EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

J01501-2015-00119, J09501-2023-00164, J09501-2021-00032, J17510-2021-00086, J13802-2018-00287

Año II - Nº 460 - 96 páginas
Quito, miércoles 18 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

291216824-DFE

Juicio No. 01501-2015-00119 RESOLUCION 306-2026

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, jueves 7 de mayo del 2026, las 10h14. **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 Marco Albán Zambonino, y, Dr. Gustavo Durango Vela (E), dicta la siguiente sentencia dentro de la causa No. 01501-2015-00119.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el señor Max Heimbach Guerrero, representante legal de la compañía INDUSTRIA DE ALIMENTOS LA EUROPEA CIA. LTDA., presentó demanda en contra de la Providencia No. 101012015PDEV000582, de 4 de agosto del 2015, emitida por el Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, dentro del trámite de reclamación de devolución No. 101012015025355, por pago indebido.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Cantón Cuenca, provincia del Azuay, resolvió: ª rechaza la demanda presentada por el señor Max Heimbach Guerrero, en su calidad de representante legal de la compañía INDUSTRIA DE ALIMENTOS LA EUROPEA CIA. LTDA¼ y declara la validez y legalidad del acto administrativo denominado providencia No. 101012015PDEV000582 emitida el 04 de agosto del 2015 por el demandado.º

1.3 El señor Max Heimbach Guerrero, representante legal de la compañía INDUSTRIA DE ALIMENTOS LA EUROPEA CIA. LTDA., interpone recurso de casación contra la sentencia de 28 de diciembre de 2018 a las 16h16, y del auto de aclaración, expedido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay dentro del juicio No. 01501-2015-00119, argumentando la causal tercera del Art. 3 de la Ley de Casación.

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por MARCO VINICIO ALBAN ZAMBONINO C=EC L=QUITO CI 0501675946

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

1.4. Mediante auto del 13 de enero del 2022, las 09h42, el abogado Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez temporal de la Corte Nacional de Justicia, admite el recurso de casación, por la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación, por el vicio de falta de aplicación de los artículos 115 y 116 del Código de Procedimiento Civil, Art. 2 de la Ley de Remisión de Intereses, Multas y Recargos en sus literales d) y f); y, Art. 6 del Código Civil.

2. COMPETENCIA

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

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia. - Sorteo de la causa número 01501-2015-00119 efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 26 de agosto de 2022 a las 14h33, 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 del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos y artículo 1 de la Ley de

Casación.

3. VALIDEZ PROCESAL

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

4. FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN

4.1. En el recurso se sostiene que sí se probó que las cuotas pagadas como facilidades de pago, fueron imputadas al capital, a pesar de que no era necesario probar aquello, pues eso no fue una situación que fue materia de la litis. Señala asimismo que el Tribunal afirma: ª La actora no ha demostrado con prueba alguna que los valores pagados cuando estaba cumpliendo las facilidades de pago que le concedió la administración, fueron imputados al capital, y que, el saldo a pagar luego de efectuar esa imputación era de $24.626,66 y no de $33.043,60 como afirma en su demanda, por lo que de conformidad con los literales d) y f) de la Ley de Remisión de Intereses¼ no constituye pago indebido si los montos pagados previamente superaron el valor del impuesto; y, los pagos efectuados en aplicación de la remisión extinguen la obligación tributaria, sin que pueda alegarse posteriormente pago indebido; mandato legal obligatorio para la administración tributaria conforme al art. 262 de la Constitución de la República y que fue cumplido en la providencia impugnadaº, y concluye que no se ha apreciado la prueba en conjunto pues no se consideró la providencia No,. 10102015PDEV000582 del Director Zonal 6 del SRI. Considera que si se hubiere valorado dicha providencia, se hubiere determinado mediante un simple ejercicio matemático el monto pagado en exceso , es decir, lo que se pagó más allá del pago realizado en aplicación de la remisión a la que se acogió. Alega además la falta de aplicación del art. 116 del CPC pues las pruebas deben concretarse al asunto que se litiga, y que al pedirse que se demuestre que las cuotas fueron imputadas al capital a pesar de no ser el objeto del litigio, los jueces se apartan de dicha norma. Finalmente afirma que era evidente el saldo a pagar luego de la imputación y el monto pagado en exceso, pues solo requería de un simple ejercicio matemático, pues los datos constan en el proceso, y ese hecho no requiere ser probado, ya que la aritmética es una ciencia exacta. Que el Art. 2 de la Ley de Remisión de Intereses, Multas y Recargos en su literal d) dispone que la totalidad de pagos realizados, incluso antes de la publicación de esa

Ley, se imputarán al capital, de tal forma que si eso manda la norma, no era necesario probar este particular y que fue reconocido por la Administración, de tal manera que al vulnerar el principio jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el artículo 116 del Código de Procedimiento Civil, el Tribunal ha incurrido en falta de aplicación del artículo 6 del Código Civil. Todo lo cual ha sido determinante en la parte dispositiva de la sentencia. Por todo lo expuesto solicita a este Tribunal de Casación case la sentencia recurrida.

4.2. La Administración Tributaria, Directora Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, no contesta el recurso de casación interpuesto por la compañía INDUSTRIA DE ALIMENTOS LA EUROPEA CIA. LTDA.

5. PROBLEMA JURÍDICO

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en la falta de aplicación de preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, de los artículos 115 y 116 del Código de Procedimiento Civil, que ha llevado a la equivocada aplicación de los artículos 2 de la Ley de Remisión de Intereses, Multas y Recargos en sus literales d) y f); y, falta de aplicación del Art. 6 del Código Civil; al amparo de la causal tercera del Art. 3 de la Ley de Casación.

6. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación que establece: ª Art. 3.- CAUSALES. - El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales: (¼) 3ra. 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 en la sentencia o autoº.

Sobre la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación, Luis Cueva Carrión, al referirse a las condiciones legales para la existencia del vicio referente a la prueba señala: ª 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 primeraº (Luis Cueva Carrión, ªLa Casación en materia civilº. Segunda edición ampliada y actualizada. Quito: Ediciones Cueva Carrión, 2011, páginas 306 y 307).

6.2 Sobre la falta de aplicación Luis Tolosa señala que: ªSegún 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 ªla infracción directa típicaº, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto¼º (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359).

6.3 Sobre la aplicación indebida el autor Luis Armando Tolosa Villabona, señala que este vicio consiste ª¼ es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error se subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente, pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contemplaº; (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359).

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

CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL

> ªArt. 115.- La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. El juez tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas.º
>
> ªArt. 116.- Las pruebas deben concretarse al asunto que se litiga y a los hechos sometidos al juicio.º

LEY ORGÁNICA DE REMISIÓN DE INTERESES, MULTAS Y RECARGOS,

ª Art. 2.- Remisión de intereses, multas y recargos. Se dispone la remisión de intereses, multas y recargos derivados de obligaciones tributarias y fiscales internas cuya administración y/o recaudación le corresponde única y directamente al Servicio de Rentas Internas, conforme lo siguiente: (¼) d) En el caso de los sujetos pasivos que mantengan convenios de facilidades de pago vigentes y que se encuentren al día en las cuotas correspondientes, la totalidad de los pagos realizados, incluso antes de la publicación de la presente Ley, se imputará al capital y de quedar saldo de impuesto a pagar podrán acogerse a la presente remisión, cancelando el cien por ciento del impuesto adeudado, y los valores no remitidos cuando corresponda. En estos casos no constituirá pago indebido cuando los montos pagados previamente hubieren superado el valor del impuesto (¼) f) El pago realizado por los sujetos pasivos en aplicación de la remisión prevista en este artículo extingue las obligaciones adeudadas. Los sujetos pasivos no podrán alegar posteriormente pago indebido sobre dichas obligaciones, ni iniciar cualquier tipo de acciones o recursos en procesos administrativos, judiciales o arbitrajes nacionales o extranjeros.º (¼)

CÓDIGO CIVIL

ª Art. 6.- La ley entrará en vigencia a partir de su promulgación en el Registro Oficial y por ende será obligatoria y se entenderá conocida de todos desde entonces.º

6.3. Respecto a la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación, el recurso de casación debe seguir la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada, esto es, la proposición jurídica de esta causal debe contener, como mínimo los siguientes puntos: 1.- Identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; 2.- La determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3.- La demostración con lógica jurídica en qué forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4.- La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria.

Así tenemos de la fundamentación de esta causal, que el recurrente señala que el medio de prueba que no ha sido valorado es la providencia No. 10102015PDEV000582; que las normas infringidas son los arts. 115 y 116 CPC por no haber valorado la prueba en conjunto y que aquello derivó en la aplicación indebida del art. 2 literales d) y f) de la Ley de Remisión, Multas y Recargos y falta de aplicación del art. 6 CC; cumpliéndose de esta forma al menos con la construcción formal de la causal respectiva, por lo que esta Sala inicia con el análisis que corresponde bajo la técnica casacional:

Revisado el fallo recurrido, esta Sala ha podido verificar que el juzgador hace un análisis de la providencia 10102015PDEV000582 y señala que esta no es un acto de simple administración, (siendo aquel el argumento de la administración tributaria) pues produce efectos jurídicos en el administrado al negarle la devolución de los valores que el peticionario consideró fueron pagados en exceso, y, consecuentemente considera que es un acto impugnable, por lo que procede a resolver la controversia y relata los hechos acaecidos desde la notificación con la Liquidación de Pago impugnada en instancia. Por otro lado, el recurrente señala que si hubiere considerado dicha providencia, en ella se establecía que con el ª pago del afianzamiento, más los pagos de las cuotas por facilidades de pago y más los pagos parciales, realizados, todos aplicados a la obligación principal, el contribuyente extinguió la obligación constante en la Liquidación de Pago por diferenciasº impugnada ante el Tribunal, correspondiente a Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2018.

El recurrente no repara en que los jueces distritales rechazaron su demanda, no por la falta de valoración de dicha providencia, pues como se observa del fallo al final los juzgadores aceptan la imputación, pero cuestionan que ªel saldo a pagar luego de efectuar esa imputación era de $24.626,66 y no de $33.043,60 como afirma en su demandaº, por lo que no llega a demostrar el casacionista, que dicha providencia haya sido valorada de manera ilógica, menos aún cuando se evidencia que al final del numeral 4.2 del fallo (a pesar de ser confusa la redacción) si aceptan tal imputación, quedando sin piso su afirmación. (El resaltado corresponde a esta Sala).

Por otro lado, dicha providencia afirma que con todos esos pagos se extinguió la obligación tributaria, y, en función de aquello los jueces aplican lo establecido en la Ley de Remisión de Intereses, Multas y Recargos.

Como se ha señalado, esta Sala verifica que dicha prueba presuntamente no valorada en conjunto, fue valorada por los jueces A quo, y además la valoración fue realizada también en consideración de otras pruebas presentadas, como se observa del fallo recurrido, por lo que no se evidencia que exista el error de derecho alegado por la parte recurrente, al contrario, se verifica la aplicación del art. 115 CPC acusado de ª falta de aplicaciónº, pues existe valoración de la prueba en conjunto, inclusive de la providencia singularizada por la parte recurrente.

Respecto a la falta de aplicación del art. 116 CPC, esta Sala observa que esa norma no contiene un precepto jurídico de valoración probatoria, por lo que, no cabe su reproche al amparo de la causal 3 del art. 3 de la Ley de Casación, por lo que se rechaza el mismo.

Al no verificarse el error de derecho, no corresponde entrar al análisis de los demás elementos de la proposición jurídica completa, pues estos proceden solo en el supuesto de que exista error de derecho, pues son consecuencia de aquel.

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 emitida el 28 de diciembre del 2018 las 16h16, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, dentro del juicio de impugnación No. 01501-2015-00119.

7.3. La parte recurrente no ha rendido la caución dispuesta en el art. 11 de la Ley de Casación.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese y devuélvase al Tribunal de origen

RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

No se configura el vicio alegado al amparo de la causal 3 del Art. 3 de la Ley de Casación, pues existe valoración de las pruebas presentadas en conjunto, y, particularmente de la prueba acusada de no haber sido valorada, verificándose la aplicación del art. 115 del Código de Procedimiento Civil.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZA NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

291292949-DFE

Juicio No. 09501-2023-00164 RESOLUCION 310-2026

JUEZ PONENTE: ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

AUTOR/A: ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 7 de mayo del 2026, las 16h13. **VISTOS.-** Comparece la abogada Rosa Ángela Osejo Cabezas, en calidad de procuradora fiscal del Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, Grandes Contribuyentes del Servicio de Rentas Internas y Director General del Servicio de Rentas Internas, e interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 14 de agosto de 2024, a las 15h44 y notificada el 15 de agosto de 2024 a las 07h31 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación por negativa de pago en exceso No. **09501-2023-00164**.

1.- Competencia.- 1.1. La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). **1.2.** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 19 de diciembre de 2025, las 15h43, se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores: Rosana Morales Ordóñez, Gustavo Durango Vela y José Suing Nagua (Ponente), Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación. **1.5.** Por encontrarse en comisión con remuneración el Dr. José Suing Nagua, en virtud del acta de sorteo de 29 de abril del 2026 realizado por el Presidente (e) de la Corte Nacional de Justicia, se ha encargado el despacho del antes mencionado magistrado al Dr. Marco Vinicio Albán Zambonino.

2.- Validez procesal.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los

procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día miércoles, 6 de mayo de 2026, a las 15h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- *ª I.- ESTABLECER SI TIENE DERECHO AL REINTEGRO POR PAGO EN EXCESO RECLAMADO POR CONCEPTO DE LA CONTRIBUCIÓN TEMPORAL PARA IMPULSO ECONÓMICO POST COVID-19 CON SUS RESPECTIVOS EFECTOS JURÍDICOS.- º*

3.2.- Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Cantón Guayaquil, provincia de Guayas, en el fallo impugnado resuelve: *ª **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA,** resuelve declarar CON LUGAR la acción de impugnación deducida por CARLOS GARCÍA FUENTES por sus propios derechos, y por ende, se deja sin efecto la Resolución No. 917012023RREC000455, así como su antecedente la Resolución No. 917012022RDEV001563, por lo tanto se dispone a la Administración Tributaria que reintegre al actor la cantidad de USD $ 2871.846,61, pagados en exceso por concepto de la ª Contribución Temporal para el impulso económico post COVID de persona naturalº más sus respectivos intereses, aquello de conformidad a lo establecido en el art. 308 del Código Trbutario¼º*

3.3.- Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 18 de octubre del 2024, a las 11h40, la abogada Rosa Ángela Osejo Cabezas, en calidad de procuradora fiscal del Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, Director de Grandes Contribuyentes del Servicio de Rentas Internas y Director General del Servicio de Rentas Internas, presenta recurso de casación fundamentado en el **caso quinto del artículo 268 del COGEP** al considerar que el fallo impugnado incurre en el vicio de **errónea interpretación** de los **artículos 123 del Código Tributario,** así como de los **artículos 5, 25 y 28 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19.** Se precisa que por los vicios de errónea interpretación de los **artículos 25 y 28** de la **Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19**

3.4.- Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 24 de octubre de 2024, a las 08h18, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

3.5.- Admisión.- En auto de 2 de septiembre de 2025, a las 12h11, el abogado Juan Francisco Martinez Castillo, Conjuez Nacional, dispone que se aclare y complete el recurso de casación en el término de 5 días. Posteriormente, mediante escrito de 9 de septiembre de 2025, a las 12h03, la abogada Rosa Ángela Osejo Cabezas, en calidad de procuradora fiscal del Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, Director de Grandes Contribuyentes del Servicio de Rentas Internas y Director General del Servicio de Rentas Internas, presentó el escrito de aclaración del recurso de casación interpuesto. Finalmente, en auto de 10 de septiembre del 2025, a las 11h47, se resuelve **ADMITIR** el recurso de casación sustentado en el **caso quinto** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos al considerar que el fallo impugnado presenta el vicio de **errónea interpretación** del artículo 123 del Código Tributario y 5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19.

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1. La Administración Tributaria establece como antecedentes que el señor Carlos García Fuentes pagó la contribución temporal para el impulso económico post COVID - 19 (en adelante ª contribución temporalº) conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19 el día 31 de marzo de 2022. Dicho tributo fue pagado en función de la declaración patrimonial presentada al Servicio de Rentas Internas con corte al 1 de enero de 2021. Así mismo, el 24 de junio de 2022 el contribuyente se acogió al régimen impositivo voluntario para la regularización de activos en el exterior previsto por la ley *ibidem*, cumpliendo con el impuesto único bajo la tarifa vigente a esa fecha. No obstante, el actor afirma que, el 24 de junio de 2022, al realizar la declaración sustitutiva en cumplimiento del artículo 28 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19, erróneamente llevó a cabo un recálculo de la contribución temporal, pagando adicionalmente a lo cancelado un valor de USD 2.871.846,61.

4.2. En ese orden de ideas, el actor presentó una solicitud de devolución de lo pagado en exceso ante el Servicio de Rentas Internas pretendiendo que se le reembolse lo pagado por la contribución temporal para el impulso económico post COVID - 19, ante lo cual, la Administración Tributaria dio contestación a dicha solicitud mediante Resolución No. 917012022RDEV001563 notificada el 29 de noviembre de 2022, negando la devolución del pago en exceso.

4.3. Una vez negada la solicitud presentada inicialmente, el contribuyente procedió a interponer un reclamo formal en contra de la Administración Tributaria el 28 de diciembre de 2022, el cual fue

solventado el 3 de abril de 2022 en Resolución No. 917012023RREC000455 con una negativa. Frente a lo sucedido, el señor Carlos García Fuentes presentó una acción de impugnación en contra de la Resolución No. 917012023RREC000455, el día 26 de abril de 2023 a las 13h43.

4.4. En torno a la presentación del recurso de casación, la Administración Tributaria lo fundamenta en el **caso quinto** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos al considerar que el fallo impugnado presenta el vicio de **errónea interpretación** del **artículo 123 del Código Tributario** y **5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19.**

4.5. Respecto del vicio de **errónea interpretación** del **artículo 123 del Código Tributario,** la casacionista precisa ciertos aspectos a ser considerados. Inicialmente manifiesta que el objeto de la controversia fue dilucidar si es que el actor tiene derecho al reintegro por pago en exceso por concepto de la contribución temporal para impulso económico post COVID - 19. Así, la Administración Tributaria señala que el Tribunal de instancia debió analizar si es que existió un pago en demasía en relación con el valor que debía pagarse al aplicar la tarifa de la contribución.

4.5.1. Para sustentar su análisis, la Administración Tributaria expone que del artículo 5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19, se desprenden los elementos a considerar para ser sujeto obligado al pago de la contribución temporal y que no están en discusión, a saber: i) rige para personas naturales; ii) patrimonio individual igual o mayor a un millón de dólares al 1 de enero de 2021; iii) tarifa de 1,0% y de 1,5% de acuerdo al patrimonio y; iv) en el caso de residentes fiscales en el Ecuador, el cálculo y pago se realizará sobre el patrimonio ubicado dentro y fuera del país.

4.5.2. Del mismo modo, la recurrente señala que del texto de la sentencia se desprende como hecho no controvertido que el actor de la causa, al 1 de enero de 2021, poseía un patrimonio de USD 315.335.222,00, por lo cual aplicó la tarifa de 1,5% y el cálculo lo realizó sobre el patrimonio ubicado dentro y fuera del país. Partiendo de aquello, la Administración Tributaria argumenta que no existe un pago en exceso en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa de la contribución temporal, y que consecuentemente el actor no tenía derecho al reintegro por pago en exceso por concepto del tributo invocado.

4.5.3. Con fundamento en lo señalado, la Administración Tributaria afirma que la errónea

interpretación del artículo 123 del Código Tributario se evidencia cuando el fallo confunde al pago en exceso (pretendido y objeto de la controversia) con un pago indebido. El Servicio de Rentas Internas adiciona que el Tribunal de instancia sólo debía verificar si el pago efectuado mediante la declaración sustitutiva de la contribución temporal que incluía su patrimonio en el exterior correspondía a un pago en demasía o no, en relación con el valor que debía pagarse al aplicar la tarifa y los elementos previstos en el artículo 5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19. La entidad demandada considera que la tarifa de la contribución temporal no fue cuestionada por el actor así como tampoco el hecho de que aquel tributo considera el patrimonio del contribuyente, ya sea que este esté dentro o fuera del país, al 1 de enero de 2021.

4.5.4. En torno al verdadero sentido y alcance correcto de la norma acusada como infringida, la casacionista sostiene que el Tribunal A quo debió considerar en su sentencia que el pago realizado por el actor de la causa, en razón del propio recálculo y declaración sustitutiva en la que incluye su patrimonio en el exterior realizados por él, no era un pago en demasía puesto que al tenor del artículo 5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19, dicho pago cumplía con los elementos objetivos requeridos. Consecuentemente, la recurrente manifiesta que no existe un pago en exceso con relación al valor que debía pagarse y que por tanto el señor Carlos García Fuentes no tenía derecho al reintegro del valor correspondiente a ese concepto.

4.5.5. Por otro lado, al fundamentar el carácter determinante de la presunta infracción en la parte dispositiva de la sentencia, la Administración Tributaria arguye que la errónea interpretación ha incidido trascendentalmente en el fallo en vista de que al confundir el pago en exceso con un pago indebido, los jueces de instancia no aplicaron la norma en sentido natural, analizando si es que existía un pago en demasía respecto de la tarifa a aplicarse en este caso para la contribución temporal. Asimismo, alega que al Tribunal A quo le correspondía verificar si el pago fue efectuado en exceso observando el artículo 5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19; empero, recalca que este estableció que el pago realizado por la declaración sustitutiva, en la que el contribuyente señaló el valor de su patrimonio en el exterior es indebido y que por tanto el mismo debe ser devuelto al contribuyente.

4.5.6. El Servicio de Rentas Internas expresa que el Tribunal de instancia, al realizar una interpretación extensiva de la norma, estimó que el pago de la contribución temporal basada en la declaración sustitutiva en la que el contribuyente incluye su patrimonio en el exterior, por el cual, se benefició del pago del impuesto único, era un pago indebido por cuanto el impuesto único no debía acarrear una repercusión en otros tributos.

4.5.7. La entidad demandada relata que la correcta interpretación a llevarse a cabo por el Tribunal A quo respecto del artículo 123 del Código Tributario debió ser que no existe pago en exceso asumido por el actor, ya que no se evidencia un valor en demasía en relación con aquel que debió pagarse al aplicar la tarifa de la contribución temporal y que el señor Carlos García Fuentes, al 1 de enero de 2021, poseía un patrimonio dentro y fuera del país de USD 315.335.222,00, por lo cual se aplicó la tarifa del 1,5%.

4.6. Por otro lado, en cuanto al análisis del vicio de **errónea interpretación del artículo 5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19**, la Administración Tributaria sostiene que del texto de la sentencia recurrida se desprende que los hechos considerados como no controvertidos en esta causa son los que se siguen: i) el actor era sujeto de la contribución temporal para el impulso económico post COVID - 19; ii) la tarifa aplicada fue la correcta; iii) el 31 de marzo el contribuyente declaró y pagó la contribución temporal para el impulso económico y sostenibilidad fiscal post COVID - 19, consignando un monto patrimonial de USD 127.280.714,92; iv) en junio de 2022, el actor se acogió al régimen impositivo voluntario, único y temporal para la regularización de activos en el exterior, presentando una declaración patrimonial sustitutiva e incorporando activos, bienes y rentas en el exterior, siendo la base imponible de USD 188.054.507,00; v) en junio de 2022 el contribuyente presentó voluntariamente una declaración sustitutiva de la contribución temporal, incorporando en el rubro activo los USD 188.054.507,00, por lo que el monto de activos ascendió a USD 315.335.222,00 y; iv) los montos pagados, cuya devolución demanda el contribuyente, tampoco están en discusión.

4.6.1. Con lo descrito ut supra, la casacionista argumenta que el Tribunal A quo reconoce que el actor pagó voluntariamente la contribución temporal conforme sus propias declaraciones, puesto que al 1 de enero de 2021 este poseía un patrimonio individual dentro y fuera del país mayor a un millón de dólares. No obstante lo dicho, la recurrente resalta que el Tribunal de instancia considera que le corresponde verificar si el pago de USD 2.871.846,61 era debido o no, afirmando que el actor lo realizó erróneamente por acogerse al régimen voluntario impositivo y que fue pagado en base a la declaración sustitutiva de la contribución temporal para el impulso económico.

4.6.2. Por lo expuesto, la Administración Tributaria alega que el Tribunal de instancia realiza una interpretación extensiva del artículo 5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19, norma que, destaca, no necesitar de interpretación pues al tenor de su texto se puede colegir que la contribución temporal se debió pagar sobre el

patrimonio dentro y fuera del país que el actor poseía al 1 de enero de 2021, sin que exista premisa que se limite a la declaración original y no permita una declaración sustitutiva que complete la contribución temporal. El Servicio de Rentas Internas resalta que, a pesar de la claridad del artículo 5 de la ley mencionada y de que el actor realiza la declaración sustitutiva voluntariamente, el Tribunal A quo considera que el valor pagado fue indebido cuando lo que se reclama es el pago en exceso.

4.6.3. La recurrente precisa en su análisis que el Tribunal de instancia relaciona la contribución temporal declarada y pagada voluntariamente por el contribuyente con el régimen impositivo voluntario sobre la declaración de activos al exterior previsto en los artículos 15, 18, 25 y 28 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19, interpretando que la Contribución Temporal no era susceptible de modificación, porque aunque el señor Carlos García Fuentes debía presentar la declaración sustitutiva incorporando los activos, bienes o rentas en el exterior, el Servicio de Rentas Internas no podía imponer sanciones por la omisión de incluir los mismos en la declaración patrimonial original presentada por el sujeto pasivo. La entidad demandada manifiesta que los jueces de instancia confunden a la contribución temporal con una sanción, cuando en realidad esta, de ninguna manera, podría considerarse como tal y que tampoco la Administración Tributaria ha hecho uso de esta obligación para sancionar a los contribuyentes, tornando en evidente a la interpretación extensiva que hacen los jueces de instancia a la norma que rige la contribución temporal.

4.6.4. El Servicio de Rentas Internas considera necesario recalcar dentro de su análisis que el artículo 5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19 señala que el cálculo de la contribución temporal se realizará sobre el patrimonio dentro y fuera del país que posea el contribuyente al 1 de enero de 2021 y que el actor fue quien hizo el recálculo con base en el patrimonio al exterior declarado, incluyendo al mismo en la declaración sustitutiva definitiva y vinculante, a más de que fue éste quien realizó el pago. Por tanto, la Administración Tributaria concluye que de ninguna manera la contribución temporal pagada podría considerarse como una sanción por no declarar originalmente los activos del exterior, pero que obviamente el tributo varía legalmente en vista de que con la declaración sustitutiva que incluye el patrimonio en el exterior, el valor a pagar se calculará en base al patrimonio dentro y fuera del país, premisa entendida por el actor al aceptar con su declaración sustitutiva el sentido de la norma.

4.6.5. La Autoridad Tributaria adiciona que los artículos 25 y 28 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19 no permiten la imposición de sanciones por falta de declaración de activos en el exterior y que la contribución temporal no es una

sanción sino una obligación cuyas reglas se establecen claramente en el artículo 5 del citado cuerpo normativo. Así también clarifica que la norma no se limita al tipo de declaración ni a la cantidad de declaraciones, sino al patrimonio dentro y fuera del país, siendo el análisis del Tribunal A quo un entender alejado de la norma que rige el tributo objeto de la controversia.

4.6.6. En relación con el verdadero sentido y alcance correcto de la norma considerada como infringida, la Administración Tributaria expresa que la disposición recoge los siguientes elementos: i) la tarifa de la contribución sobre el patrimonio de personas naturales deberá ser pagada en el ejercicio fiscal 2022 por quienes posean al 1 de enero de 2021 un patrimonio igual o mayor a un millón de dólares; ii) en el caso de residentes fiscales en Ecuador, la contribución se calculará y pagará sobre el patrimonio dentro y fuera del país. Con ello detallado, la Administración Tributaria afirma que el actor, al ser una persona natural que al 1 de enero poseía un patrimonio individual mayor a un millón de dólares, pagó correctamente la contribución temporal del 1,5% calculada sobre el patrimonio dentro y fuera del país declarado y pagado por el mismo contribuyente. De ese modo, la casacionista expone que la norma establece como elemento objetivo del cálculo aquel patrimonio, sin limitación o excepción, puntualizando que la norma erróneamente interpretada no señala la forma en la que el contribuyente ha de realizar la declaración y pago de la contribución temporal, sin que pueda aludirse una relación o semejanza con el impuesto único de activos en el exterior ya que ambos son tributos totalmente diferentes, sin dependencia.

4.6.7. El Servicio de Rentas Internas argumenta que la ley considera un elemento objetivo que si bien nace de la declaración patrimonial del contribuyente al exterior, solo es un resultado más, no una sanción, interés o multa, y que la norma no se detiene a explicar las razones que motivaron al sujeto pasivo a la declaración y pago parcial de la contribución temporal o a la no declaración oportuna de todo su patrimonio, especialmente en el exterior, pero tampoco limita el que se pueda completar la declaración y pagar la contribución temporal que realmente correspondía.

4.6.8. En conclusión, la casacionista asevera que el mandato legal acusado de infringido delimita a los jueces a verificar si es que el pago realizado por el actor corresponde al cálculo de la tarifa aplicada a su patrimonio dentro y fuera del país al 1 de enero de 2021, para que puedan concluir que el pago efectuado por la contribución pagada era correcto y debido. A su vez, la entidad demandada reitera que la disposición no establece que, por presentarse una declaración sustitutiva a la contribución temporal, esta deba considerarse errónea o como una sanción, sino que señala que con ella se completa la obligación.

4.6.9. Finalmente, en cuanto al carácter determinante del yerro en la parte dispositiva del fallo, la Autoridad Tributaria defiende que la infracción detallada ha incidido de tal forma en la decisión que el Tribunal A quo, al interpretar extensivamente el artículo 5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19, establece que el pago realizado por la declaración sustitutiva donde el actor señaló el valor de su patrimonio en el exterior es indebido, señalando que este realizó el pago como consecuencia de la cancelación del impuesto único, el cual supuestamente no tendría repercusiones, y que en la interpretación del artículo 25 el pago de la contribución temporal es una sanción. La recurrente añade que la Sala de instancia, al interpretar la norma de esa forma, estima que el pago de la contribución temporal era indebido puesto que el impuesto único no debía acarrear repercusiones en otros tributos, obviando lo establecido en el artículo 5 de la ley *ibidem.*

4.6.10. Así, la casacionista asegura que la correcta interpretación que debió realizar el Tribunal A quo es que toda persona natural cuyo patrimonio dentro y fuera del país al 1 de enero de 2021 supere el millón de dólares, deberá pagar la tarifa por contribución temporal. El Servicio de Rentas Internas destaca que el actor realizó sus declaraciones y pagos de forma debida y legal.

5.- Contestación al recurso de casación. - 5.1.- En escrito de 22 de octubre del 2025, a las 08h02, el señor Esteban José Noboa Carrión, procurador judicial del señor Carlos Eduardo García Fuentes, da contestación al recurso interpuesto solicitando que se rechace el mismo, al tenor de lo siguiente:

5.2. Con respecto al vicio de **errónea interpretación del artículo 123 del Código Tributario,** el actor sostiene que la casacionista afirma en su recurso que dicha disposición considera como pago en exceso *ª aquel que resulte en demasía en relación al que realmente debió pagarseº*, y que al desarrollar el argumento únicamente expresa que la sentencia confunde el pago en exceso con un pago de lo indebido, por cuanto en el numeral 7.4.5.1. de la sentencia el Tribunal A quo emplea el vocablo *ª debidoº*. Este añade que para el Servicio de Rentas Internas la utilización de aquella palabra constituye una errónea interpretación del artículo 123 del Código Tributario, y que lo relatado amerita casar la sentencia por el vicio invocado. Así, el actor manifiesta que la argumentación de la Administración Tributaria carece de sentido en virtud de que a lo largo del fallo el Tribunal de instancia aplica e interpreta la norma acusada de infringida en relación con el pago en exceso y no con el pago indebido.

5.2.1. En esa misma línea, la parte actora alega que la entidad demandada no detalla cuál es la interpretación dada por el Tribunal A quo en sentencia a la norma, que la recurrente cita en cursiva

fragmentos largos de la sentencia sin que en ninguno conste el artículo 123 del Código Tributario y que la Administración Tributaria se refiere a la mentada disposición sin ningún nexo que pueda considerarse como fundamentación del cargo. Por esas consideraciones, considera que la casacionista confunde este cargo con el relativo al artículo 5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19, y adiciona que el artículo 123 del Código Tributario dispone que se considera pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor a pagarse y que el Tribunal de instancia debía analizar si existió un pago en demasía, y que por otro la entidad acota que no existe un pago en demasía, aludiendo a lo que los jueces de instancia realmente resolvieron, aceptando tácitamente que el fallo impugnado analiza debidamente la norma acusada. En razón de lo expuesto, el actor puntualiza que no cabe que se indique que hubo errónea interpretación cuando la Autoridad Tributaria afirma que no ha ocurrido el supuesto pago en demasía que la norma contempla, lo cual implica más bien un cargo de indebida aplicación de la norma.

5.2.2. Finalmente, el actor asegura que la sentencia interpreta y aplica el artículo 123 del Código Tributario porque primeramente el Tribunal A quo delimitó el objeto de la controversia respecto del pago en exceso, más no del indebido y que así se manifiesta en sentencia. Del mismo modo colige que el hecho de que el Tribunal de instancia mencione al inicio del apartado 7.4.5.1. de la sentencia la palabra ª debidoº, de ningún modo significa que haya interpretado erróneamente la disposición acusada y que la litis se trabó como si fuera un pago indebido, quedando demostrado que los jueces de instancia sustanciaron y resolvieron una acción directa de impugnación por un pago en exceso. A esto último el demandado adiciona que de una lectura coherente y concordante de la sentencia, se entiende inexorablemente que el Tribunal A quo analiza el caso como pago en exceso, sin que existan equívocos en los términos utilizados.

5.3. Acerca del cargo de **errónea interpretación del artículo 5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19**, el actor indica que la Administración Tributaria detalla los hechos que a su parecer no son controvertidos en la sentencia, y que a partir de ellos afirma que el contribuyente pagó la contribución al amparo del artículo 5 *ibidem*; así también destaca que la casacionista indica que el sentido del precepto fue entendido por el contribuyente y que él mismo establece una obligación y no una sanción, pero que de ninguna manera señala que el Tribunal A quo haya hecho una interpretación de la referida norma en un sentido distinto al considerado como correcto por el recurrente. A más de aquello, el demandante afirma que en el recurso se citan otros preceptos en aporte a los cargos alegados, empero asegura que la casacionista no explica cuál sería la errónea interpretación del artículo acusado que establece que la contribución temporal y única para cubrir el impacto económico en las finanzas públicas debe pagarse con base en

la declaración patrimonial a 1 de enero de 2021. El señor Carlos García Fuentes adiciona que la entidad demandada se limita a hacer alusión a los hechos para inducir una eventual revisión de la prueba.

5.3.1. Ahora bien, respecto del asunto de fondo referente a si el contribuyente en efecto pagó en demasía o no la contribución temporal, el actor señala haberse acogido al régimen de regularización de activos en el exterior establecido por el artículo 15 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19, sistema que merecía un tratamiento favorable siempre que se pague un impuesto único hasta el 31 de diciembre de 2022. En ese sentido, el demandante refiere que al regularizar los activos, la composición de su patrimonio se vería afectada, por lo que coherentemente el artículo 28 de la ley *ibidem* dispone la presentación de una declaración patrimonial sustitutiva para transparentar el monto de sus activos en el exterior. Aún así, el actor destaca que de ninguna forma podría colegirse que la declaración patrimonial sustitutiva comportaría la obligación de reliquidar la contribución temporal. Frente a esto expone que el Servicio de Rentas Internas pretende darle un sentido distinto al artículo 5 acusado, al afirmar que el contribuyente debía reliquidar la contribución temporal por acogerse al mentado régimen y así pagar la diferencia considerando los activos regularizados.

5.3.2. Continuando con su análisis, la defensa técnica del señor Carlos García Fuentes asegura que no existe interpretación extensiva por parte del Tribunal A quo puesto que este concluye que el contribuyente en efecto pagó en demasía la contribución del artículo 5 del cuerpo normativo reiterado, y que al contrario, es el Servicio de Rentas Internas quien efectúa una interpretación extensiva al negar los reclamos administrativos de pago en exceso y oponiéndose a la demanda, enarbolando una teoría imaginaria para sustentar la negativa del pago en exceso. A esto, el actor alega que el recurso de la Administración Tributaria no hace la debida concordancia con los otros artículos de la ley que hacen posible una correcta y sistemática interpretación de la norma, situación que lleva a conclusiones equivocadas.

5.3.3. Bajo esa premisa, el demandante considera que la interpretación defendida por el Servicio de Rentas Internas se reduce a la sujeción que tiene el contribuyente a la contribución temporal por poseer un patrimonio superior al millón de dólares y encajar en el supuesto de hecho previsto por la norma; empero, el actor expresa que aquello implica una simplificación excesiva del problema jurídico que no puede minimizarse a algo tan simple. El señor Carlos García Fuentes precisa que el problema jurídico radica en una consecuencia no prevista por Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19 así como en el pago realizado en

exceso a raíz de esta consecuencia, por lo que el asunto no se limita a determinar la sujeción o no a la contribución sino que versa sobre la corrección o no de haber liquidado la contribución temporal luego de presentar la declaración sustitutiva ordenada por el artículo 28 de la norma aludida para la regularización de activos. Consecuentemente, el actor indica que toda acusación de errónea interpretación del artículo 5 *ibidem* debe contener inexorablemente el análisis de la interpretación de esa disposición en concordancia con los artículos 15, 25 y 28 que regulan aquel régimen, estudio que no se presenta en el recurso de casación.

5.3.4. Adicionalmente, el señor Carlos García Fuentes señala que la Administración Tributaria tampoco demuestra que el citado artículo 5 *ª gobierne el asunto pero en sentido diversoº* y que, por tanto, el Tribunal de instancia haya errado ª e*n el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcancesº ,* puesto que en ningún momento dicha disposición ordena la reliquidación de la contribución como consecuencia del artículo 28.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el **caso quinto** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos al considerar que el fallo impugnado presenta el vicio de **errónea interpretación** del **artículo 123 del Código Tributario** y del **5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19**, considera:

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

6.2.1. - La **errónea interpretación** ª *Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º* (Tolosa Villabona, L.A.; Teoría y Técnica de Casación ibídem., pp. 361.)

6.2.2. La norma que se estima infringida es: **Código Tributario**: *"**Art. 123.- Pago en exceso.-** Se considerará pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la ley sobre la respectiva base imponible. La administración tributaria, previa solicitud del contribuyente, procederá a la devolución de los saldos en favor de éste, que aparezcan como tales en sus registros, en los plazos y en las condiciones que la ley y el reglamento determinen, siempre y cuando el beneficiario de la devolución no haya manifestado su voluntad de compensar dichos saldos con similares obligaciones tributarias pendientes o futuras a su cargo. Si el contribuyente no recibe la devolución dentro del plazo máximo de seis meses de presentada la solicitud o si considera que lo recibido no es la cantidad correcta, tendrá derecho a presentar en cualquier momento un reclamo formal para la devolución, en los mismos términos previstos en este Código para el caso de pago indebido."*

6.2.3. Y, **la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19:** *"**Art. 5.- Contribución Temporal al Patrimonio de las Personas Naturales.-** Las personas naturales que al 1 de enero de 2021 posean un patrimonio individual igual o mayor a un millón de dólares de los Estados Unidos de América (USD $ 1.000.000,00) o cuando exista sociedad conyugal igual o mayor a dos millones de dólares de los Estados Unidos de América (USD $ 2.000.000,00) pagarán una contribución sobre su patrimonio en el ejercicio fiscal 2022, de acuerdo con la siguiente tabla:*

DESDE USD	HASTA USD	IMPUESTO SOBRE LA FRACCIÓN BÁSICA	% IMPUESTO SOBRE LA FRACCIÓN EXCEDENTE
0	999.999,99	0	0,0%
1.000.000,00	1.199.999,99	0	1,0%
1.200.000,00	En adelante	2.000	1,5%

En el caso de residentes fiscales en el Ecuador, la contribución se calculará y pagará sobre el patrimonio ubicado dentro y fuera del país. Los no residentes fiscales en el Ecuador, calcularán y pagarán la contribución sobre el patrimonio ubicado en el país. El patrimonio estará constituido por los activos menos los pasivos que sean directa o indirectamente de propiedad del sujeto pasivo a través de cualquier figura jurídica. Los activos incluyen todos los derechos reales y personales que

sean de titularidad del sujeto pasivo al 1 de enero de 2021. Para el pago a realizarse en el ejercicio impositivo 2022, se excluirá de este cálculo el monto que corresponda al valor patrimonial proporcional de las acciones, participaciones o de cualquier otro derecho representativo de capital que el sujeto pasivo posea en sociedades que, a su vez, estén obligadas al pago de la contribución especial sobre el patrimonio de sociedades prevista en esta ley y hayan realizado dicho pago. No se considerarán dentro de los activos para el cálculo de la contribución que se crea en este Libro los inmuebles que mantengan bosques primarios y zonas de diversidad ecológica que por preservación y conservación ambiental cuentan con limitaciones para su explotación y generación de ingresos. Asimismo, el sujeto obligado podrá aplicar, dentro del cálculo de esta contribución, una deducción equivalente al valor patrimonial de su primera vivienda y/o al de tierras agrícolas improductivas de su propiedad, deducción que, en ningún caso, considerando uno o ambos conceptos, será superior a doscientos mil dólares de los Estados Unidos de América (USD $ 200,000.00). El reglamento a esta ley establecerá los parámetros necesarios para la adecuada aplicación de lo dispuesto en este inciso. No se considerará como pasivos las cuentas por pagar con partes relacionadas del sujeto pasivo, salvo que se demuestre que los préstamos o créditos que dieron origen a las cuentas por pagar se hicieron en condiciones de mercado y se destinaron para fines productivos. En caso de que los cónyuges mantengan bienes propios que no forman parte de la sociedad conyugal, hayan disuelto la sociedad conyugal o se hayan celebrado capitulaciones matrimoniales, se deberá declarar los gananciales de la sociedad conyugal más los bienes propios, o el patrimonio individual de cada cónyuge, siempre que éste sea igual o mayor a un millón de dólares de los Estados Unidos de América (USD $ 1.000.000,00); caso contrario se deberá declarar el patrimonio conyugal, siempre que éste sea igual o mayor a dos millones de dólares de los Estados Unidos de América (USD $ 2.000.000,00). La contribución que se crea será determinada y pagada por el sujeto pasivo en el ejercicio fiscal 2022 en la forma y plazos que se establecen en la presente ley y en la resolución que con carácter general emita para el efecto el Servicio de Rentas Internas. Las sociedades residentes fiscales en el Ecuador cuyos titulares de derechos representativos de capital sean personas no residentes fiscales, serán sustitutos del contribuyente para el pago de esta contribución. En todos los casos, las sociedades residentes en el Ecuador tendrá derecho de repetir contra el obligado principal, por por (sic) todas las obligaciones que por cuenta de éste hubiese tenido que pagar, en calidad de sustituto. El Reglamento a esta norma podrá crear un mecanismo de descuento e incentivo con cargo a esta contribución a favor de aquellas personas que hayan cumplido regularmente con la presentación de sus declaraciones patrimoniales en al menos los últimos 3 ejercicios fiscales previos a la fecha de declaración y pago de la presente contribución.º

6.3.- La sentencia in examine en su *ratio decidendi* constante en el considerando 7.4.5.2. manifiesta:

*ª **7.4.5.2)** De acuerdo a lo mencionado en los anteriores acápites este Tribunal considera que en relación a la pretensión de la parte actora, toda vez que considera que considera [sic] que el valor pagado por la presentación de la sustitutiva de la contribución temporal fue indebido, considerando que la regularización de activo no generaba obligación de actualizar el cálculo del pago de la contribución temporal, mientras la administración estima que al reconocer el propio contribuyente, en la declaración por la regularización de los activos, que el monto de los activos al 31 de diciembre de 2020 era distinto al declarado con corte al 1 de enero de 2021 por la contribución temporal, la sustitutiva de la declaración de la contribución temporal debía modificar el casillero de activos y por tanto el de patrimonio. Para dilucidar esa diferencia de criterio debemos recurrir al texto de los artículos de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19: El segundo párrafo del artículo 15 denota que el único efecto impositivo de la regularización de activos es justamente el pago del impuesto único, sin que subsista o se modifique una obligación anterior: ª El presente Régimen Impositivo Voluntario, Único y Temporal no supone un proceso de remisión de obligaciones tributarias del sujeto pasivo, toda vez que queda sujeto a la tarifa del impuesto que se crea en virtud del presente Libroº . Dado que el impuesto único no existía antes, pues la ley justamente lo crea, cuando el referido precepto alude a la remisión, no podría entenderse que se refiere al mismo impuesto, sino a los restantes tributos. Por otra parte, cuando la disposición señala que no hay remisión de tributos sino pago del impuesto creado en la ley, denota que con el pago del impuesto no existe repercusión en los restantes tributos por los valores de activos declarados. Por otra parte, el artículo 25 contiene en sus primeros dos párrafos varias disposiciones que deben ser analizadas en forma separada: Efectos del acogimiento al Régimen Impositivo.- Los sujetos pasivos que se acojan al régimen impositivo previsto en el presente Libro no estarán sujetos a procesos de determinación por concepto de los tributos que se declaren y acojan a este régimen impositivo, ni a sanciones administrativas derivadas del incumplimiento de los deberes formales relacionados con tales tributos. Se darán por cumplidas las obligaciones tributarias de impuesto a la renta e impuesto a la salida de divisas, según corresponda, únicamente sobre los bienes, activos, rentas, ingresos o transacciones incluidos en la declaración juramentada. Sobre tales bienes, activos, rentas, ingresos o transacciones, el Servicio de Rentas Internas no podrá establecer sanciones ni proceder al cobro de intereses ni multas. El acogimiento al régimen impositivo previsto en el presente Libro, no exime de modo alguno la investigación, procesamiento y responsabilidad penal por cualquier delito. El Servicio de Rentas Internas notificará a la Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE) cualquier actividad que resulte sospechosa derivada de la declaración juramentada presentada por el sujeto pasivo, de conformidad a la normativa aplicable a la materia. El acogimiento al régimen impositivo previsto en el presente Libro, no exime al sujeto pasivo del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley Orgánica para la Prevención, Detección y*

Erradicación del Delito de Lavado de Activos y Financiamiento de Delitos. El primer párrafo, que establece una exclusión de procesos de determinación y sanciones administrativas, alude ª a LOS TRIBUTOS que se declaren y acojan al régimen impositivoº . Asimismo, cuando trata de la exclusión de las sanciones administrativas, menciona a las ª derivadas del incumplimiento de los deberes formales relacionados con TALES TRIBUTOSº . La palabra en plural (tributos) no solo se la usa cuando se refiere a la determinación (que podría entenderse en un sentido laxo como referente a la suma a pagar), sino que también se la emplea cuando se trata sobre las sanciones. Por otra parte, si esa disposición trata sobre el acogimiento al régimen impositivo, con el pago del impuesto único, no tendría sentido que el precepto se refiera a los efectos respecto de ese mismo tributo (cuando señala que, como consecuencia, no existirán procesos de determinación ni sanciones) pues no cabría hablar de sanciones por incumplimiento de deberes formales del mismo impuesto único, cuando justamente se está declarando y pagando el dicho tributo. Interpretar el precepto como si se está limitando la posibilidad de determinar y sancionar solo por el mismo tributo significaría que el precepto tenga el siguiente alcance: ª Efectos del acogimiento al Régimen Impositivo.- Los sujetos pasivos que paguen el impuesto único no estarán sujetos a procesos de determinación por el impuesto único, ni a sanciones administrativas derivadas del incumplimiento de los deberes formales relacionados con el impuesto únicoº , lo que resultaría notoriamente absurdo, por lo que se descarta esa interpretación. Por tanto, la única conclusión lógica es que los tributos que no estarán sujetos a procesos de determinación con ocasión del acogimiento al régimen impositivo, son los restantes; y dentro de ellos, con mayor razón aquel para cuyo cálculo existe incidencia el componente activo (en la contribución temporal, la base gravada es el patrimonio, y el activo es el rubro del que debe restarte el pasivo para conformar el patrimonio). El segundo párrafo, por su forma de redacción, más que constituir un enunciado independiente del párrafo anterior, sería su derivación. Si existiera una exclusión de determinación exclusivamente por dos impuestos, así lo hubiera expresado en forma inequívoca el legislador, pero más bien lo que se hace en el segundo párrafo es señalar límites a la exclusión. Para establecer límites a la exclusión, en primer lugar, corresponde fijar la exclusión, y eso es lo que hace el primer párrafo del artículo para todos los tributos en general. Como consecuencia de ello, la referencia que hace el segundo párrafo, no implica una especificación taxativa de los tributos que quedan apartados de cualquier revisión, sino más bien una derivación de la exclusión general consagrada en el párrafo anterior, advirtiendo sobre los límites de dicha cobertura de irrevisibilidad de los tributos, cuando se indica que la revelación de los activos, que antes no se declararon, debe ser completa, pues de existir otros, detectados por la administración, podrían derivarse procesos de determinación de IR e ISD. Recapitulando el análisis de los dos primeros párrafos del artículo 25 de la Ley, no tendría sentido pensar que el primer párrafo ataña sólo a imposibilidad de determinar el mismo tributo que se está pagando y a continuación, en el

segundo párrafo, establecer en una forma tan indirecta que hay dos tributos que estarían cobijados con la exclusión de la determinación. Como la ley ser entendida en el sentido que tenga algún efecto, a más del empleo del plural ª tributosº (que también consta en el artículo 15, como ª obligaciones tributariasº), el primer párrafo del art. 25 solo podría entenderse que con el pago del impuesto único hay un efecto de no producción de determinación ni sanciones respecto de los tributos relacionados y no exclusiva y singularizadamente del impuesto único, y el segundo párrafo, una derivación del primer párrafo que fijaba la imposibilidad de determinación de los tributos, limitando esa cobertura, al marcar la posibilidad de determinar los tributos (IR e ISD) en caso de que la regularización no sea completa. En el mismo sentido, es de resaltar que los artículos 18 y 28 de la ley tantas veces referida especifican: (i) que el hecho generador del impuesto único es la presentación de la declaración juramentada que manifieste la voluntad irrevocable del sujeto pasivo de someterse al régimen impositivo; (ii) que debe presentarse la declaración (sustitutiva, en caso de haberla presentado antes), incorporando los activos, bienes o rentas en el exterior, sin que el Servicio de Rentas Internas pueda imponer sanciones por la omisión de incluir dichos activos, bienes o rentas en la declaración patrimonial original presentada por el sujeto pasivo. Como puede apreciarse, el hecho generador del tributo no es en sí el activo no declarado anteriormente (aunque ello incida en el el valor a pagar por dicho impuesto), lo que revela la particular naturaleza de este tributo que simplemente procura que el contribuyente revele la real magnitud de los activos en el exterior; y, además de ello, que una vez efectuado el pago del impuesto único no se aplique sanción alguna. Por tanto, el texto normativo en su integralidad apunta a que el sinceramiento en la cuantificación de los activos tenga como único efecto el pago del impuesto único, sin que pueda provocar otro tipo de repercusiones, en la determinación de otros tributos causados con anterioridad o para la aplicación de sanciones. Por consiguiente, el pago que el contribuyente hizo por la presentación de la sustitutiva en la contribución temporal, no era debido, pues no era susceptible de modificación como efecto de lo dispuesto en los artículos 15, 18, 25 y 28 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19. De este modo el contribuyente terminó pagando en exceso la suma de USD $ 2871.846,61 por concepto de la ª Contribución Temporal para el impulso económico post COVID de persona naturalº , por lo tanto, tal valor debe ser reintegrado conforme a lo previsto en los artículos 123 y 305 del Código Tributario, además de los intereses correspondientes de acuerdo al artículo 22 ibídem.- º

6.4.- La causal quinta del artículo 268 del COGEP, parte de los hechos probados y/o no controvertidos, que para efectos de la litis son los siguientes: i) el actor era sujeto de la contribución temporal para el impulso económico post COVID - 19; ii) la tarifa aplicada fue la correcta; iii) el 31 de marzo el contribuyente declaró y pagó la contribución temporal para el impulso económico y

sostenibilidad fiscal post COVID - 19, consignando un monto patrimonial de USD 127.280.714,92; iv) en junio de 2022, el actor se acogió al régimen impositivo voluntario, único y temporal para la regularización de activos en el exterior, presentando una declaración patrimonial, por bienes y rentas en el exterior, siendo la base imponible de USD 188.054.507,00; v) en junio de 2022 el contribuyente presentó voluntariamente una declaración sustitutiva de la contribución temporal, incorporando en el rubro activo los USD 188.054.507,00, por lo que el monto de activos ascendió a USD 315.335.222,00.

6.5. El recurrente cuestiona la sentencia de instancia al considerar que el Tribunal realiza una errónea interpretación del artículo 123 del Código Tributario que establece la institución del pago en exceso en el contexto de los hechos probados, que el contribuyente es sujeto de la contribución temporal para el impulso económico post COVID - 19 y que por su propia declaración consignó un monto de $127.280.714,92 de activos y $ 9.776,22 de pasivos, que se acogió al régimen impositivo voluntario, único y temporal para la regularización de activos en el exterior, presentando una declaración patrimonial y sustitutiva de la declaración de la contribución e incorporando activos, bienes y rentas en el exterior por un monto total de $ 315.335.222,00 sin modificar el monto del pasivo. Pues es necesario tener en cuenta que las dos contribuciones poseen características distintas, no obstante, el reclamo por pago en exceso por la contribución temporal para el impulso económico post COVID, de persona natural, realizado por el contribuyente GARCÍA FUENTES CARLOS EDUARDO por el ejercicio fiscal 2022, fue por $2.871.846,61. Bajo esta consideración, es un hecho cierto que el contribuyente pagó la contribución temporal del impulso económico; es un hecho no controvertidoque el contribuyente presentó una solicitud de pago en exceso, la cual fue negada y que también presentó un reclamo formal de pago indebido que también fue negado mediante la resolución que es objeto de impugnación en la presente causa. No hay duda que el objeto de la controversia fue la devolución del pago en exceso, objeto posterior del reclamo de pago indebido de la contribución temporal, razón por lo cual el Tribunal de instancia analizó a esta institución jurídica y le dió el alcance correspondiente y el análisis de legalidad pertinente a la resolución impugnada, de tal forma que este Tribunal no encuentra vicio normativo respecto de la interpretación otorgada al artículo 123 del Código Tributario, razón por la cual se rechaza el vicio alegado.

6.6. En cuanto a la errónea interpretación del artículo 5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad tras la pandemia del COVID - 19, es preciso considerar que esta norma se encuentra aplicada por el Tribunal de instancia en el considerando 7.4.5.2. en el cual se expone el alcance de la contribución temporal patrimonial en los siguientes términos: **a) Sujeto activo:** persona natural que al 1 de enero del 2021 posea un patrimonio igual o mayor a un millón de Dólares de Estados Unidos de Norteamérica **b) Base imponible:** la cuantía objeto de la contribución es igual o

más a un millón de Dólares de Estados Unidos de Norteamérica c) **Hecho generador:** poseer un patrimonio igual o superior al millón de Dólares de Estados Unidos de Norteamérica, sin que exista una distinción entre patrimonio nacional o en el extranjero **d) Tarifa:** oscila entre 1.0% y el 1.5% dependiendo del monto patrimonial. En efecto, correspondía para resolver esta controversia el aplicar el artículo 5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad tras la pandemia del COVID - 19, el Tribunal hace un análisis del pago en exceso, pero omite considerar que es preciso analizar los elementos configuradores de la contribución temporal, la cual parte de una declaración realizada por el propio contribuyente, que si bien ésta es modificada, es menester considerar que lo que se ha incorporado en la declaración sustitutiva son los activos en el exterior del contribuyente los cuales en efecto responden a la normativa invocada de una forma amplia al establecer que dicha *contribución se calculará y pagará sobre el patrimonio ubicado, dentro y fuera del país.*

6.6.1. El Tribunal de instancia señala: ª Como puede apreciarse, el hecho generador del tributo no es en sí el activo no declarado anteriormente (aunque ello incida en el valor a pagar por dicho impuesto)...º Dándole de esta manera un alcance a la norma que no la tiene, pues el Tribunal distingue el patrimonio declarado y el no declarado, señalando que el declarado es la base imponible y el no declarado, acogido al régimen de regularización no está incluido en el patrimonio para calcular la contribución, esta distinción no parte de la norma acusada como infringida, sino que es criterio el Tribunal que acota el alcance del texto, pues el art. 5 en marras, dispone: ª Las personas naturales que al 1 de enero de 2021 **posean** un patrimonio individual igual o mayor¼ ª, por tanto el hecho generador se refiere a ª poseerº a esa fecha, sin que la ley distinga ni condicione a que ese patrimonio haya sido declarado o no, por tanto, sin que tenga relevancia para el caso, si se trata de una declaración original o sustitutiva.

6.6.2. En ese contexto, al acogerse al régimen de regularización se evidencia un mayor patrimonio que, para este caso, incide en la contribución calculada, que es la declarada por el contribuyente; y, sobre el cual, se ha establecido la tarifa del tributo del 1.5% a pagar sobre el patrimonio (en el país y en el extranjero, declarado o no) por esta contribución especial, de tal manera que resulta procedente el vicio acusado como infringido.

6.6.3. La alegación de la parte actora, respecto a que se ratifique el criterio del Tribunal de instancia, en cuanto la ley no exige la reliquidación del tributo y que, la base imponible queda fijada por la declaración de la contribución, que ya determina un monto del patrimonio, no es admisible, pues enviaría un mensaje totalmente equivocado, en cuanto, un contribuyente podría declarar un menor valor de su patrimonio y luego no podría ni corregir ese error ni tampoco quedaría habilitada la administración para la determinación respectiva, lo cual no corresponde a la lógica, menos a la

normativa establecida para cada tributo creado con la ley denominada COVID-19.

6.7. De esta manera, configurado el vicio de errónea interpretación del artículo 5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, corresponde casar la sentencia impugnada y dictar sentencia de mérito, que sobre los hechos probados, se tiene que el contribuyente presentó una declaración sustitutiva de la contribución temporal para el impulso económico post Covid-19, por la cual realizó un pago que corresponde al 1.5% como tarifa aplicada por dicho tributo, calculada sobre la base imponible que es el patrimonio que el contribuyente poseía al 1 de enero de 2021, que se encuentra conforme con la declaración del propio contribuyente y que se verifica al haberse acogido al régimen impositivo voluntario, único y temporal para la regularización de activos en el exterior, por tal motivo, no se configura el pago en exceso al haber sido realizado aplicando la tarifa prevista por la ley sobre la base imponible, por lo que corresponde rechazar la demanda y ratificar el acto impugnado con la misma.

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 dictado el 14 de agosto de 2024, a las 15h44 emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas **y ratificar la legalidad y validez de la Resolución No.** 917012023RREC000455, que negó el reclamo formal de pago en exceso de la contribución temporal para el impulso económico post Covid 19 de persona natural**.**

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

7.4.- Sin costas ni honorario que regular

7.5.- Notifíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resolución de fácil lectura

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el **caso quinto** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos por el vicio de **errónea interpretación** del **artículo 5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID - 19**, concluye que se le ha dado un alcance restringido a la norma, en el contexto de un reclamo por pago en exceso, ante lo cual el Tribunal de Casación resuelve casar la sentencia.

ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO
JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZA NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

294927756-DFE

Juicio No. 09501-2023-00164

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 17 de junio del 2026, las 14h57. Vistos.- Siendo el estado procesal de la causa, corresponde resolver lo solicitado por la parte actora en los siguientes términos:

Antecedentes: 1) El Abogado Esteban Noboa Carrión, en calidad de procurador judicial del señor Carlos Eduardo García Fuentes, interpone recurso de ampliación en escrito de 12 de mayo del 2026, las 13h06, que en su parte principal se fundamenta en los siguientes aspectos:

1.1. El recurrente señala que mediante auto de 10 de septiembre de 2025 a las 11h47, el Conjuez Nacional admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas fundamentado en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por dos cargos puntuales: i) errónea interpretación del artículo 123 del Código Tributario y ii) errónea interpretación del artículo 5 de la LODESF. En cuanto al primer cargo, el actor manifiesta que la Administración Tributaria sustenta el mismo sobre un eje argumental específico, a saber: ª que el Tribunal A quo habría incurrido en interpretación extensiva del artículo 5 al asimilar la Contribución Temporal a una sanción.º En ese orden de ideas, el demandante expresa que esa afirmación aparece reiteradamente en el escrito de complementación del recurso, y sostiene que la supuesta asimilación de la Contribución Temporal a una sanción constituye el núcleo argumental específico sobre el cual el SRI edificó la acusación del yerro normativo admitido a trámite. Asimismo, el contribuyente expone que la Administración Tributaria sintetiza lo dicho en su acápite sobre el ª carácter determinante de la presunta infracción en la parte dispositiva de la sentenciaº.

1.2. En ese orden de ideas, el recurrente alega que pese a la centralidad del eje argumentativo precisado en el cargo casacional admitido, la sentencia dictada por la Sala Especializada el 7 de mayo de 2026 no contiene pronunciamiento alguno acerca de la cuestión relativa al que el Tribunal de instancia asimile la Contribución Temporal a una sanción, ni otra respecto de si tal asimilación, de existir, constituiría una interpretación extensiva del artículo 5 de la LODESF.

1.3. El actor defiende que la ratio decidendi del fallo se concentra en los numerales 6.6 a 6.6.3., y que de la lectura de los mismos se devela que la Sala Especializada estructura su análisis sobre premisas distintas a la propuesta por el particular, siendo estas: i) ª En el numeral 6.6 la Sala identifica los elementos configuradores de la Contribución Temporal (...) y concluye que el cálculo debe hacerse sobre el patrimonio dentro y fuera del país, declarado o no.º ii) ª En el numeral 6.6.1, la Sala critica al Tribunal a quo por haber distinguido entre patrimonio declarado y no declarado, sosteniendo que el verbo ª poseerº del artículo 5 no admite tal distinción.º iii) ª En el numeral 6.6.2, la Sala añade que el acogimiento al régimen de regularización evidencia un mayor patrimonio que, para este caso, incide en la contribución calculadaº. iv) ª En el numeral 6.6.3, la Sala rechaza la posición del actor sobre la base de que admitirla ª enviaría un mensaje totalmente equivocado, en cuanto, un contribuyente podría declarar un menor valor de su patrimonio y luego no podría ni corregir ese error ni tampoco quedaría habilitada la administración para la determinación respectivaº.

1.4. Con aquellas precisiones, el demandante indica que ninguno de esos numerales se pronuncia sobre la cuestión sometida como cargo casacional por parte de la Administración Tributaria referente al tratamiento como sanción de la Contribución Temporal, reiterando que la palabra ª sanciónº no aparece en la ratio decidendi de la sentencia y afirmando que tampoco la expresión ª interpretación extensivaº, se utiliza para resolver el cargo en los términos planteados. A esto último el contribuyente adiciona que lo resuelto efectivamente por la Sala fue un problema jurídico distinto al planteado por el SRI: ª la cuestión de si el verbo ª poseerº del artículo 5 admite o no la distinción entre patrimonio declarado y no declarado y, derivadamente, si la potestad determinadora de la administración quedaría afectada por la posición del contribuyente.º

1.5. El recurrente expresa que el cargo admitido en la especie era específico, edificado sobre un razonamiento concreto, y argumenta que de ese modo, la cuestión de si el Tribunal A quo efectivamente trató a la Contribución Temporal como una sanción, no era accesoria o periférica al cargo, sino que era esta el cargo mismo. A su vez, precisa que si la Sala hubiese determinado que el Tribunal de instancia no asimiló la Contribución Temporal a una sanción, el cargo casacional debía ser desestimado, y que además, los jueces de casación debían pronunciarse sobre si esa asimilación constituía o no una interpretación extensiva del artículo

5 de la LODESF. Por lo señalado, colige que al no existir dicho pronunciamiento se deja sin resolver un punto controvertido determinante en la litis casacional.

1.6. Siguiendo su línea argumentativa, el demandante arguye que un pronunciamiento expreso de la Sala acerca del punto omitido es necesario por dos razones, siendo estas: i) La motivación de la sentencia de instancia no asimilaba esa contribución a una sanción, y que lo que el Tribunal de instancia concluyó es que la Contribución Temporal (en cuanto su modificación habría implicado, dentro del mecanismo determinador ordinario, un recargo y/o intereses de naturaleza sancionatoria), no podía ser objeto de tales repercusiones para los acogidos al régimen; y que ii) un pronunciamiento expreso permitirá al accionante y a los demás contribuyentes acogidos al Régimen de Regularización de Activos en el Exterior de la LODESF conocer con certeza el verdadero alcance del fallo de casación: si lo que la Sala ha resuelto es (a) que el Tribunal a quo erró al asimilar la Contribución Temporal a una sanción Ð tesis del SRIÐ , o (b) que la Sala simplemente discrepa con la interpretación sistemática que el Tribunal a quo hizo de los artículos 15, 18, 25 y 28 de la LODESF en su conjunto.

1.7. Así, el recurrente solicita a la Sala ª (...) ampliar la sentencia dictada el 7 de mayo de 2026, las 16h13, pronunciándose expresamente sobre los siguientes puntos controvertidos que constituyen el eje argumental del cargo casacional admitido respecto del artículo 5 de la LODESF y que no fueron resueltos en el fallo: 3.1. Si el segundo Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en su sentencia de 14 de agosto de 2024, las 15h44, asimiló o no la Contribución Temporal para el Impulso Económico post Covid-19 prevista en el artículo 5 de la LODESF al concepto de sanción, según lo acusó el Servicio de Rentas Internas en su recurso de casación; y 3.2. En caso afirmativo, si dicha asimilación constituye una interpretación extensiva del artículo 5 de la LODESF que justifique casar el fallo de instancia, conforme al caso quinto del artículo 268 del COGEP.

1.7.1. En providencia de 06 de mayo del 2026, a las 08h08, el Juez Nacional, Doctor José Suing Nagua, dispuso correr traslado por el término de 48 horas con dicha petición a la contraparte.

1.7.2. Mediante escrito de fecha 15 de mayo del 2026 a las 13h12, la parte demandada presentó escrito de contestación al recurso bajo los siguientes términos: ª ... la Administración Tributaria sostiene que el recurso de ampliación planteado contiene afirmaciones fuera del contexto de la causal resuelta y del escrito de proposición puesto que en la sentencia se puede verificar que se ha resuelto sobre la causal planteada. Así también, indica que el recurso denota la inconformidad con la decisión judicial de la parte actora. En similar orden de ideas manifiesta que el artículo 5 de la LODESF establece que las personas naturales que al 1 de enero de 2021 posean un patrimonio individual igual o mayor a un millón de dólares de los Estados Unidos de América, o cuando exista sociedad conyugal igual o mayor a dos millones de dólares, pagarán una contribución sobre su patrimonio en el ejercicio fiscal 2022 y que además, en el caso de residentes fiscales en el Ecuador, la contribución se calculará y pagará sobre el patrimonio dentro y fuera del país Más allá de lo relatado, el Servicio de Rentas Internas manifiesta que la Sala Especializada ha resuelto casar la sentencia y en mérito, que el contribuyente presentó una declaración sustitutiva de la contribución temporal para el impulso económico post Covid19, por la cual realizó un pago que corresponde al 1.5% como tarifa aplicada por dicho tributo, calculada sobre la base imponible que es el patrimonio que el contribuyente poseía al 1 de enero de 2021, que se encuentra conforme con la declaración del propio contribuyente y que se verifica al haberse acogido al régimen impositivo voluntario, único y temporal para la regularización de activos en el exterior, y que por tal motivo no se configura el pago en el exceso. Finalmente, la Administración Tributaria colige que la norma erróneamente interpretada por el Tribunal A quo es clara y corresponde a una contribución temporal, siempre que confluyan las condiciones en ella previstas, por lo que no tiene sentido que la Sala Especializada se pronuncie sobre un tema que no influye en la aplicación normativa y la decisión judicial.º

1.8. Siendo el estado procesal de la causa corresponde resolver el recurso de aclaración y para hacerlo se realiza las siguientes consideraciones:

PRIMERO.- Los recursos de aclaración y ampliación se encuentran previstos en el artículo 253 del Código Orgánico General de Procesos, que dispone: ª La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura. La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas.º

SEGUNDO.- 2.1. Respecto del pedido de ampliación, solicita el recurrente que el Tribunal de Casación amplíe el fallo y se pronuncie respecto de a) ª Si el segundo Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en su sentencia de 14 de agosto de 2024, las 15h44, asimiló o no la Contribución Temporal para el Impulso Económico post Covid-19 prevista en el artículo 5 de la LODESF al concepto de sanción, según lo acusó el Servicio de Rentas Internas en su recurso de casación.º Y b) ª En caso afirmativo, si dicha asimilación constituye una interpretación extensiva del artículo 5 de la LODESF que justifique casar el fallo de instancia, conforme al caso quinto del artículo 268 del COGEP.º

2.2. Para resolver se debe tener presente que, la sentencia resuelve el recurso de casación propuesto por la parte demandada, el Servicio de Rentas Internas, por lo que resulta curioso que sea la parte actora la que pretenda una ampliación de la sentencia respecto de, lo que considera un argumento relevante del recurrente. Cuestión que no es reprochada por la parte que presentó el recurso de casación.

2.2.1. En todo caso, se verifica que en el fallo casacional se dice: ª 4.6.7. El Servicio de Rentas Internas argumenta que la ley considera un elemento objetivo que si bien nace de la declaración patrimonial del contribuyente al exterior, solo es un resultado más, no una sanción, interés o multa, y que la norma no se detiene a explicar las razones que motivaron al sujeto pasivo a la declaración y pago parcial de la contribución temporal o a la no declaración oportuna de todo su patrimonio, especialmente en el exterior, pero tampoco limita el que se pueda completar la declaración y pagar la contribución temporal que realmente correspondía.º

2.2.2. De lo antes transcrito se evidencia que la sentencia recoge los argumentos relevantes de la recurrente, dentro de lo cuales se señala que no es una sanción, interés o multa, por tanto, carece de asidero la afirmación de la que parte el actor de la causa, en este caso, en su recurso de ampliación.

2.2.3. Como ya se señaló, la sentencia resuelve respecto del recurso de casación presentado, recurso que se presenta en contra de la sentencia de instancia, que se lo hacer por causales

taxativamente previstas por la ley, formulando una proposición jurídica completa, respecto al vicio normativo que considera se ha producido, lo que implica el necesario análisis y decisión, por parte de la Sala, respecto de la infracción normativa propuesta, en relación con el caso casacional escogido por el recurrente, la Sala cumple con atender aquello, tanto es así que llega a la conclusión que se ha producido la vulneración de la norma por el cargo de errónea interpretación del artículo 5 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, por lo que se casó la sentencia, en estricta congruencia con los argumentos desarrollados por la parte demandada.

2.2.4. Se toma en cuenta también, que en el supuesto no aceptado, de que se dejó de considerar el argumento que según el actor, ha formulado el demandado en su recurso de casación y no habría sido atendido por la Sala, ese supuesto argumento, no es relevante, pues tal como aparece en la sentencia, su omisión no tiene trascendencia en la resolución del recurso, pues igual con el resto de argumentos se llega a la conclusión que la sentencia debió haber sido casada, por una errónea interpretación de la norma, que fue realizada por el Tribunal de instancia.

3. Lo que se aprecia es, que en general, el recurrente de la sentencia de casación, se encuentra inconforme con lo resuelto, pues pretende incorporar a la sede casacional, temas resueltos por el Tribunal, que no vienen al caso, pues la controversia en casación se restringe a atender la causal alegada conforme el yerro normativo que considera se ha producido, en relación a la norma que señala, lo cual se ha cumplido en forma congruente en el fallo dictado.

3.1. En consecuencia, la petición de ampliación no cumple el presupuesto fáctico del artículo 253 antes citado, pues corresponde la ampliación cuando se ha dejado de resolver algún punto controvertido, cuestiones que no han pasado en la sentencia acusada, pues es completa, en cuanto se ha resuelto todo lo que corresponde en relación al recurso de casación presentado por el Servicio de Rentas Internas.

DECISIÓN: Por lo antes analizado, al ser el fallo completo y no haber nada que se haya dejado de resolver, en relación al recurso de casación presentado, se resuelve: NEGAR el pedido de ampliación presentado por la parte actora, por no cumplir con los presupuestos del

artículo 253 del COGEP. Notifíquese.

ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO
CONJUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (e)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2021-00032 RESOLUCION 314-2026

291637085-DFE

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 12 de mayo del 2026, las 12h18. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, Marco Albán Zambonino en reemplazo del titular José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dictan sentencia de casación en el juicio **09501-2021-00032**.

1. Antecedentes procesales

1.1. La señora Lidia María Cevallos Salcedo, en calidad de gerente general y como tal representante legal de la compañía NAPORTEC S.A., presenta acción de impugnación en contra de la Resolución No. 109012020RREC372270 emitida por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI) el 19 de octubre del 2021, que negó parcialmente el reclamo administrativo en contra del Acta de determinación No. 09201924902755932 por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio económico 2015.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *ª Establecer si la compañía actora NAPORTEC S.A., justifica la glosa impugnada de ª GASTOS SIN DOCUMENTACIÒN DE RESPALDOº casillero 6031, que consta en el acta de determinación tributaria No. 09201924902755932 por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, que fue ratificada en el acto impugnado, la Resolución No. 109012020RREC372270.º*

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por MARCO VINICIO ALBAN ZAMBONINO C=EC L=QUITO CI 0501675946

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

1.3. Mediante sentencia dictada el 20 de octubre del 2021, las 12h25, el Tribunal de instancia resuelve: *ª Declarar parcialmente con lugar la demanda presentada por la compañía NAPORTEC S.A., debiendo la Administración Tributaria reliquidar las obligaciones contenidas en el acto impugnado, la Resolución No. 109012020RREC372270 dictada por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, respecto de la glosa denominada ª Gastos sin documentación de respaldoº casillero 6031, al haberse ratificado la subglosa referente a Consumo de Inventario por el valor de USD $ 4.679,03; y desvanecido la subglosa referente a Comisiones pagadas por NARPOTEC S.A*. (sic) *por el valor de USD $ 425.298,72.º*

1.4. El señor David Alejandro Ordóñez González, en calidad de procurador fiscal de las autoridades demandadas, presenta recurso extraordinario de casación (fs. 1605 a 1614) en contra de la referida sentencia del 20 de octubre del 2021, el mismo que, mediante auto de 31 de enero del 2022, las 08h42, se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 24 de enero de 2025, las 09h49, el Dr. Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por el SRI recurrente, por el **caso quinto** del art. 268 del COGEP, por el vicio de **indebida aplicación** de los arts. 18, 1459 del Código Civil (en adelante CC), 13 y 14 del Código Orgánico Tributario (en adelante CT); y la **falta de aplicación** de los arts. 10, numeral 1, de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante LRTI), art. 27, numeral 4; 28 numeral 2; 35 numeral 7 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante RLRTI), arts. 1 y 8 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios; y, art. 3 de la Resolución No. 07-2016, publicada en el suplemento 1 del R.O. 894 de 1 de diciembre de 2016.

2. Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de 13 de mayo de 2025, las 16h36, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, Marco Vinicio Albán Zambonino en reemplazo del Dr. José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

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

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

2.5. Mediante sorteo del 29 de abril de 2026, firmado por el Dr. Marco Rodríguez Ruiz y la Dra. Isabel Garrido, Presidente (e) y Secretaria de la Corte Nacional de Justicia, le correspondió reemplazar al titular Dr. José Suing Nagua, por ausencia temporal, al Dr. Marco Vinicio Albán Zambonino, conjuez de esta Sala.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así

lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, que se llevó a cabo el día **jueves 7 de mayo 2026, las 11h00**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El procurador fiscal de la Directora Zonal 8 y Director de Grandes Contribuyentes del SRI en el escrito de casación y en la audiencia llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia sobre la glosa ª Gastos sin documentación de respaldosº, se incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP:

4.1.1. Una vez que transcribe el objeto de la controversia (1.2 de esta sentencia), así como del análisis de la segunda subglosa que se refiere al pago de comisiones a la compañía AMERICAN PRESIDENT LINES (APL) por el valor de USD 425.298,72 advierte que, en el acuerdo entre NAPORTEC S.A. y APL, el cual se logra en base a la concesión de incentivos económicos, que fueron concedidos por NAPORTEC, cuyo acuerdo se perfeccionó por el consentimiento de las partes de conformidad con lo establecido en el art. 1459 del Código Civil, por lo que no existiría impedimento legal que permita desconocer dichos acuerdos verbales, lo que ha ocasionado que este gasto sea deducible de conformidad con lo establecido en el art. 10 de la LRTI.

4.1.2. Dice que, respecto del sustento documental, de acuerdo con las normas tributarias son necesarios para evidenciar gastos, en el caso, el Tribunal de instancia considera que al amparo de lo establecido en los arts. 13 y 14 del CT en concordancia con el art. 18 del Código Civil y el art. 13 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios (RCVRDC en lo posterior), el valor concedido como incentivo económico en favor de APL, no constituye un servicio ni un bien por lo que no procede la exigencia de las liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios para sustentar dichos gastos que han sido glosados, por lo cual desvanecen la glosa.

4.1.3. Como se puede apreciar el Tribunal resuelve la segunda subglosa, considerando probado la existencia del acuerdo entre NAPORTEC S.A. y APL y de la obligación en base a lo establecido en el art. 1459 del Código Civil en concordancia con el art. 17 del Código Tributario, pues si bien podría perfeccionar el acuerdo entre las partes, dicho acuerdo verbal

no es suficiente para que se considere que el gasto generado por dicho concepto sea deducible de conformidad con lo establecido en el art. 10.1 de la LRTI, que establece que los gastos deben estar debidamente sustentados en comprobantes de venta cumpliendo con los requisitos señalados en el reglamento, de esta forma el Tribunal lo considera como gasto deducible yéndose en contra de norma expresa.

4.1.4. Con ese antecedente, la entidad recurrente dice que, en la sentencia el objeto de la controversia fue establecer si la compañía actora NAPORTEC S.A., justifica la segunda subglosa impugnada de "GASTOS SIN DOCUMENTACIÓN DE RESPALDO", vicio que se evidencia en el numeral 7.3.4. de la sentencia y configura, el vicio que se alega, esto es, la indebida aplicación del art. 1459 del Código Civil, puesto que el Juzgador A quo al aplicarlo consideró que, el acuerdo verbal se perfeccionó con solo el consentimiento de las partes; lo cual si bien es cierto, esta es la forma de perfeccionamiento del contrato consensual en materia civil no es aplicable en materia tributaria, puesto que únicamente serán deducibles los gastos que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta de conformidad con lo establecido en el art. 10.1 de la LRTI, haciendo una indebida aplicación del art. 1459 del Código Civil.

4.1.5. De igual manera señala que, en la sentencia se advierte la indebida aplicación de los arts. 13, 14 del Código Tributario y 18 del Código Civil, que condujo al Juzgador a buscar la forma de interpretar el art. 13 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios, para que no sea requisito indispensable el sustento documental que debe tener todo gasto para que sea considerado como deducible, desatendiendo los fines de esta norma y contraviniendo los principios de la tributación, al haberse aplicado erróneamente las normas referidas, se le dio una interpretación totalmente diferente al art. 13 del RCVRYDC a la concebida por el legislador y, con lo cual el Juzgador consideró que los gastos por concepto de comisiones no constituye ni un servicio ni un bien por tanto no requiere de liquidación de compras o servicios.

4.1.6. En cuanto a la indebida aplicación del art. 18 del Código Civil establece que, la infracción también surge cuando el Juzgador realiza la interpretación del art. 13 del Reglamento de CVRYDC, estableciendo que los gastos por concepto de comisiones no constituyen ni servicio, ni bien, por lo que no requiere de la liquidación de compras de bienes

y prestación de servicios, interpretación que contraría el ordenamiento jurídico puesto que dicha interpretación no atiende la finalidad con la que fue concebido por el legislador el art. 13 del Reglamento.

4.1.7. Sobre la falta de aplicación del art. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, expresa que, su inobservancia por parte del Juzgador originó que un gasto que no se encuentra debidamente sustentado en comprobantes de venta haya sido considerado como un gasto deducible, al haberse aplicado esta norma al tenor de su espíritu, el razonamiento realizado por el Juzgador, habría sido totalmente diferente puesto que se hubiera percatado que para que un gasto sea considerado como deducible debe estar sustentado en comprobantes de venta, sin embargo el Juzgador consideró que el gasto realizado por concepto de comisión no constituía ni un servicio ni un bien.

4.1.8. Después de volver a transcribir el contenido del numeral 7.3.4. del fallo, acusa la falta de aplicación de los arts. 27 numeral 4, 28 numeral 2 y 35 numerales 7 y 8 del Reglamento para la aplicación de la LRTI. Sobre el 27.4 expresa que, debió ser aplicado al momento de considerar el gasto por concepto de comisiones como gasto deducible, puesto que si se aplicaba esta norma reglamentaria, el Juzgador hubiera considerado que el gasto realizado por concepto de comisión fue un gasto necesario para obtener, mantener y mejorar las rentas gravadas con IR, pero dicho gasto debió ser sustentado en comprobantes de ventas, y de haber aplicado este artículo el juzgador no hubiera declarado el gasto por comisiones como deducible.

4.1.9. Afirma el recurrente que, el Juzgador en su sentencia debió aplicar el art. 28.2 del Reglamento LRTI, puesto que si se hubiera aplicado este artículo, hubiera podido apreciar que los gastos realizados por concepto de comisiones constituyen un servicio el cual es prestado por un tercero en este caso la empresa APL, este servicio es utilizado con la finalidad de obtener, mantener y mejorar los ingresos gravados, y en base a este razonamiento precisa que dicho gasto requiere de comprobantes de venta para que pueda ser considerado como un gasto deducible, pero al no aplicar esta norma se omite por parte del Juzgador la obligatoriedad de que todo gasto debe estar debidamente sustentado en comprobantes de venta para que sea considerado como gastos deducible.

4.1.10. De igual manera, señala que se debió aplicar el art. 35 numeral 7 del Reglamento para la LRTI al momento de resolver la sentencia, puesto que, si hubiera aplicado esta norma el Juzgador no hubiera desvanecido la glosa, ya que el artículo es claro y manifiesta que no serán considerados como gastos deducibles los costos y gastos no sustentados en comprobantes de venta, al no haberse aplicado esta norma se consideró a los gastos por concepto de comisiones como deducibles.

4.1.11. Respecto de la acusada falta de aplicación de los arts. 1 y 4 numerales 7 y 8 Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios, dice que: El Juzgador al dictar su sentencia debió aplicar el art. 1 del referido Reglamento, y con ello apreciar que no existió comprobantes de venta que acrediten la prestación de un servicio o la realización de otras actividades que estén gravadas con tributos, y al no existir los comprobantes no debieron considerarlos como gastos deducibles el pago de comisiones sustentados en comprobantes de venta.

4.1.12. Igual ocurre si el Tribunal A quo hubiera aplicado el art. 8 del RCVRC, y considerado la obligación que tienen los sujetos pasivos de emitir comprobantes de venta a pesar de que los adquirentes no los soliciten, y al tener esto presente concluir que la compañía NAPORTEC S.A., no se encontraba cumpliendo con la obligación de expedir los comprobantes de venta, y por ende no podía justificar debidamente los gastos realizados por concepto de comisiones por no cumplir con lo establecido en la normativa tributaria.

4.1.13. Finalmente, sobre la falta de aplicación del art. 3 de la Resolución No. 07-2016 dictada por el Pleno de la CNJ (Suplemento 1 del R.O. No. 894, de 1 de diciembre del 2016), advierte que, si el Tribunal A quo, al momento de resolver hubiere aplicado dicha norma, no habría considerado como gasto deducible el valor por concepto de comisiones sin sustento en comprobantes de venta, la falta de aplicación de este artículo originó que se reconozca como gasto deducible a pesar de que es uno de los requisitos principales para la deducibilidad.

Por todo lo expuesto solicita que se case la sentencia y en su lugar se dicte la sentencia que corresponda en derecho.

4.2. Contestación al recurso de casación admitido por la parte actora.- El procurador

judicial de la compañía NAPORTEC S.A., dentro del término concedido por el Conjuez, da contestación al recurso de casación en los siguientes términos:

4.2.1. En el presente caso, el SRI casacionista alega la aplicación indebida de las siguientes normas: artículos 18 y 1459 del Código Civil, 13 y 14 del Código Tributario, pues considera que, no existían contratos escritos ni comprobantes de ventas autorizados según lo dispuesto en la normativa vigente para el año 2015 que soporten los rubros rechazados como gastos por ella. Señala que, el Tribunal confirmó en la sentencia que, a partir de lo dispuesto en el art. 1459 del Código Civil, no era necesario proporcionar un contrato escrito, pues toda la evidencia documental y testimonial evacuada en juicio daba cuenta de que existía un acuerdo verbal cuya relación contractual o perfeccionamiento ocurría con el solo consentimiento de las partes. En ese sentido, el hecho probado que el SRI pretende refutar incorrectamente bajo el caso 5 del art. 268 del COGEP, es que existe un contrato que sustenta la relación jurídica con APL.

4.2.2. Advierte que, la pretensión de la recurrente es que se modifiquen los hechos probados en instancia, que al fundamentar la supuesta trascendencia del yerro afirma que "el Tribunal de instancia al incurrir en la aplicación indebida del art. 1459 del Código Civil, consideró que el acuerdo verbal se perfeccionó con el solo consentimiento de las partes (...)". Es decir, lo que pretende la recurrente es que esta Corte confirme que no hay acuerdo y, por lo tanto, no se sustenta la decisión del Tribunal, argumento que evidencia la inconformidad de los hechos y no del derecho, por tanto, no tiene cabida en el cargo alegado. Afirma que, no existe una aplicación indebida de la norma sustantiva al caso en concreto, pues en efecto, la controversia era determinar si, para soportar la glosa Naportec tenía o no la obligación de proporcionar un contrato escrito. Nótese Señores Jueces, que la discusión sobre la necesidad de proporcionar comprobantes de venta es abordada por el Tribunal más adelante. De allí que no puede existir aplicación indebida de la norma, pues el art. 1459 del Código Civil era la norma pertinente en relación con los hechos establecidos y calificados por el mismo juez.

4.2.3. Considera que, el art. 1459 del Código Civil resultaba imprescindible para dirimir la controversia, por una razón muy sencilla: si se concluía que el acuerdo entre NAPORTEC y APL es de naturaleza real o solemne, entonces NAPORTEC si debía demostrar el cumplimiento de alguna solemnidad para determinar la existencia del contrato; por otro lado,

si se establecía que el contrato es de naturaleza consensual -como en efecto ocurrió-, entonces bastaba con el consentimiento de los contratantes para acreditar la existencia del negocio jurídico. En función de lo dicho, y debido a que no existe ninguna norma que imponga solemnidad alguna sobre el acuerdo celebrado entre las partes, el contrato verbal se perfeccionó con el solo consentimiento de los contratantes. Acatar la tesis de la recurrente hubiese derivado en una flagrante vulneración a la autonomía de la voluntad que asiste a las partes.

4.2.4. Señala que no es la primera vez que el SRI intenta imponer sobre los contribuyentes cargas probatorias arbitrarias que no están previstas en ninguna ley, bajo el pretexto de que la documentación de sustento de una transacción "no es suficiente" para el auditor. En la sentencia dictada en el proceso judicial 17510-2021-00535, confirmada por la Corte Nacional de Justicia, el Tribunal argumentó que los contribuyentes tienen la libertad de desarrollar sus actividades económicas bajo el prisma de la autonomía de la voluntad, incluso a través de negocios jurídicos verbales, sin que el SRI pueda interceder en ella haciendo requerimientos que, además de irracionales, son el resultado del capricho de los funcionarios del SRI. En función de lo dicho, resulta evidente que: (i) el art. 1459 del Código Civil era aplicable; y, (ii) el SRI pretende que esa Corte modifique los hechos probados en sentencia sin acusar la causal correcta.

4.2.5. Continúa su contestación refiriendo que, el SRI señala que la norma que debió aplicarse es el art. 10 # 1 de la LRTI, yerro que no se configura por dos razones: La norma fue efectivamente aplicada pues todos sus efectos han sido desprendidos en la sentencia, al punto que la conclusión del Tribunal es confirmar la deducibilidad del gasto registrado por NAPORTEC en el ejercicio fiscal 2015 pues, la única forma de establecer que el gasto fue deducible es valiéndose del art. 10 de la LRTI. De no ser así, ¿entonces bajo qué premisa normativa se concluyó que el gasto es deducible? El SRI no ofrece una respuesta. Este razonamiento debe también ser considerado a la hora de evaluar la supuesta falta de aplicación de las normas reglamentarias que regulan la deducibilidad de gastos.

4.2.6. De otro lado, el Tribunal de instancia analizó si era necesario proporcionar un contrato escrito para justificar el gasto que fue desconocido por el SRI respecto de lo cual concluyó que no era obligatorio entregar un contrato escrito, pues se había probado la existencia de un

contrato verbal con un sinnúmero de información documental y también testimonial, concluyendo que existía un negocio jurídico entre NAPORTEC y APL y, bajo ese escenario, que las erogaciones pagadas por NAPORTEC son deducibles del impuesto a la renta al estar atadas a su giro de negocio. Continúa señalando que, al analizar el caso sobre la aplicación indebida del art. 1459 del Código Civil, el juez A quo concluye que "sobre la base de fallos sobre la calificación del hecho generador del tributo, el gasto es deducible sobre la base del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Internoº, no obstante Señores Jueces, el Tribunal si analiza norma tributaria, pues efectuó el ejercicio de calificación del hecho generador del tributo, señalando no existía la obligación legal de proporcionar un contrato escrito.

4.2.7. Para analizar la deducibilidad de un costo o gasto (art. 10 de la LRTI), conforme consta en la jurisprudencia vinculante dictada por esta Corte, se debe analizar no solo la secuencialidad formal (comprobantes) sino secuencialidad material que incluye "la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio." Es justamente el ejercicio que realizó el Tribunal al analizar la fuente de la obligación del pago de las comisiones. Toda la prueba que fue aportada en el proceso, que no puede ser rebatida ni revalorada, da cuenta de ello. Concluye señalando que, el Tribunal A quo aplicó debidamente el art. 1459 del Código Civil para desvirtuar la glosa del SRI, señalando que no existía la obligación de proporcionar un contrato escrito, pues la relación comercial entre Naportec y American President Lines (la naviera) era una relación o acuerdo verbal que se había perfeccionado con el solo consentimiento de las partes, por tanto, el gasto podía ser considerado deducible de conformidad con lo dispuesto en el art. 10 de la LRTI, al estar vinculado con su actividad económica y encontrarse debidamente soportado.

4.2.8. En cuanto a la indebida aplicación de los arts. 13 y 14 del Código Tributario, también denunciado, considera que, el supuesto yerro jurídico acusado sobre los métodos de interpretación de la norma tributaria, se produce por cuanto el juez de instancia interpretó de forma errónea al art. 13 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios, donde concluye que en efecto no era necesario entregar una liquidación de compras para soportar el gasto de comisión o incentivo. De la simple lectura del recurso de casación planteado, se puede dilucidar el error en el que incurre el casacionista, pues el cargo

alegado es la supuesta aplicación indebida, pero sustenta el cargo sobre la base de la errónea interpretación del art. 13 del Reglamento de CVR. En otras palabras, el cargo que debió haber sido alegado es la errónea interpretación de dicha norma sustantiva, pero no la aplicación indebida, yerro que no ha podido ser demostrado. Un error de esta naturaleza, en un recurso formalista como lo es el de casación, debe conducir al rechazo inmediato de las pretensiones de la recurrente.

4.2.9. Además, es absurdo sostener que los arts. 13 y 14 del CT no debieron ser aplicados, pues todas las disposiciones legales, incluidas las tributarias, deben ser interpretadas en un caso concreto, sea que se utilice el método de interpretación literal, sistemático, histórico, o el que fuere, en absolutamente todos los casos el juzgador debe atribuir un sentido y alcance a la norma para desprender sus efectos en una situación jurídica concreta. En definitiva, la ley siempre es interpretada. No existe un escenario como el que intenta esforzadamente imponer el SRI, en el cual un tribunal de justicia, al que se somete el control judicial de un caso, no interprete la ley.

4.2.10. Señores Jueces, en el recurso no ha sido fundamentada la supuesta aplicación indebida del arts. 13 y 14 del Código Tributario, pues no existe en ninguna parte del recurso planteado una explicación de por qué en este caso el Tribunal debía dejar de hacer uso de los métodos de interpretación para atribuir un sentido y alcance a la ley tributaria; tampoco se indica la norma que en su lugar debió ser aplicada por el Tribunal, lo cual demuestra que el SRI planteó equivocadamente el recurso, alegando errores en el sentido atribuido a las normas jurídicas reprochadas, cuestión que responde al yerro de errónea interpretación, la cual nunca fue acusada. En virtud de lo expuesto, y sin más análisis, este cargo deberá ser desechado por la Sala, al no haberse demostrado la indebida aplicación ni mucho menos la norma que en su lugar debió haber sido aplicada por el Tribunal de instancia.

4.2.11. Sobre el vicio de falta de aplicación de los arts. 10.1 de la LRTI, 27.4, 28.2, 35.7 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI, 1 y 8 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios; y 3 de la Resolución No. 07-2016, del Pleno de la CNJ, señala que, tal como se desprende de los argumentos del SRI, las normas previamente referidas no habrían sido aplicadas, porque en su criterio, el Tribunal estimó que los gastos estaban debidamente soportados, lo cual confirma la deducibilidad del gasto incurrido por

NAPORTEC. Ante ello, hay que reiterar, nuevamente, que la argumentación de la recurrente se centra en cuestionar un hecho que es probado: el gasto está soportado y esa es una realidad que no puede ser cuestionada bajo el cargo desarrollado por la Administración.

4.2.12. Ante ello establece que, no existe falta de aplicación de las normas invocadas, pues en efecto, lo que concluye el Tribunal de instancia es que en atención al art. 13 del Reglamento de CVRC, las liquidaciones de compras, se emiten por servicios prestados en el Ecuador o en el exterior por sociedades extranjeras que no posean domicilio ni establecimiento permanente en el país, las que serán identificadas con su nombre o razón social, con lo que el Tribunal concluye que las comisiones o incentivos comerciales pagados por Naportec a American President Lines (APL), no constituyen servicios, en virtud de lo cual, no era obligatorio la emisión de un comprobante de venta.

4.2.13. Bajo esta premisa, no procede el cargo invocado por el recurrente, pues el Tribunal sobre la base de una interpretación del Art. 13 del RCVRC, así como del resto de normativa señalada como infringida por el SRI, concluye que no era necesario la emisión de comprobantes al no verificarse la prestación de un servicio para sustentar la deducibilidad del gasto. Con la evidencia que se practicó en juicio, se sustentó la realidad del gasto y su vinculación con la renta gravada de Naportec. En consecuencia, no se puede invocar el yerro consistente en la supuesta falta de aplicación de las normas, cuando el Tribunal acertadamente llega a la conclusión de que no era necesario la emisión de un comprobante de venta, pues la erogación fue sustentada con documentación que fue practicada como prueba, la cual dio cuenta de la existencia de una relación contractual verbal. Si la intención del recurrente era demostrar que conforme lo dispuesto en el art. 13 del referido Reglamento, la comisión pagada por Naportec era un servicio, debió haber alegado otro cargo distinto a la errónea interpretación, lo cual no ha acontecido.

4.2.14. Finalmente concluye que, a criterio de los jueces de instancia, la comisión o incentivo, no constituye un servicio. Bajo esta premisa, el cargo que debió haber sido alegado, a efectos de que esta Sala analice si dicho criterio es correcto, era la errónea interpretación de la norma sustantiva, lo cual no aconteció.

De esta manera establece como petición en concreto, que se rechace el recurso de casación

propuesto por el SRI y se ratifique la sentencia recurrida.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, por los vicios de **indebida aplicación** de los arts. 18 y 1459 del CC, 13 y 14 del CT; **falta de aplicación** de los arts. 10.1 de la LRTI, 27.4, 28.2, 35.7 del RLRTI, 1 y 8 del Reglamento de CVRC; y art. 3 de la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia publicada en el R.O. 894 de 1 de diciembre de 2016.

6. Análisis de la Sala de Casación

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

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

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

6.2. Alcance doctrinario del vicio propuesto. El autor Luis Tolosa Villabona (*Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 359), sobre la ***aplicación indebida*** sostiene que:

> *ª [¼] es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que*

no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente, pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contemplaº .

Más contundente incluso cuando señala sobre este vicio:

ª [¼] cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.º Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse ª [¼] por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.º

También la parte recurrente alega la ***falta de aplicación*** de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios. Al respecto, el mismo autor señala:

ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ©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 [¼]º . (pp. 361). La falta de aplicación ª *ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.º*

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

<u>Código Tributario</u>

*"**Art. 13.- Interpretación de la ley. -** Las normas tributarias se interpretarán con*

arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica. Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente.

Art. 14.- Normas supletorias. - *Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación. La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley."*

Código Civil

*"**Art. 18.-** Los jueces no pueden suspender ni denegar la administración de justicia por oscuridad o falta de ley. En tales casos juzgarán atendiendo a las reglas siguientes: 1. Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu (¼)º .*

*ª **Art. 1459.-** El contrato es real cuando, para que sea perfecto, es necesaria la tradición de la cosa a que se refiere; es solemne cuando está sujeto a la observancia de ciertas formalidades especiales, de manera que sin ellas no surte ningún efecto civil; y es consensual cuando se perfecciona por el solo consentimiento.º*

Ley de Régimen Tributario Interno

*"**Art. 10.- Deducciones.-** En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: 1.- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente; (...)*

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

*"**Art. 27.- Deducciones generales.-** En general, son deducibles todos los costos y gastos necesarios, causados en el ejercicio económico, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta y no exentas; y, que de acuerdo con la normativa vigente se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta. (...) 4. Los gastos generales, entendiéndose por tales los de administración y los de ventas; y, (...)"*

***"Art. 28.- Gastos generales deducibles.-** Bajo las condiciones descritas en el artículo precedente y siempre que no hubieren sido aplicados al costo de producción, son deducibles los gastos previstos por la Ley de Régimen Tributario Interno, en los términos señalados en ella y en este reglamento, tales como: (...) 2. Servicios. Los costos de servicios prestados por terceros que sean utilizados con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos gravados y no exentos, como honorarios, comisiones, comunicaciones, energía eléctrica, agua, aseo, vigilancia y arrendamientos. (...)"*

*"**Art. 35.- Gastos no deducibles.-** No podrán deducirse de los ingresos brutos los siguientes gastos: (...) 7. Los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.º*

Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y *Complementarios*

*"**Art. 1.- Comprobantes de venta.-** Son comprobantes de venta los siguientes documentos que acreditan la transferencia de bienes o la prestación de servicios o la realización de otras transacciones gravadas con tributos: a) Facturas; b) Notas de venta - RISE; c) Liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios; d) Tiquetes emitidos por máquinas registradoras; e) Boletos o entradas a espectáculos públicos; y, f) Otros documentos autorizados en el presente reglamento."*

***"Art. 8.- Obligación de emisión de comprobantes de venta y comprobantes de retención.-** Están obligados a emitir y entregar comprobantes de venta todos los sujetos pasivos de impuestos, a pesar de que el adquirente no los solicite o exprese*

que no los requiere. (...)"

Resolución No. 07-2016, suplemento 1 del Registro Oficial 894 de 1 de diciembre de 2016

*"**Art. 3.- DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE**, el siguiente punto de derecho: "Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio", reiterado en las sentencias que se detallan en el numeral anterior; y en tal virtud declarar que CONSTITUYE PRECEDENTE OBLIGATORIO a partir de la fecha de publicación de esta Resolución en el Registro Oficial."*

6.4. Caso concreto a resolver.- Corresponde a la Sala verificar si en la sentencia al reconocer en la segunda subglosa la deducibilidad de los pagos realizados al exterior por concepto de comisiones generados entre NAPORTEC S.A. y APL (US$ 425.298,72), se infringen las normas de derecho sustantivo antes señaladas, mismas que guardan estrecha relación entre ellas y por una mejor comprensión se analizarán en conjunto. Para lo cual se considera:

6.4.1. Teniendo en cuenta que, el caso invocado parte de la aceptación de los hechos establecidos como ciertos y probados o aquellos no controvertidos, de la sentencia, sobre la sub glosa referente a comisiones pagadas, se tiene como tales los siguientes: (i) La existencia de un acuerdo comercial entre NARPOTEC S.A. y AMERICAN PRESIDENT LINE (APL) por el valor de USD $ 45,00 por contenedor full que ingresara al puerto ª BANANAPUERTOº. (ii) No es controvertido que no existe un contrato o acuerdo por escrito. (iii) El acuerdo del incentivo económico entre NARPOTEC S.A. y APL, data del año 2015 y se ha probado el giro del negocio del accionante que, la actividad que realizan en territorio nacional las Navieras con domicilio en el exterior, con las operadoras de puertos privados ecuatorianos, genera la concesión de incentivos económicos, los que fueron

efectivamente concedidos por la compañía actora a APL, por un valor total de USD $ 425.298,72 por concepto de ª compensaciónº. (iv) Que no existen comprobantes de venta que sustenten el gasto.

6.4.2. En este sentido, de la sentencia se tiene que: *ª Acuerdo que se perfeccionó por el consentimiento de las partes como lo señala el art. 1.459 del Código Civil, por lo tanto no existe impedimento legal que permita desconocer este tipo de acuerdos verbales, como el del presente caso, que se configura perfectamente por el consentimiento de las partes, acorde a lo señalado en el art. 1.459 del Código Civil, y lo determinado en el art 17 del Código Tributario, sobre cuyo sentido, se ha efectuado el análisis del presente caso, aplicando de manera coherente lo resuelto por la Corte Nacional de Justicia en varios fallos sobre la calificación del hecho generador del tributo, lo que ha ocasionado, que consecuentemente el gasto por este concepto sea deducible al tenor del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Respecto al sustento documental que de acuerdo a las normas tributarias deben evidenciar estos gastos, se considera, de acuerdo a los artículos 13 y 14 del Código Tributario, en concordancia con el art. 18 del Código Civil, respecto a la Interpretación judicial de la Ley, lo siguiente: ª Art. 18.- Los jueces no pueden suspender ni denegar la administración de justicia por oscuridad o falta de ley. En tales casos juzgarán atendiendo a las reglas siguientes: 1.- Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderán su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu; (¼).º . Bajo el amparo de estas normas, aplicables en este caso, nos remitimos al contenido de la Ley de Régimen Tributario Interno y específicamente del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención, que en el artículo 13 indica, en la parte pertinente, lo siguiente: ª Art. 13.- Liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios.- Las liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios, se emitirán y entregarán por los sujetos pasivos, en las siguientes adquisiciones¼ b) De servicios prestados en el Ecuador o en el exterior por sociedades extranjeras que no posean domicilio ni establecimiento permanente en el país, las que serán identificadas con su nombre o razón social; (¼)º .- Observando el texto legal precedente, y a criterio de este Tribunal, el valor concedido como incentivo económico a favor de la compañía AMERICAN PRESIDENT LINES (APL), por parte de NAPORTEC S.A. por el valor de USD $ 45,00 por contenedor de exportación full que fueron embarcados en los buques de APL y atracado en el puerto conocido en Guayaquil como BANANAPUERTO, no se constituye en un servicio ni*

en un bien, de tal forma, que como consecuencia de lo explicado, en este preciso caso, no procede la exigencia de la liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios para sustentar estos gastos que han sido documentados como realizados, considerándose probada además con las pruebas testimoniales, la relación del negocio, y desvanecida la glosa por este concepto por el valor de USD $ 425.298,72.-ª Consideraciones con las cuales, declara parcialmente con lugar la demanda.

6.4.3. Es sobre esta decisión que el SRI propone su recurso de casación, por el vicio de **indebida aplicación** de los arts. 18 y 1459 del CC, 13 y 14 del CT; y como contracara la **falta de aplicación** de los arts. 10.1 de la LRTI, 27.4, 28.2, 35.7 del RLRTI, 1 y 8 del Reglamento de CVRC; y 3 de la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la CNJ por el caso 5 del art. 268 del COGEP. En relación a la aplicación del art. 1459 del Código Civil, no está en discusión la existencia de un contrato *consensual* perfeccionado por el consentimiento de las partes, en el caso por la comisión pagada por la empresa NAPORTEC a la naviera APL, lo que está en discusión es si dichos pagos en concepto de comisiones pueden ser considerados deducibles para efectos de la declaración del impuesto a la renta, aceptados como tales por la sentencia impugnada, por cuanto, *ª a criterio de este Tribunal*º, no constituye un servicio ni la transferencia de un bien; mientras que la administración tributaria considera que no se han cumplido las formalidades para considerarlo como deducible, pues no están respaldados en comprobantes de venta, en el caso, la liquidación de compras de bienes o prestación de servicios.

6.4.4. Es indudable y resulta trascendente señalar que el art. 1459 se ubica en el Título I del Libro IV del Código Civil que trata de las ª Obligaciones en general y de los contratosº, resuelve conflictos de naturaleza civil (con origen en el Derecho Romano) y el art. 18 del mismo Código refiere a la interpretación de las normas en general; sin embargo en materia tributaria, los arts. 13 y 14 del Código Tributario invocadas también como indebidamente aplicadas, señalan que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, pero teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica (13), y las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como *normas supletorias* y siempre que *no contraríen los principios básicos de la tributación* (14); ello significa que solo en caso de no existir

normas de carácter tributario que regulen la controversia se puede acudir a otras normas del derecho de manera supletoria; sin embargo en el caso de análisis, el tema de gastos y deducciones es exclusivo y regulado ampliamente por el Derecho Tributario ecuatoriano, por tanto inexplicable que se pretenda aplicar una norma genérica como la del Código Civil en reemplazo de la expresa tributaria, por lo que, si bien se verifica que los arts. 13 y 14 aplicados en el fallo Âpodrían complementar el análisis realizado y por tanto corresponde su aplicación, dado a que se refieren a la interpretación de las normas tributarias y a cuándo corresponde la aplicación de normas supletorias, se observa que con este sustento se aplica indebidamente las normas del Código Civil, que como ya se señaló no corresponden ser aplicadas pues existen normas especiales que regulan la controversia tributaria analizada.

6.4.5. Resulta evidente que, un convenio entre dos empresas mercantiles, no pueden cambiar el sentido y alcance de las normas tributarias; grave sería para el Estado Ecuatoriano permitir que, un convenio entre dos particulares afecte, altere o cambie el sentido de las normas tributarias, pues se encontraría la manera expedita para eludir el pago de impuestos en el ordenamiento nacional. Por ello consideramos que, efectivamente se ha hecho una aplicación indebida de las normas señaladas por el SRI, pues el Tribunal de instancia aplica el art. 1459 CC que no es la llamada a regular, gobernar u operar el caso tributario debatido, lo que da como resultado no sólo una sentencia injusta, sino contraria al ordenamiento jurídico tributario, pues si bien a la norma se la entiende rectamente, se la aplica a un hecho no gobernado por ella, la deducibilidad de un gasto para efectos tributarios, haciéndole producir efectos que no contempla, es una equivocación el establecer la concordancia que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.

6.4.6. Para que la proposición jurídica esté completa, el recurrente debe señalar las normas que debían aplicarse en lugar de la que se aplicó erradamente; y en ese sentido, el SRI ha sido claro al manifestar que, los gastos por comisiones pagadas a la naviera por parte de la contribuyente, si bien son imputables al ingreso, no se encuentran debidamente sustentados en comprobantes de venta, por tanto no son susceptibles de deducción de conformidad con el art. 10 numeral 1 de la LRTI, ya que para desvanecer la subglosa ª Gastos sin documentos de

respaldoº, debió aplicarse los arts. 1 y 8 del Reglamento de CVRC, (normas también invocadas como infringidas); pues si bien no se discute la existencia de un convenio verbal entre privados y hasta eso se admite, pero era su obligación emitir las correspondientes Liquidaciones de pago, por la evidente *prestación de servicios,* y concomitantemente se debieron cumplir las condiciones señaladas en los arts. 27 numeral 4, 28 numeral 2 y 35 numeral 7 del Reglamento de la LRTI, todas ellas que regulan la demostración a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios de la secuencialidad formal para reconocer un gasto como deducible en ese aspecto; lo cual es reafirmado por el art. 3 de la Resolución Nro. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, que exige además de la secuencialidad formal, la material, es decir la verdadera prestación del servicio, y esta última situación no se evidencia que constituya un hecho probado o no controvertido en el fallo de instancia. En consecuencia, si se hubiese aplicado la jurisprudencia de esta Sala, se habría verificado que no existió secuencia formal (hecho probado), y por tanto, la deducibilidad del gasto realizado, en ese sentido se hubiere considerado como no deducible, pues basta que falte alguna de estas dos calidades, para que no proceda la deducibilidad.

6.4.7. Asimismo se recalca que el art. 10.1 de la LRTI, no fue aplicado en el fallo recurrido, sino meramente referido como parte de la motivación de los jueces, al hacer referencia a unas sentencias de la Corte Nacional que no guardan relación con el caso específico, y que tampoco se evidencia hayan sido trascendentales en el fallo para llegar a una decisión, menos aun cuando se las cita como referencia y no corresponde al análisis propio de los jueces distritales para llegar a una decisión, como norma llamada a solucionar el tema en controversia.

6.4.8. Finalmente, se hace notar que, no se ha desconocido el hecho probado de la existencia de un convenio verbal entre la parte actora y APL, como la empresa quiere señalar, sino que, sin desconocer ese hecho probado, se verifica si dichos gastos: *comisiones*, para efectos tributarios, han sido sustentados en comprobantes de venta, retención o documentos complementarios, que permitan que dicho gasto sea deducible para fines fiscales. Se debe dejar señalado que la calificación que hace el Tribunal como que no se trata de una comisión, no corresponde a un hecho probado sino a una calificación atribuida a la relación contractual por el Tribunal aplicando normas del Código Civil. Por ello, si bien existe un convenio

verbal, aquello no puede alterar las disposiciones expresas, especiales y mandatarias contempladas en las leyes tributarias, al no configurarse lo dispuesto en ellas para fines exclusivamente tributarios.

En ese sentido, se casa la sentencia de instancia y en atención a lo dispuesto en el art. 273 del COGEP y la Resolución 07-2017 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, se dicta la siguiente:

6.5. Sentencia de mérito.- Se corrige el yerro normativo en el que incurre el juzgador de instancia; y habiéndose verificado la falta de aplicación de los arts. 10.1 de la LRTI, 27.4, 28.2, 35.7 del RLRTI, 1 y 8 del Reglamento de CVRC; y, 3 de la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la CNJ, y su contracara, la indebida aplicación de los arts. 18 y 1459 del Código Civil; se dicta sentencia de mérito en el siguiente sentido:

6.5.1. Es necesario insistir que en el caso de análisis, se ha dejado de aplicar los arts. 27.4, 28.2, 35.7 del RLRTI, normas que hacen referencia puntual a los casos en que la liquidación de compras deben ser emitidos obligatoriamente, entre las que aparece las transacciones con empresas extranjeras, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravadas entre los que se señala las que provengan de COMISIONES, todo lo cual evidencia más el error de derecho cometido por el Tribunal de instancia.

6.5.2. Al no haberse justificado la deducibilidad del gasto, en la forma que exige la normativa antes señalada, se confirma la segunda subglosa por los pagos realizados al exterior por concepto de comisiones generados entre NAPORTEC S.A. y APL (US$ 425.298,72), en función de que, para que el gasto sea considerado como deducible a efectos del pago del impuesto a la renta, por tratarse de comisiones, debían éstas, estar sustentadas en comprobantes de venta, puntualmente en liquidaciones de compras y servicios, de las que se pueda verificar indefectiblemente su sustento, y, por otro lado, debía también justificarse el cumplimiento de la secuencialidad formal y material del gasto, de modo tal que se cumplan los requisitos establecidos para su deducibilidad, tanto, en la jurisprudencia, como en la Ley de Régimen Tributario Interno y el Reglamento de Comprobantes de Venta, situación que no se ha justificado, por lo que se rechaza la demanda de impugnación y se confirma la

Resolución Nro. 109012020RREC372270 emitida por el Director Zonal 8 del SRI el 19 de octubre de 2020, en relación a la subglosa referida.

7. Decisión

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

7.2. CASAR la sentencia dictada el 20 de octubre del 2021, las 12h25, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No.09501-2021-00032; y, se confirma la segunda subglosa por comisiones pagadas por NAPORTEC S.A. y APL, y en esa parte, la Resolución Nro. 109012020RREC372270 emitida por el Director Zonal 8 del SRI el 19 de octubre de 2020.

7.3. Sin costas.

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

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

Resolución de fácil comprensión

Se casa la sentencia por el caso 5 denunciado por el SRI ya que, se ha demostrado la indebida aplicación de los arts. 18 y 1459 del Código Civil; y como contracara, la **falta de aplicación** de los arts. 10.1 de la LRTI, 27.4, 28.2, 35.7 del RLRTI, 1 y 8 del Reglamento

de CVRC; y 3 de la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la CNJ, por tanto se confirma la Resolución Nro. 109012020RREC372270 emitida por el Director Zonal 8 del SRI, en relación a la segunda subglosa por los pagos realizados al exterior por concepto de comisiones generados entre NAPORTEC S.A. y APL.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZA NACIONAL (E) (PONENTE)

ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO

CONJUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2021-00086 RESOLUCION 315-2026

291637780-DFE

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 12 de mayo del 2026, las 12h23.

VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dictan sentencia de casación en el proceso No. **17510-2021-00086.**

1. Antecedentes procesales

1.1. Los abogados Carlos Enrique Pontón Cevallos y Omar Francisco De la Torre Cárdenas, procuradores judiciales de los señores Néstor Efrén, Ana Graciela, Ignacio René, Germánico Gabriel, Amparo Enriqueta, Mónica Lucía, Alicia Margarita y Martha Cecilia Gordillo Artieda, esta última debidamente representada por su hermano el señor Néstor Efrén Gordillo Artieda, todos hijos del difunto contribuyente Néstor Elías Gordillo Pérez, presentan acción de impugnación en contra de la Resolución No. 110012020RREC026553 de 7 de diciembre de 2020, que emite el señor Luis Ramiro Muela Noroña, Director Zonal 1 del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI), con respecto del reclamo administrativo propuesto por los *herederos* del señor Néstor Elías Gordillo Pérez, en contra de la liquidación de pago por determinación presuntiva No. 10202006500416727 de 18 de marzo de 2020, por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013 (fs. 1 a 16).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por MARCO VINICIO ALBAN ZAMBONINO C=EC L=QUITO CI 0501675946

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

como objeto de la controversia: ª *Determinar la validez y legalidad de la resolución No. 110012020RREC026553, emitida el 7 de diciembre de 2020 por el Director Zonal 1 del Servicio de Rentas Internas, respecto del reclamo administrativo deducido por los herederos del señor Néstor Elías Gordillo Pérez, en contra de la liquidación de pago por determinación presuntiva No. 10202006500416727 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013, atendiendo al efecto las alegaciones y excepciones formuladas por las partes procesales*.º

1.3. Mediante sentencia de 16 mayo de 2022, las 15h14, notificada en esa misma fecha, el Tribunal de instancia resuelve aceptar la demanda que presentan los Abgs. Carlos Pontón Cevallos y Omar De la Torre Cárdenas, procuradores judiciales de los señores Néstor Efrén, Ana Graciela, Ignacio René, Germánico Gabriel, Amparo Enriqueta, Mónica Lucía, Alicia Margarita y Martha Cecilia Gordillo Artieda, esta debidamente representada por su hermano el señor Néstor Efrén Gordillo Artieda y, en consecuencia, se declara nula y sin efecto ni validez legal la Resolución No. 110012020RREC026553, de 7 de diciembre de 2020, que emite el Director Zonal 1 del SRI, así como su antecedente, la liquidación de pago por determinación presuntiva No. 10202006500416727, de 18 de marzo de 2020 (fs. 249 a 257).

1.4. El Dr. Nelson Patricio Pérez Pérez, procurador judicial del Director Zonal 1 del SRI, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 266 a 276) el 13 de julio de 2022, en contra de la sentencia del 16 mayo de 2022 y auto de aclaración de 1 de junio de 2022, las 12h30 (fs. 260), y mediante providencia de 15 de julio de 2022, las 08h48 (fs. 278), se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto de 4 de febrero de 2025, las 11h50, el Dr. Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional, dispone aclarar y completar el recurso, cumplido lo cual, mediante providencia de 24 de febrero de 2025, las 11h50, admite parcialmente a trámite el recurso de casación propuesto por el Director Zonal 1 del SRI, por el caso ***quinto*** del art. 268 del Código Orgánico General del Procesos (en adelante COGEP), por el vicio de ***errónea interpretación*** del art. 76.7.l) de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE).

2. Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa de 14 de mayo de 2025, las 09h00, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

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

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

2.5. Mediante sorteo del 29 de abril de 2026, firmado por el Dr. Marco Rodríguez Ruiz y la Dra. Isabel Garrido, Presidente y Secretaria de la Corte Nacional de Justicia, le correspondió reemplazar al titular Dr. José Suing Nagua, por ausencia temporal, al Dr. Marco Vinicio

Albán Zambonino.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifiestan las partes procesales en la audiencia de casación, que se lleva a cabo el día **jueves 7 de mayo 2026, a las 14h45**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El procurador judicial de la autoridad demandada en el escrito de casación, su complementación y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia de instancia se incurre por el caso *quinto* del art. 268 del COGEP, por el vicio de ***errónea interpretación*** del art. 76.7.l) de la CRE, por cuanto, a su criterio, conforme con los hechos probados, *ª no es necesario analizar ninguna cuestión adicional que no sea el hecho de que no existe falta de motivación en los actos impugnados*º ya que, tanto en la liquidación de pago como en la resolución impugnada, se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, por lo que, no procede que se declare la nulidad, pues en estos actos se determina la responsabilidad de los sucesores del causante Néstor Elías Gordillo Pérez con relación a los tributos que adeuda (art. 28 numeral 4 del CT). Para sustentar sus alegaciones cita el proceso No. 17510- 2016-00356 cuya sentencia es emitida por esta misma Sala.

4.1.1. Añade que, las obligaciones tributarias como el resto de obligaciones civiles son transmisibles a los herederos. En este sentido, el art. 28 numeral 4 del CT hace referencia a tributos adeudados por el causante. Además, recuerda que, las disposiciones del Código Tributario y demás leyes tributarias, prevalecen sobre toda otra norma de leyes generales, es decir, prevalecerán sobre las disposiciones del Código Civil, mismas que serán aplicables como norma supletoria, según el art. 14 del CT.

4.1.2. Manifiesta que, la supuesta falta de motivación del acto administrativo impugnado se

configura al carecer de la aplicación de normas jurídicas, puesto que el Tribunal de instancia basa su decisión sin un respaldo normativo, sin establecer cuál es la norma que justifica el considerar la pérdida de información del accionante, como verdadera. Además, no se establece bajo qué parámetros normativos se le exime al sujeto pasivo a no justificar las diferencias determinadas en la declaración de Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2013, conclusiones que, a toda luz, evidencian la falta de motivación lógica, conforme con el art. 76.7.l) de la CRE.

4.1.3. Añade que, existe un pronunciamiento de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia con respecto al control de legalidad a efectuarse por parte del Tribunal de instancia, con el propósito de determinar en sentencia, deficiencias motivacionales en el acto administrativo impugnado, cuya revisión debe ser integral para poder llegar a estas conclusiones, no solamente una parte de la misma, en la que se basa su criterio para emitir el fallo; y con la comparecencia de los herederos del contribuyente en la etapa del reclamo administrativo de impugnación y actual proceso judicial, se establece la responsabilidad por representación asumida formalmente por los herederos del contribuyente Néstor Elías Gordillo Pérez, debiendo aplicarse lo dispuesto en el art. 28, numeral 4 del CT vigente.

4.1.4. Concluye que, la aplicación de esta norma es relevante en la sentencia recurrida en la medida que, a través de su aplicación, el Tribunal de instancia exige a la Administración Tributaria que, dentro de los procedimientos determinativos y de reclamos administrativos requisitos que no son propios del Derecho Tributario. En virtud de ello, solicita que se case el fallo recurrido.

4.2. Contestación al recurso de casación. Si bien mediante auto de admisión del recurso de casación de 24 de febrero de 2025, se dispone correr traslado a la contraparte procesal, a fin de que conteste el recurso de casación de forma fundamentada, no aparece del proceso ningún escrito de contestación al recurso admitido. Sin embargo en la audiencia de casación acudieron presencialmente el señor Néstor Gordillo Artierda, juntamente con sus procuradores Abgs. Enrique Pontón y Francisco de la Torre quienes ejercieron su legítimo derecho de contradicción.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso ***quinto*** del art. 268 del COGEP, por el vicio de ***errónea interpretación*** del art. 76.7.l) de la CRE.

6. Análisis de la Sala de Casación

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

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

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

6.2. Alcance doctrinario del vicio propuesto. Luis Tolosa Villabona *(*Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2005, p. 359) *sobre la **errónea interpretación** señala:*

> *ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en*

la norma, pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º

6.3. Norma jurídica que se estima infringida. La parte recurrente manifiesta que se violentan las siguientes normas de derecho:

Constitución de la República del Ecuador (CRE)

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

6.4. Análisis del caso *SUB JÚDICE.* Los cuestionamientos de la administración tributaria, al amparo del caso ***quinto*** del art. 268 del COGEP, por el vicio de ***errónea interpretación*** del art. 76.7.l) de la CRE se encaminan a señalar, conforme con los hechos probados que no existe falta de motivación tanto en la liquidación de pago como en la resolución impugnada, lo que provoca, a su vez, la falta de motivación del fallo del Tribunal de instancia por cuanto sus afirmaciones no cuentan con un respaldo normativo.

6.4.1. Es pertinente señalar que, cuando se invoca el caso *quinto* del art. 268 del COGEP, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia debe verificar si la sentencia que emite el Tribunal de instancia riñe con el derecho (*error in iudicando*), lo que implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal *A quo*, no son controvertidos y se aceptan por las partes procesales, de tal manera que, no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas, pues este cargo abarca únicamente infracciones a normas sustantivas o precedentes jurisprudenciales obligatorios.

6.4.2. Una vez que se define el objeto de la controversia (numeral 1.2 de esta sentencia) y teniendo en cuenta que el caso que se invoca parte de la aceptación de los hechos probados y aquellos no controvertidos, se identifican como tales los siguientes: **(a)** El contribuyente Néstor Elías Gordillo Pérez presenta su declaración original de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013, el 18 de marzo de 2014, posteriormente, presenta una declaración sustitutiva de dicho ejercicio fiscal el 21 de mayo de 2014. **(b)** En ejercicio de su facultad determinadora, la administración tributaria emite la Comunicación de Diferencias No. DZ1-GTROCDC19-00000087-M notificada el **5 de noviembre de 2019**; por lo que, el contribuyente debía justificar las diferencias por impuesto a la renta del 2013 sin que lo haya hecho, por lo que, se configuró el presupuesto legal para la emisión de la liquidación de pago por diferencias. El SRI no emite ningún acto de determinación de obligación tributaria, mientras el contribuyente vivía. **(c)** El señor Néstor Elías Gordillo Pérez fallece el 20 de enero de 2020 y de aquello tuvo conocimiento el SRI el 23 de enero de 2020, hecho no controvertido. **(d)** El SRI emite una nueva Comunicación de Diferencias Presuntiva No. DZ1-GTROCDC20-00000017-M el **13 de febrero de 2020**, en contra del fallecido e inicia un nuevo procedimiento determinativo presuntivo en contra de una persona fallecida, lo que impide, por lógica, que dicha persona pueda defenderse y en la que se deja ª sin efectoº la Comunicación de Diferencias No. DZ1-GTROCDC19-00000087-M, y en su lugar, identifica, sin ningún tipo de documentación que acredite su actuación, como sucesores del contribuyente Gordillo Pérez a los señores Néstor Efrén, Ana Graciela, Ignacio René, Germánico Gabriel, Amparo Enriqueta, Mónica Lucía, Alicia Margarita y Martha Cecilia Gordillo Artieda y conmina a que se presente la declaración sustitutiva o se presenten los justificativos de las diferencias allí detectadas, concediéndoles 20 días al efecto. **(e)** El SRI emite la liquidación de pago por determinación presuntiva No. 10202006500416727 el 18 de marzo de 2020, ª una vez que el sujeto pasivo no ha presentado justificación a las diferencias establecidas por impuesto a la renta 2013º a pesar de haber iniciado un proceso determinativo cuando él vivía, pero sin que se haya emitido ninguna liquidación de pago por diferencias, es decir, lo único que existía era una mera expectativa.

6.4.3. En virtud de estos hechos probados o no controvertidos, el Tribunal de instancia considera que, el ejercicio determinativo que realiza la administración tributaria es discrecional e ilegal, por lo que, mal puede imputar sus resultados finales a los responsables

como sucesores, bajo una extraña motivación y con inobservancia de los presupuestos legales y normativos aplicables, por lo que, el acto administrativo deviene en ilegal y violenta los principios de seguridad jurídica y debido proceso, en la garantía de motivación, conforme con el art. 76.7.l) de la CRE. Queda claro que, la falta de motivación del acto administrativo, al no considerar los elementos fácticos y jurídicos adecuados, coherentes y relacionados, ocasiona indefensión a los administrados, por cuanto carece de la información necesaria para desvirtuarlo y ejercer su defensa; motivación cuya ausencia o deficiencia acarrea la nulidad del acto, como lo ordena la mentada norma constitucional y lo exigen expresamente los arts. 81 y 133 del CT, así como la Sentencia No. 076-13-SEP-CC de la Corte Constitucional del Ecuador.

6.4.4. Decisión de esta Sala de Casación. Con relación al vicio de errónea interpretación del art. 76.7.l) de la CRE, alegado por el recurrente con fundamento en el caso 5 del art. 268 del COGEP, esta Sala de Casación establece que el reproche del recurrente tan solo se limita a señalar que la sentencia del Tribunal de instancia carece de motivación normativa por cuanto, a su criterio, los actos administrativos de la autoridad tributaria se encuentran motivados; sin que construya su proposición jurídica de forma adecuada, además, era necesario determinar cómo dicho yerro influye en la parte dispositiva de la sentencia y cuál es el alcance correcto de la norma aplicada. Si bien en su recurso, el SRI menciona que, las obligaciones tributarias son transmisibles a los herederos, al igual que cualquier otra obligación, y el art. 28 numeral 4 del Código Tributario, expresamente hace referencia a los tributos adeudados por el causante, esta norma no ha sido admitida por el conjuez de esta Sala, lo que limita el pronunciamiento en casación; sin embargo, como hecho probado en sentencia, tenemos que, a pesar de haberse iniciado un proceso determinativo mediante Comunicación de Diferencias No. DZ1-GTROCDC19-00000087-M el 5 de noviembre de 2019, cuando el causante Néstor Elías Gordillo Pérez vivía, éste no concluyó al no haberse emitido ninguna liquidación; y por el contrario se la dejó ª sin efectoº con una nueva Comunicación de Diferencias, es decir, no se generó una obligación en firme.

6.4.5.dar por suficiente la fundamentación normativa y fáctica (sentencia 1158 de la CC) y, a partir de ello, pone de manifiesto que, el segundo ejercicio determinativo que realiza la administración tributaria es injustificado e ilegal, pues pretende imputar obligaciones

tributarias del causante por tributos que jamás se generaron, a quienes considera sucesores a través de un acto determinativo presuntivo de una persona fallecida, lo que lesiona los derechos a la seguridad jurídica, debido proceso y defensa de los sujetos pasivos. En virtud de ello, carece de asidero jurídico lo que manifiesta la parte recurrente, con respecto a la errónea interpretación de la norma constitucional invocada referente a la garantía de la motivación.

6.4.6. Por último, conviene indicar que el recurrente confunde el caso para analizar una infracción por falta de motivación del fallo de instancia (caso segundo) con el caso quinto del art. 268 del COGEP, lo que constituye otra razón suficiente para desestimar el recurso; más si se considera que el SRI inobserva la normativa aplicable para la emisión de la liquidación de pago por diferencias, en detrimento de los sucesores, al sostener que existen ª tributos adeudados por el causanteº, cuando la supuesta diferencia de obligaciones tributarias no se generaron cuando el contribuyente vivía, lo que aparece como hecho probado, lo que conlleva que por el caso quinto, no cabe ninguna revalorización.

Por las razones expuestas, al no evidenciarse el vicio de errónea interpretación del art. 76.7.l) de la CRE, de acuerdo con el caso *quinto* del art. 268 del COGEP, el recurso no procede y, por tanto, se lo rechaza.

7. Decisión

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

7.2. **NO CASAR** la sentencia de 16 de mayo de 2022, las 15h14, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio No.17510-2021-00086.

7.3. Sin costas.

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

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

Resumen de fácil comprensión

No procede el recurso de casación que plantea el procurador judicial del SRI, por el vicio de errónea interpretación del art. 76.7.l) de la CRE, conforme con el caso 5 del art. 268 del COGEP, pues la proposición jurídica no es completa, así como también se encuentra mal fundamentada la causal por la que se interpone el recurso.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZA NACIONAL (E) (PONENTE)

ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO

CONJUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

VOTO SALVADO DEL JUEZA NACIONAL, SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 12 de mayo del 2026, las 12h23. Me aparto del fallo de mayoria con el siguiente voto concurrente, desde el numeral 6.4.4, en el siguiente sentido:

6.4.4 Del recurso de casación y su sustento, es evidente para esta Sala que la parte recurrente presenta el cargo sobre el art. 76.7 l) de la Constitución, norma que trata sobre la motivación y los efectos ante su ausencia, pero dicho cargo lo construye bajo el caso 5 y no bajo el caso 2

como corresponde, por el tema contenido en dicha norma; y esto es suficiente para rechazar el yerro y el cargo alegado.

Pero además incluso, en el supuesto no consentido de realizar el análisis técnico casacional que corresponde bajo el caso 5, se evidencia primero que no se ha explicado el alcance de la errónea interpretación alegada, y, por otro lado que, al escoger la errónea interpretación, el recurrente se encontraba de acuerdo en que dicha norma era la llamada a regular el asunto controvertido pero con otro alcance. Esta Sala se pregunta, ¿si la norma establece la obligación de motivar las decisiones y ante su falta el efecto es la nulidad?, qué alcance podría tener esta norma que, aplicado a los hechos probados, modifique la decisión de instancia? Revisados los hechos probados, se verifica que no existe trascendencia en el cargo alegado, menos aún si uno de los hechos probados en instancia es la falta de motivación del acto administrativo, hecho que no puede ser alterado en sede casacional bajo el caso 5.

7. Decisión

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

7.2. **NO CASAR** la sentencia de 16 de mayo de 2022, las 15h14, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio No.17510-2021-00086.

7.3. Sin costas.

7.4. Comuníquese y devuélvase a la Sala de origen.

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZA NACIONAL (E) (PONENTE)

ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO

CONJUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 13802-2018-00287 RESOLUCION 316-2026

291640395-DFE

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, martes 12 de mayo del 2026, las 12h36. VISTOS.- Comparece la abogada María Gabriela Cando en calidad de procuradora judicial de la empresa EMPACADORA BILBO S.A. BILBOSA, e interpone recurso de casación en contra de la sentencia de mayoría dictada el 31 de julio de 2023, 16h43, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, en el juicio de impugnación No. 13802-2018-00287.

1.- Competencia.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). 1.2.- El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. 1.3.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. 1.4.- Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 19 de diciembre de 2025, las 15h50, se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores: Rosana Morales Ordóñez, Gustavo Durango Vela y José Suing Nagua (Ponente), Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- 2.1.- 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

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

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

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

lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 11 de mayo de 2026, a las 11h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia de mayoría de instancia se desprende que la controversia radica en: ª Verificar si procede o no que este tribunal en sentencia declare con lugar la demanda y en consecuencia deje sin efecto la resolución administrativa del Servicio de Rentas Internas (SRI) No. 113012018RREC047483.º. 3.2.- Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario en el fallo de mayoría impugnado resuelve: ª Negar la demanda presentada por EMPACADORA BILBO S.A. BILBOSA., representada por la abogada Paulina Campos Revelo, en calidad de procuradora judicial, en contra de la DIRECTORA ZONAL 4 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, en la persona de la ingeniera Montserrate Auxiliadora Holguín Alvia, encargada de la Dirección Zonal 4; y, declara la legalidad de la resolución administrativa del Servicio de Rentas Internas (SRI) No. 113012018RREC047483. 2.- El Servicio de Rentas Internas proceda con la retención de la caución consignada por el actor del presente juicio, como abono de la obligación, tal como dispone el artículo 324 Código Orgánico General de Procesos. Sin costas ni honorarios que regular.º. 3.3.- Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 15 de septiembre de 2023, 16h55, la procuradora judicial de la empresa EMPACADORA BILBO S.A. BILBOSA, interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP al considerar que el fallo impugnado no cumple con el requisito de motivación. Así también, con fundamento en el caso cuarto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación de los artículos 95 numeral 6 y 164 del Código Orgánico General de Procesos. Finalmente, por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del artículo 300 de la Constitución de la República. En el escrito de aclaración al recurso, la casacionista desiste expresamente de la causal cuarta del artículo 268 del COGEP. 3.4.- Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 16 de enero de 2024, 16h07, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. 3.5.- Admisión.- En auto de 4 de septiembre de 2025, 12h27, la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, Conjueza Nacional, dispone a la recurrente que aclare y complete el recurso de casación en el

término de 5 días. Posteriormente, mediante escrito de 11 de septiembre de 2025, 16h27, la abogada Diana Guerrero Sigüenza, procuradora judicial de la empresa EMPACADORA BILBO S.A BILBOSA, presentó el escrito de aclaración. Finalmente, en auto de 15 de septiembre de 2025, a las 12h42, la referida Conjueza resolvió admitir el recurso de casación interpuesto con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por el vicio de incumplir con el requisito de motivación; y, por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del artículo 300 de la Constitución de la República.

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- La empresa EMPACADORA BILBO S.A. BILBOSA (en adelante BILBOSA) tiene como actividad económica la industrialización de toda clase de especies bioacuáticas, agrícolas, pecuarias, frutícolas así como la comercialización, distribución y venta a nivel nacional e internacional de aquellos productos. Para la consecución de su objeto, la compañía adquiere camarón de diferentes proveedores. El 24 de abril de 2015, BILBOSA presentó la declaración original del Impuesto a la Renta respecto del ejercicio fiscal 2014 y, posteriormente, el 26 de enero de 2016, la actora puso a disposición de la autoridad tributaria una declaración sustitutiva por el mismo impuesto y ejercicio fiscal. 4.2.- El 20 de diciembre de 2015, el Servicio de Rentas Internas notificó a BILBOSA con la comunicación de diferencias No. DZ4-GCEOCDFRC16-00000024-M, en la cual daba a conocer las discrepancias respecto de la declaración del Impuesto a la Renta presentada por la actora correspondiente al ejercicio fiscal 2014. Frente a ello, BILBOSA remitió toda la justificación documental solicitada por la Administración Tributaria. No obstante, el 28 de diciembre de 2017 el Servicio de Rentas Internas notificó a la empresa con la Liquidación de Pago No. 13201706500995415, precisando que BILBOSA no justificó los señalamientos esgrimidos por la Administración Tributaria. 4.3.- Dados los hechos, la actora formuló un reclamo administrativo en contra de la Liquidación de Pago No. 13201706500995415, el cual fue atendido por el Servicio de Rentas Internas mediante resolución No. 113012018RREC047483 negando el reclamo interpuesto y ratificando el contenido de la Liquidación de Pago. Así también, la Administración Tributaria expuso en la resolución que BILBOSA mantuvo operaciones catalogadas como inexistentes o fantasmas con el contribuyente PROCEL SARANGO FRANKLIN STALIN. Con fundamento en el acto administrativo emitido por el Servicio de Rentas Internas, la actora presentó una acción de impugnación en contra de la resolución No. 113012018RREC047483 el 9 de julio de 2018

a las 16h45. 4.4.- En la fundamentación del recurso de casación, respecto del vicio de no cumplir con el requisito de motivación, la casacionista sostiene que la sentencia de mayoría incurre en el vicio de incongruencia frente a las partes puesto que no consideró las pruebas documentales presentadas por BILBOSA para demostrar el derecho a la deducibilidad de la base imponible del Impuesto a la Renta por el ejercicio fiscal 2014 con relación a las transacciones efectuadas con el proveedor Franklin Stalin Procel Sarango, mismas que se adjuntaron al expediente judicial oportunamente. La recurrente señala que las pruebas sí fueron consideradas en el voto salvado, lo que comporta la falta de contestación de un argumento relevante presentado por la parte actora. BILBOSA manifiesta que en la especie las pruebas presentadas y valoradas por el voto salvado y contrariamente no contestadas por el voto de mayoría son: 1) factura No. 001-001-0000433 (USD 101.082,80) constante a foja 605; 2) factura No. 001-001-0000440 (USD 3.309,35) signada en foja 658; 3) factura No. 001-001-000574 (USD 33.710,30) en foja 670; y, 4) factura No. 001-001-0000575 (USD 988,68). 4.5.- La compañía actora asegura que el fallo de mayoría recurrido también incurre en incongruencia frente al derecho, en vista de que los jueces no consideran que la ley y la Constitución de la República establecen que la irretroactividad de la ley es un principio fundamental que debe ser considerado en la aplicación normativa y, que en el caso bajo análisis, la sentencia omite ese precepto y contrario sensu confunde lo sucedido, esto es, la aplicación retroactiva de la resolución NAC-DGERCGC16-00000356, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 820 del 17 de agosto de 2016 para periodos fiscales anteriores a su entrada en vigencia, con la facultad reglamentaria previa de la Administración Tributaria. Por tanto, la casacionista concluye que la sentencia recurrida incurre en los vicios motivacionales detallados deviniendo en una carencia de motivación. 4.6.- En lo que se refiere al vicio de errónea interpretación del artículo 300 de la Constitución de la República, la casacionista sostiene que en el caso sub judice, el voto mayoritario del Tribunal A quo interpreta el principio constitucional de irretroactividad aunque se refiera al mismo como ª retroactividadº, y afirma que ese análisis se aplica a la facultad reglamentaria de la Administración Tributaria que no está en debate. Del mismo modo, la compañía actora destaca que la facultad reglamentaria de la Administración Tributaria no se encuentra en el numeral 16 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno sino en el artículo 7 del Código Tributario. Habiendo precisado aquello, la actora resalta que es de simple apreciación que la resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356 debe aplicarse a los períodos fiscales

posteriores a su entrada en vigencia y no a períodos fiscales anteriores, tal como lo es, en este caso, el periodo fiscal 2014. Por ello, la casacionista expresa que su aplicación en la especie vulnera el principio de irretroactividad previsto en la Constitución de la República. 4.7.- En el mismo orden de ideas, la recurrente alega que tanto la resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356 como la resolución No. PEO-GTRRASV16-00000315, notificada el 29 de noviembre de 2016 que considera al contribuyente Procel Sarango Franklin Stalin como persona natural con actividades fantasmas o supuestas, solamente deben tener efecto para lo venidero. De ese modo, la casacionista colige que la consideración empleada por la Administración Tributaria para señalar la no deducibilidad de las transacciones efectuadas por BILBOSA con el señalado proveedor, no pueden tener efecto alguno en relación con la determinación del periodo fiscal 2014, más aún cuando la actora argumenta haber demostrado en debida forma el cumplimiento del ciclo económico de las adquisiciones realizadas al señor Procel Sarango. Señala que aquello deja en evidencia que el voto de mayoría no realiza una interpretación acertada del principio de irretroactividad, haciéndose merecedor un control de legalidad por parte de la Sala Especializada. 4.8.- Ahora bien, en el escrito de aclaración al recurso, la actora señala que en el fallo recurrido se demuestra cómo el Tribunal de instancia comenta sobre la valoración efectuada por la Administración Tributaria sin especificar con certeza cuáles fueron los supuestos elementos, rubros o documentos que fueron valorados y considerados insuficientes para demostrar la pretensión del actor. Asimismo, la recurrente asevera que el Tribunal A quo enfatiza que BILBOSA no ha demostrado los requisitos formales que evidencien la secuencialidad formal y material de las operaciones controvertidas, esto a pesar de las pruebas practicadas en el proceso y detalladas en el contenido de la sentencia. La compañía actora indica que los jueces de instancia no establecen con claridad los documentos específicos que hacen falta para demostrar la secuencialidad formal y material, además de que resalta que el único criterio plasmado en el fallo para deducir que no se ha cumplido con la secuencialidad de operaciones se refiere a la ausencia de importaciones. 4.9.- BILBOSA considera que no existe fundamentación alguna ni disposición legal en la sentencia que permita colegir lo mismo que el Tribunal de instancia al señalar que no se ha cerrado el gasto y que, consecuentemente, no se realizaron importaciones. La empresa manifiesta que la omisión de motivación en la decisión de instancia resulta evidente y que el vicio de incongruencia con el derecho es visible, fundamentalmente por cuanto no es posible entender el precepto legal con el cual el Tribunal

de instancia asegura que sin importaciones no es plausible evidenciar la secuencialidad formal y material de las operaciones económicas. 4.10.- En torno al análisis de inaplicación del principio de retroactividad, la compañía expresa que el Tribunal A quo se limita a destacar que el acto impugnado es relativo a una obligación del año 2014, misma que se fundamentó en la Resolución No. NACDGERCGC16-00000356 de 17 de agosto de 2016, y que su emisión se basa en la facultad reglamentaria de la Administración Tributaria. Sin embargo, BILBOSA afirma que el fallo no llega a justificar la aplicación de una resolución general emitida en el 2016 en la determinación de una obligación liquidada y declarada con anterioridad a la emisión de dicho acto normativo (declaración del impuesto a la renta del 2014). La casacionista resalta que la inobservancia de este mandato no es un argumento cualquiera, puesto que este incide trascendentalmente en la decisión de la causa y que en esta ocasión no fue debidamente sustentado. 4.11.- La actora plantea que la sentencia recurrida cuenta con declaraciones fuera de previsiones claras y que los jueces de instancia señalan que la parte actora practicó como prueba las transacciones en controversia pero no bajo ª todo su contexto legalº, premisa que afirma no se comprende ni cuenta con argumentación adecuada que posibilite comprender su alcance. Así, la recurrente señala que el fallo ni siquiera cuenta con una disposición legal compatible con ª todo el contexto legalº al que se hace referencia en el texto de la decisión, dejando en evidencia la falta de motivación. A este argumento la compañía suma que la sentencia impugnada adolece de incongruencia por limitarse a proferir conclusiones finales sin sustento suficiente que permita entenderlas, obviando realizar una suficiente explicación que permita conocer los criterios fácticos y jurídicos esenciales que dan paso a la decisión del Tribunal A quo. 4.12.- Por otra parte, en lo que se refiere al vicio de errónea interpretación, la actora se refiere inicialmente al principio de irretroactividad del régimen tributario, afirmando que la Sala de instancia llega a dos interpretaciones, a saber: a) la resolución No. NACDGERCGC16-00000356 de 17 de agosto de 2016 resulta aplicable en la especie por haberse emitido en ejercicio de la facultad reglamentaria de la Administración, la cual se encontraba vigente en el año 2014; y, b) el principio de irretroactividad del régimen tributario ni siquiera es aplicable en esta causa. Puntualiza que a través del fallo impugnado los jueces incorrectamente interpretan que debido a la vigencia de otras disposiciones vinculadas con el acto normativo aplicado retroactivamente, procede la aplicación de una resolución general del año 2016 pese a que la obligación analizada corresponde a la declaración del Impuesto a la Renta del 2014. 4.13.- Señala que el Tribunal de instancia debió

considerar las normas de aplicación y vigencia de las normas tributarias así como la fecha de exigibilidad de la obligación cuestionada. En ese sentido, la casacionista concluye que la sentencia debería interpretar correctamente el principio de irretroactividad respecto de un acto normativo que para el ejercicio fiscal 2014 ni siquiera existía. 4.14.- En cuanto a la incidencia del yerro en la parte dispositiva de la sentencia, la empresa sostiene que el vicio no solo determinó que el Tribunal A quo concluya que una resolución general emitida en el 2016 es aplicable en el análisis de una obligación del ejercicio fiscal 2014, sino también que el principio de irretroactividad de la norma tributaria no es aplicable en el caso sub judice. De acuerdo con la fundamentación esgrimida por la actora, la errónea interpretación supuestamente ocurrida genera que la justicia contenciosa deje de pronunciarse sobre la aplicación de un régimen inexistente al momento de la declaración y pago de la obligación tributaria controvertida. Además, la recurrente precisa que el vicio alegado incide en el derecho a aplicar la deducibilidad de gastos propios de la actividad económica de BILBOSA y además ocasionó que el Tribunal de instancia descarte la nulidad evidente del acto administrativo impugnado. 4.15.- Contestación al recurso de casación.- En escrito de 27 de octubre del 2025, 14h11, el abogado Ramón Fabricio Vélez Vélez, procurador judicial del Director Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas, da contestación al recurso interpuesto solicitando que se rechace el mismo. Al efecto, sostiene que la Administración Tributaria recuerda que si bien la actora en su recurso señala que la sentencia incurre en el vicio de incongruencia con el derecho, ella misma cita un fragmento de la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional relativo a la incongruencia frente a las partes, avizorando la improcedencia del cargo por ausencia de técnica casacional, toda vez que el precedente requiere que ª ... la parte procesal formule con aceptable claridad y precisión las razones por las que se habría vulnerado la garantía de la motivación. Es decir, no basta con realizar afirmaciones genéricas del tipo: `La sentencia no motiva adecuadamente la decisión' o `La motivación de la sentencia no reúne los requisitos del artículo 76.7.l de la Constitución' , sino que debe especificarse en qué consiste el supuesto defecto en la motivación. La carga de la argumentación la tiene quien afirma que la garantía de la motivación ha sido transgredida, toda vez que la suficiencia de la motivación se presume, como ocurre con toda condición de validez de los actos del poder público¼ º . 4.16.- El Servicio de Rentas Internas manifiesta en torno al vicio de motivación por incongruencia, que la Corte Constitucional dispone en el mismo precedente mencionado por la actora que ª la congruencia frente a las partes es una

congruencia argumentativa, alude a las respuestas que el juzgador debe dar a los argumentos (relevantes) de las partes. Este tipo de congruencia difiere de la congruencia procesal, según la cual, toda decisión (decisum) judicial debe aceptar o rechazar todas las pretensiones, es decir, los pedidos (petita) de las partes¼ °. Por tanto, la entidad demandada colige que no corresponde alegar deficiencias motivacionales en el fallo si las apreciaciones del recurrente giran en torno a presuntos yerros de valoración probatoria y efectos motivacionales que se traducen en meras inconformidades. 4.17.- Indica que el Tribunal de instancia sí realizó una correcta valoración probatoria y evidenció que el actor de la causa no logró justificar la concurrencia de la secuencialidad formal-material de las transacciones supuestamente mantenidas por BILBOSA con sus proveedores, determinando que no se acreditó el hecho económico como requisito de deducibilidad. De la misma forma y respecto de la inaplicación del principio de irretroactividad, el Servicio de Rentas Internas sostiene que según el objeto de la resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356 de 17 de agosto de 2016, únicamente se establecen directrices para normar el procedimiento de identificación y notificación de personas consideradas para efectos tributarios como fantasmas o inexistentes, por lo que expresa que las alegaciones de la casacionista solamente tendrían cabida si el numeral 16 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y los artículos 24 y 25 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, no hubieran estado en vigor en el ejercicio fiscal 2014. A este argumento la Administración Tributaria adiciona que la calificación del señor PROCEL SARANGO FRANKLIN STALIN como persona con actividades supuestas o transacciones inexistentes se estableció mediante Resolución No. PEO-GTRRASCV16-00000315, legalmente notificada el 29 de noviembre de 2016 (ratificada posteriormente en sede administrativa); es decir, antes de que se notificara la Comunicación de Diferencias No. DZ4-GCEOCDFRC16-00000024-M en fecha 20 de diciembre de 2016. 4.18.- Respecto del vicio de errónea interpretación del artículo 300 de la Constitución de la República con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, la Administración Tributaria hace notar que la mentada disposición es mencionada como base argumentativa jurídica atinente a la generalidad de los casos sometidos a control de legalidad, no siendo específica de aplicación al caso sub judice por cuanto dicha norma recoge únicamente los principios sobre los cuales se rige el régimen tributario ecuatoriano. Asimismo, la entidad demandada alega que el artículo 300 de la Constitución de la República, citado taxativamente en el párrafo 30 del escrito de complementación del recurso, no ha sido

aplicado en el fallo, y que a más de la falta de técnica casacional, la argumentación realizada en torno a la errónea interpretación resulta incompatible con la norma acusada, toda vez que ha quedado demostrado que la resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356 de 17 de agosto de 2016 únicamente contiene las normas para identificar y notificar a las personas consideradas para efectos tributarios como fantasmas o inexistentes, transformando en intrascendente el análisis de su aplicación en el fallo recurrido en mérito de que BILBOSA no acreditó la materialidad de las transacciones realizadas con su proveedor.

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso segundo del artículo 268 del COGEP al haberse incumplido con el requisito de motivación; o, en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador.
6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en los casos segundo y quinto del artículo 268 del COGEP, admitidos por la Conjueza de la Sala, considera:

6.2.- El caso segundo procede: ª 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.º. 6.2.1.- Motivación.- La motivación consiste en una ª (¼) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles de ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.º. Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como ª (¼) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión.º. 6.2.2.- Las normas señaladas como infringidas son.- a) Artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República.- ª En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:... l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o

principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.º. b) Artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos.- ªMotivación. 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.º. c) Artículo 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial.- ªEs 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.º. 6.2.3.- La casacionista para fundamentar su recurso señala, principalmente, que la sentencia adolece del vicio motivacional de incongruencia frente a las partes porque no se consideraron las pruebas documentales presentadas para demostrar el derecho a la deducibilidad de la base imponible del impuesto a la renta de las transacciones realizadas con el proveedor Franklin Stalin Procel Sarango; y, de incongruencia frente al derecho porque los jueces de mayoría no observan lo que la Constitución y la Ley establecen sobre el principio de irretroactividad de la ley. Que el Tribunal enfatiza en que la actora no ha demostrado los requisitos que demuestren la secuencialidad formal y material de las operaciones en controversia a pesar de las pruebas que fueron practicadas en el proceso judicial y sin especificar qué documentos, a su criterio, hacen falta para demostrar tal secuencialidad formal y material, únicamente se refiere a la ausencia de importaciones, con lo cual el Tribunal considera que no se ha `cerrado el ciclo del gasto' ; limitándose a señalar que `no bajo todo su contexto legal' , sin que se pueda entender el alcance de tal conclusión y sin que exista una disposición legal que tenga compatibilidad con dicha conclusión. Explica que la sentencia incumple con el requisito de motivación, por la falta de justificación en la sentencia respecto de la `inaplicación del principio de

retroactividad' y sin justificar la aplicación de una resolución de carácter general emitida en el año 2016, con la declaración del impuesto a la renta 2014. 6.2.4.- Analizado el fallo recurrido al amparo del caso segundo, se observa que los juzgadores de mayoría en el considerando 5.2 motivan su decisión. Fijan el objeto de la controversia en ª Verificar si procede o no que este tribunal en sentencia declare con lugar la demanda y en consecuencia deje sin efecto la resolución administrativa del Servicio de Rentas Internas (SRI) No. 113012018RREC047483º; a continuación, citan el fundamento jurídico que consideran pertinente a la causa: normas de carácter constitucional, del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y del Reglamento de aplicación. El Tribunal recoge las afirmaciones del actor y del demandado y en el numeral quinto precisa que el problema jurídico a resolver consiste en determinar la `falta de motivación' de la resolución No. 113012018RREC047483 de 11 de abril de 2018. Frente a ello, el Tribunal expone que de la valoración probatoria que realiza, determina que la entidad tributaria garantizó el debido proceso en el procedimiento determinativo, en el cual, el actor compareció y ejerció su derecho, presentando las pruebas de descargo y que la administración tributaria determinó que los costos y gastos no fueron justificados por el actor, respecto de la acreditación en la cuenta del beneficiario Franklin Stalin Procel Sarango. El Tribunal llega a la conclusión de que la empresa proveedora no justificó las actividades de comercio real, siendo que la actora registró como proveedor, a una persona que no justificaba dichas actividades de comercio; establece también que en la etapa de producción probatoria, el actor se limitó a producir transacciones, pero sin demostrar la trazabilidad total de lo cancelado al proveedor, con prueba plena que justifique haber acreditado valores económicos en la cuenta de ahorro, corriente, etc., de las supuestas transacciones, por lo que, concluye que el actor no justificó en su totalidad la trazabilidad económica de las transacciones, quedando en meros enunciados sus afirmaciones. El Tribunal de instancia concluye que los actos impugnados de la administración tributaria tienen una motivación suficiente, como lo exige el artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador. 6.2.5.- El Tribunal Distrital en la motivación de su fallo, también se refiere al principio de irretroactividad y a la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356 publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 820 de 17 de agosto de 2016, y señala que ª creó directrices para normar la calificación de un contribuyente como empresa fantasma e inexistente, sin perjuicio de que las actividades que hubiere realizado previamente sean irreales y únicamente hayan sido simuladas para

ayudar a un tercero a disminuir su impuesto a la renta.º. Esta Sala especializada advierte que si bien en el fallo se refiere la Resolución en cuestión, se hace notar, únicamente, que contiene las directrices de calificación de un contribuyente como empresa fantasma o inexistente, a efectos de señalar que la actora registró a un proveedor que no justificaba sus actividades de comercio, evidenciando con ello que no hace aplicación de la referida resolución para resolver el tema en análisis. 6.2.6.- Esta Sala especializada advierte que en el fallo se estableció con claridad el objeto de la controversia, esto es, determinar si procede dejar sin efecto la Resolución No. 113012018RREC047483 emitida por el Servicio de Rentas Internas y, al efecto, se observa el análisis y revisión del acto administrativo impugnado, de lo cual se puede concluir que la sentencia de instancia se encuentra motivada, pues resuelve con fundamento jurídico, en apego a los hechos que relata y a la valoración probatoria que realiza, que la actora no probó la existencia real del hecho económico de las transacciones con el proveedor Franklin Stalin Procel Sarango ª el actor -BILBOSA- no justificó en su totalidad la trazabilidad económica de las transaccionesº, en virtud de lo cual, resuelve que el acto impugnado tiene una motivación suficiente. 6.2.7.- La recurrente señala que el fallo adolece del vicio de falta de motivación por incongruencia frente a las partes, al no haberse considerado pruebas documentales presentadas por la actora, de tal forma que se advierte que su línea argumentativa corresponde a una equivocada o deficiente valoración probatoria, pues así lo expone expresamente en su recurso ª en la medida en que no consideró las pruebas documentales que fueron presentadas por BILBOSA para demostrar el derecho a la deducibilidad de la base imponible del impuesto a la renta por el periodo fiscal 2014 de las transacciones realizadas con el proveedor Franklin Stalin Procel Sarangoº, lo cual evidencia una inconformidad con la valoración probatoria efectuada por los juzgadores de instancia, y no corresponde ser acusado con sustento en el caso segundo intentado. La recurrente acusa la falta de motivación por incongruencia frente al derecho, al citarse en el fallo la Resolución NAC-DGERCGC16-00000356,y aquello aparentemente se relacionado con un cargo de aplicación indebida contra dicha resolución, mas aquello no ha ocurrido en el recurso presentado. Lo que el Tribunal de instancia determina en su decisión es que la actora no ha demostrado la trazabilidad económica de ciertas transacciones, con lo cual, concluye que el acto administrativo se encuentra motivado. Se debe aclarar que en el fallo de mayoría se ha llegado a la conclusión de que la resolución expedida por la autoridad tributaria se encuentra motivada en virtud de haberse determinado la inexistencia real del hecho económico de varias

transacciones declaradas por el actor, y no se refiere al hecho de que el proveedor haya sido declarado persona con actividades inexistentes o fantasmas en una resolución posterior al ejercicio económico auditado, en cuyo escenario, el criterio de la Sala, en otras causas, ha sido diferente. 6.2.8.- Así, el argumento de la casacionista respecto de que la sentencia incumple con el requisito de la motivación por incongruencia carece de fundamento, pues con claridad en el fallo se ha determinado la suficiente motivación del acto administrativo impugnado. Finalmente, esta Sala evidencia que en el fallo se delimita el problema jurídico a resolver, se cita la normativa pertinente a la causa, se hace un análisis y valoración probatoria y se resuelve rechazar la demanda interpuesta. Lo que la casacionista trata de explicar en su recurso es una errónea valoración de la prueba, o un falta de valoración de la misma, lo cual no corresponde alegar con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, pues aquello corresponde a la valoración probatoria realizada por los jueces distritales y que bajo el caso segundo intentado, esta Sala no puede alterar los hechos probados ni valorar la misma prueba u otra. 6.2.9.- Adicionalmente, hay que mencionar que si la recurrente no está de acuerdo con el hilo conductor del razonamiento de los juzgadores, con las conclusiones a las que se llega en el fallo recurrido puesto que la misma Corte Constitucional del Ecuador en sentencia No. 1158-17-EP/21 ha reflexionado que: ª[..]La garantía de la motivación, entonces, exige que la motivación sea suficiente, independientemente de si también es correcta, o sea, al margen de si es la mejor argumentación posible conforme al Derecho y conforme a los hechos. Es decir, la mencionada garantía exige que la motivación contenga: (i) una fundamentación normativa suficiente, sea o no correcta conforme al Derecho; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente, sea o no correcta conforme a los hechos. Como esta Corte ha señalado, ª[l]a garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judicialesº, como vemos la motivación suficiente no pasa por el acierto o desacierto a las aspiraciones de las partes y de ello, a través del yerro de motivación, no puede sustentarse y pretenderse la corrección de un fallo ª24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada.º (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021), sin que esto implique que los juzgadores de esta Sala nos encontremos de acuerdo con el razonamiento contenido en el fallo recurrido, toda vez que el análisis del recurso al amparo del caso segundo del artículo 268 del COGEP, corresponde verificar si la sentencia de instancia motivó la conclusión a la

que llegó, indistintamente de si ésta es correcta o no, puesto que para analizar la incorrección de un fallo, el artículo 268 citado, prevé otras causales de imputación. En tal virtud, no se observa que la sentencia incurra en el vicio de falta de motivación por incongruencia y, por tanto, tampoco se observa infracción de los artículos 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, 89 del COGEP ni 130 numeral 4 del COFJ.

6.3.- Caso quinto.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP ocurre ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º. 6.3.1.- La errónea interpretación ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º. 6.3.2.- La norma que se estima infringida es el artículo 300 de la Constitución de la República.- ª El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.º. 6.3.3.- La casacionista para fundamentar su recurso señala, en resumen, que la errónea interpretación se ha producido en el numeral iii) del fallo, cuando el Tribunal se refiere `Sobre la inaplicación del principio de retroactividad' y afirma que en la sentencia se llega a las siguientes conclusiones: i) la Resolución No. NACDGERCGC16-00000356 de 17 de agosto de 2016 resulta aplicable al caso, por haberse emitido en ejercicio de la facultad reglamentaria de la Administración con fundamento en normas que se encontraban vigentes en el año 2014; y, ii) el principio de irretroactividad del régimen tributario ni siquiera es aplicable en esta causa. Señala que en el fallo se interpreta incorrectamente que debido a la vigencia de otras normas vinculadas con el acto normativo, procede la aplicación de una resolución de carácter general emitida en el año 2016, siendo que la obligación correspondió a la declaración del impuesto a la renta del año 2014. Finalmente, señala que al amparo del artículo 11 del Código Tributario,

la sentencia debió interpretar correctamente el principio de irretroactividad sobre un acto normativo, que a la fecha de exigibilidad de la obligación no existía. 6.3.4.- En observancia estricta del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, error in judicando, inicia el análisis a partir de los hechos probados en instancia: i. La entidad demandada garantizó el debido proceso en el procedimiento determinativo, en el cual, el actor compareció y ejerció su derecho, presentando las pruebas de descargo. (fj. 1773 vuelta). ii. La administración tributaria determinó que los costos y gastos no fueron justificados por el actor, respecto de la acreditación en la cuenta del beneficiario Franklin Stalin Procel Sarango. (fj. 1773 vuelta). iii. La empresa proveedora no justificó las actividades de comercio real. (fj. 1774). iv. Los actos impugnados de la administración tributaria tienen una motivación suficiente, como lo exige el artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador. (fj. 1774). v. La actora registró como proveedor, a una persona que no justificaba las actividades de comercio. (fj. 1774). vi. En la etapa de producción probatoria, el actor se limitó a producir transacciones, sin demostrar la trazabilidad total de lo cancelado al proveedor, con prueba plena que justifique haber acreditado valores económicos en la cuenta de ahorro, corriente, etc., de las supuestas transacciones, por lo que, concluye que el actor no justificó en su totalidad la trazabilidad económica de las transacciones, quedando en meros enunciados sus afirmaciones. (fj. 1774 vuelta). 6.3.6.- A fin de realizar el análisis del fallo respecto del vicio alegado y admitido, esta Sala especializada evidencia que en la sentencia se realiza un análisis que denomina ª Sobre la inaplicación del principio de retroactividadº. En dicho análisis el Tribunal de instancia no interpreta el artículo 300 de la Constitución de la República en los términos de referirse al principio de irretroactividad en el régimen tributario. Lo que señalan los juzgadores de instancia en dicho considerando es que la Resolución No. NACDGERCGC16-00000356 publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 820 el 17 de agosto de 2016 creó directrices para normar la calificación de un contribuyente como empresa fantasma o inexistente y señala que la expedición de la Resolución se fundamenta en el artículo 10 numeral 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno y en los artículo 24 -definición de empresas inexistentes- y 25 -definición de empresas fantasma o supuestas- de su Reglamento de aplicación, refiriendo que se relacionan con la compra y venta de bienes y servicios sin existencia real de un hecho económico, puesto que la actora registró como proveedor a una persona que no justificaba actividades de comercio. Hasta ahí, el numeral iii) en donde la casacionista considera que se ha producido la errónea interpretación del artículo

300 de la Constitución. 6.3.7.- La Sala encuentra que la resolución que se adopta en el fallo -rechazar la demanda y declarar la legalidad de la resolución administrativa impugnada-, conforme quedó expuesto en el considerando precedente de esta sentencia que analiza el caso segundo, obedece al hecho de que los juzgadores de instancia, en su valoración probatoria, llegan a la convicción de que el acto administrativo se encuentra motivado; tanto más, no se ha probado la secuencialidad material de ciertas transacciones, pues ª no se justificó con pruebas documentales ni periciales, la acreditación en la cuenta a favor del beneficiario FRANKLIN STALIN PROCEL SARANGO, y la constatación y/o verificación de la fuente de la obligación que pruebe efectivamente que se realizó la transferencia económica a la cuenta bancaria del supuesto proveedor.º. Así las cosas, esta Sala especializada no encuentra que en el fallo de mayoría se haya realizado una errónea interpretación de la norma constitucional ibídem en el sentido de que se haya aplicado de manera retroactiva la Resolución NACDGERCGC16-00000356, en inobservancia del principio de irretroactividad en el régimen tributario, de tal forma que haya establecido expresamente que la resolución de carácter general emitida en el año 2016 sea aplicable al ejercicio económico del año 2014, puesto que el contenido del art. 300 acusado de vicio, dista del fundamento señalado por la parte recurrente, y, no se evidencia que hubiere sido aplicado para llegar a una decisión por los jueces distritales, por lo que, en el supuesto de que hubiere sido erróneamente interpretado, no incidiría en la decisión de la causa. Por otro lado, se evidencia que esa norma es citada en el fallo recurrido, pero no para el análisis del objeto controvertido como tal, sino de manera general. En tal virtud, no procede el vicio intentado y se rechaza el recurso interpuesto.

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.- NO CASAR el fallo de mayoría impugnado dictado 31 de julio de 2023, a las 16h43, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, en el juicio de impugnación No. 13802-2018-00287.

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

7.4.- Sin costas.

7.5.- Notifíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el caso segundo del artículo 268 del COGEP ha determinado que el fallo impugnado se encuentra motivado. Así también, al revisar el vicio de errónea interpretación del artículo 300 de la Constitución de la República con amparo en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que no se ha producido el vicio propuesto y, en tal virtud, ha resuelto no casar el fallo de mayoría impugnado.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZA NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA 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

ML/MG

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.