

¹ Tolosa Villabona, Luis Armando. *Teoría y Técnica de Casación. Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acciones de Grupo*, (Bogotá: Doctrina y Ley, 2008), 359.

y su cuantía."

6.3. El recurrente acusa que el Tribunal no analizó la motivación de los actos administrativos para su validez, punto que fue alegado pero que no se atendió en el reclamo por cuanto no existe justificación de la acreditación bancaria de USD. 215.776.28 ingresos del trabajo y si fueron ingresos del trabajo en relación de dependencia o del trabajo autónomo, confirmando la falta de motivación del acto de determinación. Alega también que no ha establecido si la determinación que procedía fue la directa o la presuntiva. Y finalmente que la administración no ha demostrado el origen de las diferencias establecidas, lo cual le correspondía al tenor de lo previsto en el artículo 311 del COGEP.

6.4. Analizada la sentencia y confrontada con los cuestionamientos del recurrente se tiene que: a) En el considerando 8.2.3 de la sentencia objetada el Tribunal analiza el cuestionamiento del accionante sobre la presunta falta de motivación de la liquidación de pago; el Tribunal señala que las diferencias detectadas, obedecen a los ingresos reportados por instituciones financieras (anexo ROTEF) que el actor mantenía en las cuentas No. 00100914209, 2000023661 y 12000141661 en el Banco de la Producción; que la demostración de si los ingresos provenientes del trabajo o en relación de dependencia, no es una demostración que corresponda a la Administración Tributaria; que el argumento por el que se pretende que se reconozca inmotivado el acto impugnado carece de objetividad.

6.5. De la referencia al contenido de la sentencia, se evidencia que el tema de la falta de motivación que habría implicado la falta de aplicación del artículo 76, 7, 1) de la Constitución, fue expresamente analizado y descartado por el Tribunal, por lo que no es procedente el error que se acusa, independiente de la certeza o validez de los razonamientos del Tribunal sobre el tema en discusión, pues como sostiene el mismo Tribunal ^a la limitación a la comprobación de la fuente productora de los ingresos del actor no puede entenderse como ausencia o falta de motivación^o, que más bien tiene que ver con la valoración probatoria que no ha sido acusada.

6.6. Por otra parte, el tema de la clase de determinación practicada por la Administración es atendida por el Tribunal en el considerando 8.2.2, en el que de manera expresa hace referencia y aplicación al contenido del artículo 23 de la LRTI, acusado de falta de aplicación, por lo que el cuestionamiento, resulta contradictorio cuando se evidencia que se aplica de modo expreso el contenido del artículo acusado de falta de aplicación precisamente para concluir que la Administración procedió a realizar una determinación directa.

6.7. Finalmente respecto a la presunta falta de aplicación del artículo 311 del COGEP, partimos de los hechos probados en instancia que son: 1. Que en el ejercicio 2014 existieron acreditaciones en las cuentas bancarias del accionante y que las diferencias detectadas obedecen a los ingresos reportados

por instituciones financieras; 2. Que ^ano sólo en sede administrativa, sino incluso judicial, no ha existido justificación ni prueba que pueda ser considerada a efecto de demostrar que los ingresos determinados no constituya un incremento patrimonial gravado con impuesto a la renta; 3. Que ^aevidenciada ha quedado la falta de elementos probatorios de la parte actora, que permita el análisis de la razón de sus alegaciones, en esta fase judicial, este tribunal determina que no existen elementos de convicción para desestimar la actuación de la administración tributaria demandada°.

6.8. De los hechos probados señalados, queda en evidencia que se rechaza la demanda por falta de prueba de la parte actora, cuando, si se hubiese aplicado el art. 311 del COGEP, el Tribunal se hubiera percatado que a quien le correspondía demostrar en sede judicial la prueba de los hechos o actos del contribuyente de los que se concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía, es a la Administración Tributaria; consecuentemente, al no existir tampoco prueba al respecto por parte del Servicio de Rentas Internas, y solo existir como hecho probado la existencia de ingresos en las cuentas, que no es lo mismo que ingresos tributarios, corresponde aceptar el vicio alegado.

6.9. Por las consideraciones señaladas en los considerandos precedentes, aceptándose el vicio relacionado con el artículo 311 del COGEP, se casa la sentencia y se deja sin efecto la resolución impugnada.

7. Decisión

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

7.2. CASAR el fallo impugnado y en consecuencia, se deja sin efecto la resolución objeto de la acción de impugnación, así como sus antecedentes.

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

7.4. Sin costas.

7.5 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 81 y 91 del

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL





Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

JL/AM

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

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

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