

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:**

**09501-2021-00478, 01501-2022-00021,
09501-2022-00019, 09501-2020-00392,
09501-2021-00163**



240298484-DFE

Juicio No. 09501-2021-00478

CONJUEZ PONENTE: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO, CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 27 de agosto del 2024, las 16h44.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los vicios sustentados en los casos segundo y cuarto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que el fallo de instancia no tiene una motivación aparente por incongruencia lógica; y, que el caso respecto de la norma de valoración de la prueba se encuentra indebidamente sustentado, por lo que ha resuelto no casar el fallo impugnado.

VISTOS: El abogado Juan Sebastián Vela Mariño, procurador fiscal debidamente legitimado por la Directora Zonal 8 y por el Director de Grandes Contribuyentes del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el lunes 20 de junio del 2022, a las 08h51, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00478.

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 (*léase también CRE*); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (*léase también COFJ*) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (*léase también COGEP*). **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021¹, conformó sus seis Salas

¹ Resolución No. 02-2021 dictada el 05 de febrero de 2021 por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia.

JUDICIAL
Firmado por
DIEGO PATRICIO
GORDILLO
CEVALLOS
C=EC
L=AMBATO
CI
0501385058

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

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

Especializadas según le 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 22 de enero de 2024, a las 15h24 (fj. 46 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Rosana Morales Ordóñez y Gustavo Durango Vela, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través de acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional encargado y de ello, la ponencia de la presente causa. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal asignado a esta causa es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; y, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado, quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

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 han manifestado las defensas técnicas de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 19 de agosto de 2024, a las 11h00, y su reinstalación el 26 del mismo y año, a las 10h40.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia se ha circunscrito a: *“(1) ESTABLECER si el contribuyente estaba exonerado del pago de la Contribución Única y Temporal establecida en el artículo 56 de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria por haber realizado una inversión nueva y productiva. (2) En relación al primer punto, ESTABLECER si la actuación de la administración tributaria estuvo apegada a derecho y si ésta cumplió el principio de motivación.”* (fs. 233 vuelta expediente de instancia). **3.2. Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido ha decidido: *“declarar CON LUGAR la demanda presentada por el señor José Arturo Patiño Huertas en su calidad de Representante Legal de la compañía INDUSTRIA NACIONAL DE ENSAMBLAJES S.A. INNACENSA, en contra de la señora Directora Zonal 8 del SERVICIO DE RENTAS INTERNAS SRI, y en consecuencia se declara la invalidez jurídica de la Resolución No. 109012021RREC352672 y de su antecedente la Liquidación de Pago*

por Diferencias en la Contribución Única Temporal No. 09202006501715493, quedando sin efecto la liquidación de la Contribución Única y Temporal, sus intereses y recargo, debiendo darse de baja de la contabilidad fiscal.° (fs. 236 vuelta expediente de instancia). **3.3.- Recurso de casación.-**

Mediante escrito de fecha 22 de agosto de 2022, 17h09, el procurador fiscal del Servicio de Rentas Internas, interpone el recurso de casación en contra de la sentencia antes mencionada, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por falta de motivación e infracción del artículo 76 numeral 7 literal I) de la Constitución de la República. Además por el caso cuarto del artículo 268 del COGEP, por la equivocada aplicación del artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos, artículo 9 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, y numeral 2 del artículo 24 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, COPCI (sic). **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 24 de agosto de 2022, las 09h30, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **3.5.-**

Admisión.- En auto 12 de septiembre del 2023, 09h43, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita en su calidad de Conjuez de la Sala dispuso que de conformidad con lo establecido en el artículo 270 del COGEP, la parte recurrente aclare su recurso en lo que respecta a la causal cuarta, debiendo establecer el tipo de yerro en las normas de derecho sustantivo indirectamente vulneradas, de entre las dos permitidas en el art. 268.4 del COGEP. (fs. 23 vuelta expediente de casación). Posteriormente, mediante escrito presentado el 19 septiembre del 2023, 16h25, por el procurador judicial del recurrente; presenta la aclaración solicitada. Finalmente, en auto de 10 de octubre de 2023, 11h01, el referido Conjuez de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *“ 5) Por lo expuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 270 del COGEP, SE ADMITE EL RECURSO PLANTEADO, tanto por la causal segunda como por la causal cuarta (en cuanto a esta última, con la aclaración en cuanto al tipo de infracción en las normas de derecho sustantivo).*° (fs. 33 vuelta expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- Para fundamentar el **caso segundo** y su acusación de falta de motivación, el recurrente argumenta que la sentencia de instancia incurre en el vicio de motivación aparente por incoherencia lógica. Alega que la Corte Constitucional en su sentencia Nro. 1158-17-EP/21, resolvió que la incoherencia lógica sucede cuando hay una contradicción entre los enunciados que las componen -sus premisas y conclusiones-. Es por este motivo que, para demostrar la incoherencia lógica de la sentencia, el recurrente cita el numeral 7 de la misma y hace un contraste entre los numerales 7.1. a 7.4.5. en su desarrollo. (fs. 247 expediente de instancia). Así argumenta que en dichos numerales, el Tribunal A quo hace un análisis de los

fundamentos de hecho y de derecho expuestos en los actos administrativos impugnados, de la misma forma analiza los fundamentos de derecho de la demanda y de la contestación y concluye en la parte pertinente del numeral 7.4.4. de la sentencia que, sobre el cumplimiento de los presupuestos de hecho establecidos en el artículo 56 de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria que crea la Contribución Única y Temporal, tanto la Administración Tributaria como la compañía actora están de acuerdo en que: i. la actora realizó actividad económica en el 2018, ii. los ingresos que obtuvo ascienden a USD. 92001.508,76, iii. el único punto que se controvierte es que si los ingresos son gravados o no. Es decir, no existía ninguna contradicción de hechos, ya que en todos los hechos la Administración Tributaria e INNACECSA estaban de acuerdo, la controversia era solo de derecho, ya que se limitaba a establecer si los ingresos obtenidos por la compañía en el año 2018, debían ser calificados jurídicamente como ingresos gravados o exentos. (fs. 247 vuelta expediente de instancia).

4.2.- Señala que el Tribunal después del análisis de la demanda, de la contestación y las pruebas actuadas, concluye que los ingresos están exentos, por lo que la base imponible para el cálculo de la Contribución Única y Temporal es cero. Finalmente hace notar que, en el numeral 7.5 de la sentencia, el Tribunal expresa que los actos impugnados adolecen de insuficiencia motivacional, es decir que no están motivados, lo cual es contradictorio, ya que de los numerales 7.1. a 7.4.5 reconoce que los actos administrativos impugnados están motivados y luego en su numeral 7.5. dice que no están motivados. Esta contradicción entre las premisas de la sentencia estima que constituye incoherencia en la motivación, de acuerdo a la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional y tiene como efecto que la sentencia hoy recurrida adolezca de falta de motivación y sea nula. (fs. 248 expediente de instancia). **4.3.-** En referencia al **caso cuarto** el recurrente menciona que el artículo 164 del COGEP contiene los cuatro preceptos de valoración de la prueba que todo juzgador debe aplicar al momento de emitir su sentencia. En la sentencia recurrida se violaron dos de dichos preceptos: 1) errónea interpretación del precepto de valoración de la prueba que ordena que la prueba deberá ser apreciada de acuerdo con las reglas de la sana crítica; y, 2) falta de aplicación del precepto de valoración de la prueba que ordena que la prueba deberá ser apreciada en conjunto. (fs. 248 vuelta expediente de instancia). **4.4.** A su vez menciona que siempre que se aplica equivocadamente uno de los antedichos principios de la lógica, se produce una errónea interpretación de las reglas de la sana crítica. En el caso en análisis considera que se produce un error de aplicación en el principio de identidad. Que el Tribunal considera que los ingresos de la actora en el 2018 están exentos amparados en el Contrato de Inversión suscrito entre el Ministerio de Comercio Exterior e Inversiones y la empresa actora, sin embargo de que ninguna cláusula del contrato prueba que los ingresos están exentos. Por lo tanto, para evidenciar la violación al principio de identidad asegura que, es necesario indicar que con el contrato de inversión solo se puede probar que la compañía actora es beneficiaria de la exoneración prevista en el artículo 9.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno y en el numeral 2

del artículo 24 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones. (fs. 248 vuelta y 249 expediente de instancia). Que, existe una gran diferencia entre que un ingreso sea exento, versus que una compañía sea beneficiaria de la exoneración prevista en el artículo 9.1 de la LRTI y en el numeral 2 del artículo 24 del COPCI, y se pregunta ¿en qué consiste esta diferencia? a lo cual responde: La diferencia se da porque cuando una compañía es beneficiaria de la exoneración prevista en el artículo 9.1 de la LRTI y del numeral 2 del artículo 24 del COPCI, sus ingresos son gravados, pero una vez que calcule su impuesto a la renta causado, no debe pagarlo. **4.5.-** Señala que la correcta aplicación del principio de la lógica de la identidad y por ende la correcta interpretación del precepto de valoración de la prueba de la sana crítica, conlleva a declarar como hecho cierto que en el año 2018 la compañía INNACENSA se beneficio de la exoneración prevista en el artículo 9.1 de la LRTI y del numeral 2 del artículo 24 del COPCI, más no que sus ingresos son exentos. Expresa que ser beneficiarios de la exoneración del impuesto a la renta no es lo mismo que los ingresos sean exentos; sin embargo, argumentan que el Tribunal en la parte pertinente del numeral 7.4.3. de la sentencia manifiesta que *"ser beneficiaria de la exoneración del impuesto a la renta es lo mismo que sus ingresos sean exentos"*, para lo cual cita el extracto de la sentencia. (fs. 249 vuelta y 251 vuelta expediente de instancia). **4.6.-** Afirma que la explicación vertida en el párrafo precedente, evidencia claramente la violación al principio de la identidad cometido en la sentencia recurrida, puesto que, la sentencia declara como ingreso exento, lo que en realidad es un ingreso gravado. Entonces estima que una vez demostrada la violación al principio de la lógica de la identidad, también se demuestra la errónea interpretación del precepto de valoración de la prueba que ordena que la prueba deberá ser apreciada de acuerdo con las reglas de la sana crítica. Así las cosas precisa que, la correcta aplicación del principio de la lógica de la identidad y por ende la correcta interpretación del precepto de valoración de la prueba de la sana crítica, conduce a declarar como hecho cierto que en el año 2018 la compañía INNACENSA beneficiaria de la exoneración prevista en el artículo 9.1 de la LRTI y del numeral 2 del artículo 24 del COPCI, mas no que sus ingresos son exentos. **4.7.-** A continuación fundamenta la falta de aplicación del precepto de valoración de la prueba que ordena que la prueba deberá ser apreciada en conjunto, y dice que en el numeral 6 de la sentencia recurrida el Tribunal enumera las pruebas actuadas por las partes procesales y que sin embargo, para emitir su sentencia el Tribunal sólo valoró la Resolución No. 109012021RDEV127988 y no valoró la Resolución No. 109012019RDEV519162 ni la Resolución No. 109012020RREC276375 (fs. 22 a 29 vlta.). El propio Tribunal reconoce que la Resolución No. 109012021RDEV127988 versa sobre la Liquidación de otro impuesto y de otro ejercicio (2019). Las otras resoluciones si se refieren al ejercicio 2018 y en ellas se reconoce que INNACENSA solo es beneficiaria de exoneración prevista en el artículo 9.1 de la LRTI y del numeral 2 del artículo 24 del COPCI. **4.8.-** En este orden de ideas dice que, si el Tribunal hubiera valorado la prueba en conjunto, es decir, si hubiera valorado las Resoluciones Nro. 109012019RDEV519162 y

109012020RREC276375, habría comprobado los siguientes hechos: a) que para el año 2018, tanto la Administración Tributaria como INNACENSA, reconocieron que la compañía generó y declaró un impuesto a la renta causado de USD. 1.184.488,81; b) que INNACENSA solo era beneficiaria de la exoneración del pago del impuesto a la renta en virtud del artículo 9.1 de la LRTI y del numeral 2 del artículo 24 del COPCI. Expone a su vez que las violaciones a los preceptos de valoración de la prueba antes demostrados, nos dan la clave para resolver este caso. Esta clave es que, en el año 2018, INNACENSA solo era beneficiaria de la exoneración del pago del impuesto a la renta en virtud del artículo 9.1 de la LRTI y del numeral 2 del artículo 24 del COPCI. Ser beneficiaria de la exoneración del impuesto a la renta no es lo mismo que sus ingresos sean exentos; sin embargo, el Tribunal, en la parte pertinente del numeral 7.4.3. de su sentencia indica que ^aser beneficiaria de la exoneración del impuesto a la renta es lo mismo que sus ingresos sean exentos.^o **4.9.-** La recurrente continúa realizando su fundamentación y pregunta ¿Por qué es importante el penúltimo inciso del art. 9.1 LRTI? Porque ratifica que los ingresos obtenidos por sociedades como INNACENSA, son gravados, ya que es la única forma que en caso de incumplimiento de las condiciones para la aplicación de la exoneración prevista en el art. 9.1 la Administración Tributaria pueda determinar y recaudar los valores correspondientes de impuesto a la renta, porque si los ingresos fueran exentos no se causaría impuesto a la renta y en la declaración de impuesto a la renta en el casillero ^aTotal de impuesto causado^o colocarían un valor de cero, sin embargo, para las sociedades que aplican el art. 9.1 de la LRTI sus ingresos son gravados, como el caso de INNACENSA en su declaración de IR consignó el casillero 850 ^aTotal impuesto causado^o el valor de USD. 1.184.488,8, y luego en el casillero 864 ^aExoneración y créditos tributarios por leyes especiales^o consigno el valor de USD. 1.184.488,81, dando como resultado un impuesto a la renta por pagar de USD. 0, resultado que solo se obtiene si los ingresos son gravados. **4.10.-** El Tribunal distrital concluyó que para el cálculo de la Contribución Única y Temporal de INNACENSA, la base imponible era 0, y por ende declara la invalidez de los actos impugnados, cuando de la correcta interpretación de los antedichos artículos se concluye que la base imponible para el cálculo de la Contribución Única y Temporal de INNACENSA es USD 92.501.508,76, dando como resultado una contribución de USD. 185.003,02 más recargo e intereses. (fs. 253 y 254 vuelta expediente de instancia). **4.11.-** Destaca que en la aclaración presentada, la institución recurrente argumenta que la diferencia de la estructura de los artículos 9 y 9.1 de la LRTI, mientras el primero tiene como sujeto a los *"ingresos"*, el segundo tiene como sujeto a *"las sociedades"* y, mientras el artículo 9 tiene como predicado *"están exonerados"* el art. 9.1 tiene como predicado que *"gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años"*, en pocas palabras, el artículo 9 prescribe qué ingresos son exonerados, mientras que el artículo 9.1 dispone que ciertas sociedades están exoneradas del pago de impuesto a la renta, más esta norma nunca prescribe que los ingresos que obtengan las sociedades a las que se refiere son exentos y por

ello considera que esta es la equivocada aplicación que le dio el Tribunal de instancia a las normas antes descritas en la sentencia recurrida (sic). (fs. 29 expediente de casación). **4.12.-** En conclusión, alega que si el Tribunal Distrital hubiera aplicado correctamente los artículos 9.1 de la LRTI y el numeral 2 del art. 24 del COPCI habría llegado a una conclusión distinta, siendo que la base imponible para el cálculo de la Contribución Única y Temporal de INNACENSA no sería de USD 0 (CERO), sino de USD 92.001.508,76 (Noventa y Dos Millones Quinientos Un Mil Quinientos Ocho 76/100 Dólares de los Estados Unidos de América), lo que hubiese dado como resultado una contribución de USD 185.003,02 (Ciento Ochenta y Cinco Mil Tres 02/100 Dólares de los Estados Unidos de América) más el correspondiente recargo e intereses. (fs. 30 vuelta y 31 expediente de casación). **4.13.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 23 de noviembre de 2023, 11h23, comparece el abogado Victor Hugo Corozo León, en calidad de apoderado especial y procurador judicial de la compañía INDUSTRIA NACIONAL DE ENSAMBLAJES S.A. INNACENSA para dar contestación al recurso interpuesto por la recurrente y señala acerca de la causal segunda que la administración acusa a la sentencia recurrida de falta de motivación, alegando que la misma posee una "argumentación jurídica aparente", en lo relacionado al considerando 7.5. del fallo, en el cual, los jueces declaran y así lo resuelven que la Resolución No.109012021RREC352672 expedida por la Directora Zonal 8 del SRI el 3 de agosto del 2021, y su antecedente, la Liquidación de Pago por Diferencias en la Contribución Única Temporal No. 09202006501715493, suscrita por la misma autoridad, el 23 de diciembre del 2020, carecen de la debida motivación, argumentando en el numeral 13 de su memorial, que en los considerandos que van del 7.1 a 7.4.5, los juzgadores "reconocen" que los actos administrativos impugnados están motivados, pero luego, en el considerando 7.5. del fallo, resuelven la indebida motivación de la Resolución impugnada y su antecedente, afirmación no cierta, pues los juzgadores, en el considerando 7.4. de la sentencia expedida, efectúan un análisis de las argumentaciones efectuadas por las partes litigantes, declarando inclusive en el considerando 7.4.3. a criterio de los juzgadores, en base al análisis efectuado por ellos, que, ninguna de las partes ha incluido en sus alegaciones, interpretaciones que se dirijan a resolver de forma directa el conflicto objeto de debate, que pueden ser encontrados en los considerandos 7.4.3, 7.4.4. y 7.5.5. de la sentencia recurrida. (fs. 38 y 38 vuelta expediente de casación). **4.14.-** Expone que es importante destacar que la acusación efectuada por la administración tributaria, en base al caso segundo, no acusa lo resuelto por los juzgadores en el primer punto que fue objeto de debate, esto es, "Establecer si el contribuyente estaba exonerado del pago de la Contribución Única y Temporal establecida en el artículo 56 de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, por haber realizado una inversión nueva y productiva", que fue analizado y resuelto por los juzgadores, limitándose a acusar una supuesta falta de motivación en lo relacionado al numeral 7.5. de la sentencia, que como ya ha sido indicado, resuelve el segundo punto del objeto del debate, que

correspondía a la indebida motivación de la resolución impugnada, es decir con respecto al caso segundo y solo bajo el supuesto no consentido de que el Tribunal casacional resuelva la indebida motivación de la sentencia recurrida, aquello en nada afecta lo resuelto en el primer punto del objeto de debate, que no es materia de acusación, respecto a dicha causal, por parte de la administración recurrente. (fs. 40 expediente de casación). **4.15.-** Concluyendo acerca del caso segundo que se evidencia que el vicio acusado por la administración carece de fundamento, estima que lo que demuestra que la presentación del recurso de casación se da exclusivamente por la no conformidad con lo resuelto por el Tribunal, sin que exista un real sustento para la presentación del recurso, pues esta no ha demostrado, que el razonamiento lógico efectuado por los juzgadores, es errado y, aun cuando lo fuera, tampoco ha demostrado, que se evidencie una falta de conexión lógica, entre los hechos acreditados y las normas de derecho aplicables al asunto. (fs. 41 vuelta expediente de casación). **4.16.-** En relación al caso cuarto en el cual la administración tributaria sustenta su recurso en una supuesta ^aerrónea interpretación del precepto de valoración de la prueba que ordena que la prueba deberá ser apreciada de acuerdo con las reglas de la sana crítica^o, del escrito contentivo del recurso de casación, la recurrente no establece de qué forma los juzgadores ^ainterpretaron erróneamente^o dicho precepto, por el contrario, entendiéndose que la sana crítica es, ^ala unión de la lógica y la experiencia para el correcto entendimiento humano^o; de la sentencia recurrida se observa que los juzgadores, aplicando dicho precepto, han valorado las pruebas aportadas por las partes, emitiendo su resolución, precisamente en base a dicha valoración, de una forma lógica y atendiendo, a la experiencia y conocimiento, no de uno, sino de tres juzgadores, a lo cual concluye que el recurso interpuesto, no se encuentra fundamentado y acreditando además, que el recurso propuesto, no es otra cosa más que, la inconformidad de la administración tributaria, con lo decisión adoptada por el Tribunal A quo. (fs. 43 vuelta expediente de casación). **4.17.-** Continúa argumentando que es importante destacar que la única prueba actuada por la administración tributaria fue el documento denominado Papel de Trabajo No. DZ8-CGEPTPTI20-00001193-M, sin que aquella hubiere actuado prueba alguna, que le permita cumplir con la obligación que le exige el artículo 311 ibídem, que establece que respecto de los actos administrativos de determinación tributaria que hubieren sido impugnados, corresponderá a la administración, la prueba de los hechos o actos del contribuyente de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía, en este caso, acreditar que la compañía obtuvo ingresos gravados, a fin de considerar la base imponible, para el cálculo y pago de la Contribución establecida en el artículo 56 de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria. (fs. 43 vuelta expediente de casación). **4.18.-** Finalmente, concluye que la verdadera intención de la administración tributaria es que se haga una nueva valoración de los hechos probados en juicio y emitan un fallo distinto frente a una nueva valoración, lo cual, conforme la jurisprudencia inclusive constitucional, no le es permitido al Tribunal de Casación, citando lo expresado por los

Jueces de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia, en la Resolución No. 198-04, expedida dentro del Juicio 52-03. (fs. 44 expediente de casación).

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de motivación; o, en el caso cuarto por errónea interpretación del artículo 164 del COGEP respecto del precepto de valoración de la prueba que ordena que debe ser apreciada de acuerdo a las reglas de la sana crítica, o por falta de aplicación del artículo 164 respecto del precepto que ordena que la prueba debe ser apreciada en conjunto; lo que condujo a la aplicación indebida del artículo 9.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno y numeral 2 del artículo 24 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones.

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 cuarto del artículo 268 del COGEP, admitidos por el Conjuer de la Sala, considera: **6.2.- Caso segundo.-** *“Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación.”*. **Falta de motivación.-** La motivación consiste en una *“ (1/4) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.”*² Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como *“ (1/4) 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.”*³ **6.2.1.-** Las normas señaladas como infringidas son: **a) Artículo 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República del Ecuador.-** *“ En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos,*

² Ignacio Colemer Hernández, La motivación de las Sentencias: sus exigencias constitucionales y legales, (Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2003), 46.

³ Fernando de la Rúa, Proceso y Justicia, (Buenos Aires: Editores Asociados, 1980), 82.

resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.^o. **6.2.2.-** La casacionista alega que la sentencia incurre en el vicio de motivación aparente por incoherencia lógica, la cual se evidencia cuando hay contradicción entre los enunciados que las componen, sus premisas y conclusiones. Enfatiza que en los numerales 7.1 a 7.4.5. el Tribunal hace un análisis de los fundamentos de hecho y de derecho de los actos administrativos impugnados, estableciendo que no existe contradicción respecto de los hechos, sino que es una controversia de derecho, limitada a determinar si los ingresos obtenidos por la compañía en 2018 eran ingresos gravados y exentos. El Tribunal concluye que los ingresos son exentos, por lo que la base imponible para el cálculo de la Contribución Única y Temporal sería cero. Afirma que en el numeral 7.5 de la sentencia, el juzgador de instancia considera que los actos impugnados adolecen de insuficiencia motivacional; sin embargo, en los numerales 7.1 a 7.4.5 reconoce que están motivados. **6.2.3.-** En la sentencia impugnada el Tribunal establece: **a)** En los numerales 7.1. a 7.3 se refiere a la validez y ejecutoriedad de los actos administrativos y el control de legalidad de los mismos. **b)** A partir del considerando 7.4 realiza un análisis orientado a establecer si la actora estaba exonerada del pago de la Contribución Única y Temporal establecida en el artículo 56 de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria. **c)** Determina en el considerando 7.4.3 que es inoficioso analizar si los ingresos son exentos o son exonerados, pues la normativa tributaria los utiliza en ciertos casos como sinónimos. **d)** En el considerando 7.4.4 analiza los elementos principales del tributo en cuestión y se refiere al artículo 5 de la Resolución No. NAC-DGERCGC20-00000004.⁴ **e)** En el considerando 7.4.5 analiza la prueba presentada tomando en cuenta que los ingresos declarados por la actora ascienden a USD. \$ 92001.508,76, al cual le restan las rentas exentas e ingresos no objeto de impuesto a la renta, dando como resultado un valor de cero (0) como base imponible para la contribución, cálculo que lo hace conforme lo dispuesto en la Resolución antes citada, precisando que la autoridad tributaria no practicó prueba que desvirtúe el cálculo efectuado por los juzgadores de instancia. **f)** Finalmente, en el considerando 7.5 concluyen que la resolución impugnada no está motivada por que no se ha hecho un análisis correcto entre los hechos alegados por la actora y la normativa legal aplicable, pues no se explica la pertinencia de la normativa al caso concreto. **6.2.3.-** De lo expuesto, no se observa que en los considerandos del 7.1 al 7.4.5 se haya establecido que el acto impugnado estaba motivado, lo que el Tribunal Distrital realiza en dichos considerandos es un análisis del acto, frente a lo cual va estableciendo que los ingresos obtenidos por la actora en el ejercicio 2018 son rentas exentas y por tanto, al restarlas de los ingresos declarados, concluye que el valor de la base imponible para la contribución es cero. Así, esta Sala especializada

⁴ "Art. 5.- A la totalidad de los ingresos del sujeto pasivo correspondientes al ejercicio fiscal 2018, registrados en la última declaración válida presentada por el sujeto pasivo, o establecidos por esta Administración Tributaria en ejercicio de su facultad determinadora o resolutive, se restarán las rentas exentas e ingresos no objeto del impuesto a la renta."

observa que la sentencia impugnada sí contiene una motivación, pues en la misma existe una exteriorización de los razonamientos y deliberaciones lógicas, con referencia a normativa aplicable que debe ser comprendida en su integralidad conforme lo estatuye el último inciso del artículo 101 del COGEP que señala: *“[1/4] Para apreciar el alcance de la sentencia, se tendrá en cuenta no solo la parte resolutive, sino también la motivación de la misma”*⁵. El acierto o desacierto en cuanto al derecho (falta, indebida o errónea interpretación) no constituye deficiencia motivacional, pues para ello existen las diferentes causales de casación reguladas en el artículo 268 del COGEP, es por ello que sentencia No. 1158-17-EP/21⁵ se establece lo siguiente: *“(...) 28. 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, “[l]a garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judiciales”. 29. Si una motivación, a pesar de ser suficiente, es incorrecta, la garantía de motivación no se vulnera. Sin embargo, como se ha expuesto, esto no significa que dicha incorrección no tenga consecuencias jurídicas. Por ejemplo, algunas incorrecciones conforme al Derecho constituyen desaciertos en la interpretación y aplicación de normas sobre derechos o garantías fundamentales distintos a la garantía de la motivación; para enmendarlas, está disponible todo un sistema de garantías jurisdiccionales, además de las garantías procesales ordinarias. (...)”*. Al caso que nos ocupa, los juzgadores han realizado una revisión del acto impugnado sin que la sentencia incurra en el vicio de motivación aparente por incoherencia lógica, y por tanto tampoco se observa infracción del artículo 76 numeral 7 literal l), en tal virtud se rechaza el caso intentado.

6.3. Caso cuarto.- *“Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto.”* **6.3.1.-** Las normas señaladas como infringidas son: **a) Artículo 164 del Código**

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

⁵ Sentencia No. 1158-17-EP/21 dictada el 20 de octubre de 2021 por el Pleno de la Corte Constitucional, págs. 9 y 10.

todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión.º; b) Artículo 9.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.- º Exoneración de pago del Impuesto a la Renta para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas.- Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión. Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, las inversiones nuevas y productivas deberán realizarse fuera de las jurisdicciones urbanas del Cantón Quito o del Cantón Guayaquil, y dentro de los siguientes sectores económicos considerados prioritarios para el Estado: a. Producción de alimentos frescos, congelados e industrializados; b. Cadena forestal y agroforestal y sus productos elaborados; c. Metalmecánica; d. Petroquímica; e. Farmacéutica; f. Turismo; g. Energías renovables incluida la bioenergía o energía a partir de biomasa; h. Servicios Logísticos de comercio exterior; i. Biotecnología y Software aplicados; y, j. Los sectores de sustitución estratégica de importaciones y fomento de exportaciones, determinados por el Presidente de la República. El mero cambio de propiedad de activos productivos que ya se encuentran en funcionamiento u operación, no implica inversión nueva para efectos de lo señalado en este artículo. En caso de que se verifique el incumplimiento de las condiciones necesarias para la aplicación de la exoneración prevista en este artículo, la Administración Tributaria, en ejercicio de sus facultades legalmente establecidas, determinará y recaudará los valores correspondientes de impuesto a la renta, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar. No se exigirá registros, autorizaciones o requisitos de ninguna otra naturaleza distintos a los contemplados en este artículo, para el goce de este beneficio.º. c) Artículo 24 numeral 2 del del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones.- º Clasificación de los incentivos.- Los incentivos fiscales que se establecen en este código son de tres clases: (...) 2. Sectoriales y para el desarrollo regional equitativo: Para los sectores que contribuyan al cambio a la matriz energética, a la sustitución estratégica de importaciones, al fomento de las exportaciones, así como para el desarrollo rural de todo el país, y las zonas urbanas según se especifican en la disposición reformativa segunda (2.2), se reconoce la exoneración total del impuesto a la renta por cinco años a las inversiones nuevas que se desarrollen en estos sectores.º.

6.3.2.- Para abordar el caso cuarto hay que señalar que la infracción en normas sobre la valoración de la prueba configura la denominada violación indirecta, pues requiere, primero probar el yerro en la norma de valoración y, como consecuencia de ello, la identificación de la norma de derecho violentada y la forma en como aquello ocurre. Al efecto, se observa que la recurrente acusa el vicio de

errónea interpretación del precepto de valoración de la prueba respecto de la sana crítica; y, a su vez, acusa la falta de aplicación del precepto de valoración de la prueba que ordena que la prueba debe ser apreciada en conjunto. Afirma que en 2018 la actora solo era beneficiaria de la exoneración del pago del impuesto a la renta, de modo que no es lo mismo que sus ingresos sean exentos. Explica que el artículo 9 de la LRTI determina *qué ingresos están exonerados*, en tanto, el artículo 9.1 ibídem determina la *exoneración del pago del impuesto a la renta* de las sociedades, de modo que una vez que se ha establecido el impuesto causado, puede aplicar el beneficio de la exoneración del pago. Cuando se refiere a la sana crítica dice que se ha violentado el principio de identidad pues hay una gran diferencia entre un ingreso exonerado de uno exento y la sentencia declara como ingreso exento lo que en realidad es un ingreso gravado. Cuando se refiere a la valoración en conjunto señala que se valoró únicamente la Resolución No. 09012021RDEV127988 y no se valoraron las Resoluciones Nos. 109012019RDEV519162 y 109012020RREC276375, siendo importante pues éstas corresponden al ejercicio fiscal 2018 y reconocen que la actora es beneficiaria únicamente de la exoneración prevista en el artículo 9.1 de la LRTI y 24 numeral 2 del COPCI. Concluye que como resultado de las violaciones de los preceptos de valoración de la prueba, el Tribunal habría incurrido en falta de aplicación de las normas de derecho antes referidas. **6.3.3.-** Esta Sala especializada como lo ha expuesto en múltiples fallos, considera que el recurso de casación es extraordinario y de alta técnica jurídica, encontrándose la Sala obligada a atender el recurso interpuesto en los términos propuestos por la recurrente. Así, se observa que la casacionista acusa al artículo 164 del COGEP de errónea interpretación y de falta de aplicación, y si bien refiere la errónea interpretación del precepto de la sana crítica y la falta de aplicación del principio de valoración en conjunto, no fundamenta el mismo de manera adecuada, pues frente a la acusación de la sana crítica no identifica el medio de prueba respecto del cual se ha realizado una valoración ilógica e irracional, y en lo que se refiere a la falta de aplicación, se observa que el Tribunal de instancia si ha realizado una valoración probatoria y por tanto de aplicación del artículo 164 del COGEP, tanto así que en el considerando 6.1 enumera las pruebas que fueron practicadas en la causa, y precisando que la prueba de la demandada fue únicamente el *C*apel de Trabajo No. DZ8-CGEPTPTI20-00001193-M[©] por lo que se hace incongruente el vicio alegado pues resulta contradictorio asegurar la existencia del vicio de *C*alta de aplicación[©] cuando claramente se muestra que existió valoración. **6.3.4.-** Toda vez se ha descartado la acusación de errónea interpretación y falta de aplicación de la norma de valoración probatoria, se concluye que tampoco se puede realizar análisis alguno sobre la aplicación indebida de las normas de derecho sustantivo alegadas como infringidas con amparo en este caso cuarto, por lo que se lo rechaza.

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 impugnado dictado el 20 de junio del 2022, a las 8h51, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00478.

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

7.4.- Sin costas.

7.5.- Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL



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



240300275-DFE

Juicio No. 01501-2022-00021

CONJUEZ PONENTE: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO, CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 27 de agosto del 2024, las 16h48.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los vicios sustentados en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que en la sentencia de instancia no existe una falta de aplicación del artículo 59 del RLRTI, así como tampoco una indebida aplicación del artículo 113 de la Ley de Compañías, pues lo que han establecido los juzgadores de instancia es que en la causa no se ha producido el hecho generador del impuesto a la donación, por lo que ha resuelto no casar el fallo impugnado.

VISTOS: La abogada Vilma Elizabeth Cabrera López, en calidad de procuradora judicial de la Directora Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, interpone el recurso de casación en contra del fallo dictado el 28 de septiembre de 2022, 15h21, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, provincia del Azuay, en el juicio de impugnación No. 01501-2022-00021.

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 (*léase también CRE*); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (*léase también COFJ*) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (*léase también COGEP*). **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021¹, conformó sus seis Salas

¹ Resolución No. 02-2021 dictada el 05 de febrero de 2021 por el Pleno de la Corte Nacional de

JUDICIAL
Firmado por
DIEGO PATRICIO
GORDILLO
CEVALLOS
C=EC
L=AMBATO
CI
0501385058

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
ORDÓÑEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640

Especializadas según le 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 22 de enero de 2024, a las 14h37 (fj. 17 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Rosana Morales Ordóñez y Gustavo Durango Vela, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través de acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional encargado y por ende, la ponencia de la presente causa. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal asignado a esta causa es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; y, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado, quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

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 26 de agosto de 2024, a las 14h45.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *“En la audiencia preliminar se fijó como objeto de la controversia el siguiente: Las Actas de Determinación Nos. 0120214901504892 y 0120214901504894; y, las resoluciones rectificatorias números DZ6-APNREFC21-00001000-M y DZ6-APNREFC21-00001001-M. Los puntos en debate corresponden a: 1. Establecer si la base imponible determinada por concepto del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones por los ejercicios económicos 2015 y 2016, corresponde al hecho generador. 2. Establecer si las resoluciones rectificatorias fueron emitidas de conformidad a la ley.”* (fs. 275 expediente de instancia). **3.2. Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió que: *“ACEPTA la demanda propuesta por el señor José Román Ottati en contra del señor Director Zonal 6 del SRI; y dispone la baja de las actas*

Justicia.

de determinación tributaria números 0120214901504892 y 0120214901504894 emitidas el 13 de diciembre de 2021; como consecuencia de ello, se dan de baja también las resoluciones números DZ6-APNREFC21-00001000-M y DZ6-APNREFC21-00001001-M, que contienen rectificaciones a las actas de determinación, cuya baja se ha dispuesto.° (fs. 277 vuelta expediente de instancia). **3.3.-**

Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 14 de noviembre de 2022, 15h59, la Directora Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por falta de aplicación del artículo 59 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, RLRTI, y por la Indebida aplicación del artículo 113 de la Ley de Compañías, LC. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 16 de noviembre de 2022, las 16h54, en los términos de los artículos 269 y 274 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 7 septiembre 2023, 14h26, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita en su calidad de Conjuez de la Sala, dispuso que de conformidad con lo establecido en el artículo 270 del COGEP, la parte recurrente, dentro del término de cinco días, aclare su recurso, atendiendo a las observaciones que se detallan en los numerales del auto. (fs. 8 expediente de casación). Posteriormente, mediante escrito de 14 de septiembre de 2023, 14h00, la procuradora judicial de la institución recurrente da atención a lo solicitado por el Conjuez. Finalmente, en auto de 15 de septiembre de 2023, 08h04, el referido Conjuez de la Sala resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *“ 3) En el escrito de aclaración, la parte actora afirma reproducir, en el párrafo central de la página 3, el fragmento de la sentencia en que el Tribunal habría reconocido como ciertos los hechos en los que la parte recurrente basa los yerros de subsunción conforme a la causal quinta, con lo que cumple el requisito previsto en el numeral 4 del art. 267 del COGEP, al explicar la forma en que se producen los vicios que sustentan la causal invocada. 4) Por lo expuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 270 del COGEP, SE ADMITE EL RECURSO DE CASACIÓN PLANTEADO.*° (fs. 15 vuelta expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- La casacionista argumenta en su recurso que la cesión de derechos sobre las utilidades a capitalizarse que recibió el contribuyente José Fernando Román Ottati de su padre José Román Cabrera corresponde a una donación, pues el contribuyente no presentó pruebas que demuestren que esta cesión de derechos fue a título oneroso, hechos demostrados en las Acta de Junta General Ordinaria de Plásticos Rival Cía. Ltda., y con la escritura pública de aumento de capital. Que, en las referidas actas de junta general de Plásticos Rival Cía. Ltda., se evidenció que las utilidades del año 2014 y 2015, por decisión de la Junta sirvieron para

incrementar el capital social de la empresa, siendo ese el caso, el señor José Román Cabrera cedió la totalidad de sus derechos de atribución sobre las utilidades a capitalizar a favor de José Fernando Román Ottati y María Isabel Román Ottati, socios de la empresa Plásticos Rival e hijos de José Román Cabrera, cesión que se realizó en partes iguales. (fs. 282 expediente de instancia). **4.2.-** Así también indican que lo correcto era aplicar el artículo 59 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno para proceder a calcular la base imponible de la donación de las participaciones que recibió José Fernando Román Ottati por parte de su padre, José Román Cabrera, con base a lo que establece el artículo 58 numeral 3 literal a) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno: *“... a) En el caso de acciones o de participaciones en sociedades, se les asignará el valor en libros al 31 de diciembre del año anterior a la fecha de presentación de la declaración de este impuesto o de la determinación realizada por la Administración Tributaria/4°*. Por ende, la valoración de los derechos de atribución sobre las utilidades capitalizadas y, por ende, de las participaciones que fueron objeto de donación debían ser consideradas como ingresos y el contribuyente debía presentar su declaración de Impuesto a la Renta sobre ingresos de Herencias, Legados y Donaciones por la cesión de derechos de atribución sobre las utilidades a capitalizar recibidas de su padre, considerando el valor en libros al 31 de diciembre del año anterior de la determinación realizada por la Administración Tributaria, lo cual no sucedió; es decir, se debía considerar el valor de las mismas en libros al 31 de diciembre del año 2020, ello en estricta aplicación de la norma citada en el párrafo precedente, por lo tanto se debía considerar como ingreso el monto o parte del capital contable que les pertenecía a los propietarios de la empresa, según consta en los registros, datos y estados financieros de la compañía; en otras palabras, en los libros de la compañía, esto es el valor que según el patrimonio le correspondía por cada acción y/o participación de su capital. (fs. 282 y 282 vuelta y 241 expediente de instancia). **4.3.-** Conforme lo expuesto, la institución recurrente aduce que la norma que debía aplicarse por parte del juzgador es el artículo 59 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin embargo, de la sentencia recurrida la norma que fue aplicada en su lugar es el artículo 113 de la Ley de Compañías y cita el considerando noveno de la sentencia de instancia, para concluir que el Tribunal A quo incide de manera directa en la toma de la decisión final ya que al no aplicar el artículo 59 se resuelve que la base imponible determinada en las actas de determinación tributaria números 0120124901504892 y 0120124901504894 por el Servicio de Rentas Internas por concepto del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones por los ejercicios económicos 2015 y 2016 respecto de la donación efectuada por el señor José Román Cabrera a su hijo el señor José Fernando Román Ottati, no corresponde al hecho generador del impuesto, pues no existió cesión de las participaciones que el señor José Román Cabrera tenía en la compañía Plásticos Rival Cia. Ltda., sino que, conforme a las actas de Junta General y la prueba aportada, lo cedido fue el derecho de atribución

sobre las utilidades a capitalizarse, en definitiva lo cedido fueron las utilidades que al cedente le correspondían en la compañía, situación que no resulta tal, en cuanto es evidente que este acto en ningún momento se trata de utilidades entregadas al contribuyente en determinación, puesto que en el caso no consentido que hubieran sido utilidades, éstas deberían haber cumplido con el tratamiento tributario, es decir, el contribuyente debió haber registrado dicha entrega de dinero como dividendo y, por ende, registrarlo como ingreso gravado dentro de su renta global, situación que no ocurrió, por lo que, el contribuyente pretende desviar el real acto y decisión de su difunto padre, que es la respectiva cesión de derechos de atribución de las utilidades a capitalizarse. (fs. 282 vuelta, 283 vuelta y 284 expediente de instancia).

4.4.- Finalmente, señala que no se debió aplicarse el artículo 113 de la Ley de Compañías porque en las propias Actas de Junta de la empresa PLÁSTICOS RIVAL CIA. LTDA. se estableció la nueva integración de capital; un aumento que se realiza en base a la cesión de derechos de atribución sobre las utilidades que se capitalizan, claramente no se cede dinero, sino que lo que se produjo fue una cesión de participaciones, cumpliéndose con el hecho generador respectivo; sin embargo, el Tribunal A quo no consideró que se trata de participaciones y, sobre esa base lo que correspondía era calcular los derechos recibidos al valor patrimonial proporcional de las participaciones producto de la capitalización, cuando lo correcto era aplicar lo dispuesto en el artículo 59 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que la transferencia de derechos de atribución fue a título gratuito, debiendo tener presente además que la base imponible del Impuesto a la Renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, se encuentra conformado por el valor de los bienes y derechos percibidos por cada donatario, por lo tanto, lo que recibió no son bienes ni utilidades en dinero, sino lo que recibió el contribuyente en determinación son derechos de atribución de las utilidades a capitalizarse que fueron cedidas del señor José Román Cabrera a favor de José Fernando Román Ottati y María Isabel Román Ottati; por lo tanto, no se trata de dinero o de utilidades cedidas directamente a favor del sujeto pasivo, ya que si éste hubiera sido el caso, estos valores se hubieran contabilizado de esta forma en dicha compañía o se hubieran entregado en dinero a favor del contribuyente, situación que en ningún momento ocurrió y que tampoco ha sido probado de esa manera por parte del contribuyente, ya que no se han entregado documentos que prueben ya sean transferencias, cheques o dinero en efectivo. (fs. 284 expediente de instancia).

4.5.- La institución recurrente en su escrito de aclaración del recurso, menciona que la *ratio decidendi* de la sentencia emitida por el Tribunal A quo tiene como hecho cierto y probado que en el caso existió un verdadero acrecimiento patrimonial a título gratuito a causa de la cesión del derecho de atribución sobre las utilidades a capitalizarse. En efecto, lo cedido fueron las utilidades pero ya capitalizadas, que al cedente le correspondían en la compañía, pudiendo observarse en este sentido la falta de aplicación del artículo 59 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y una indebida aplicación del artículo 113 de la Ley de Compañías. (fs. 11

expediente de casación). **4.6.-** La institución recurrente expresa que el argumento establecido en el recurso de casación no pretende discutir las conclusiones arribadas por el Tribunal a A quo, sino que se lo fundamenta en base a las premisas fácticas establecidas en la sentencia de instancia, en donde se reconoce de forma expresa que ha existido una donación. (fs. 11 vuelta expediente de casación). **4.7.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido y habiendo vencido el término otorgado para la contestación al recurso, no se evidencia que se haya presentado escrito alguno por parte de la actora.

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por falta de aplicación del artículo 59 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno o por indebida aplicación del artículo 113 de la Ley de Compañías.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, procede a analizar el recurso propuesto en los siguientes términos:

6.2.- Caso quinto.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP ocurre *“ Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.”*. **6.3.- La falta de aplicación** *“ ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.”*² **6.3.1.-** La norma señalada como infringida es: a) **Artículo 59 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.-** *“ La base imponible estará constituida por el valor de los bienes y derechos percibidos por cada heredero, legatario o donatario, menos la parte proporcional de las deducciones atribuibles a este ingreso mencionadas en este reglamento. Cuando en un mismo ejercicio económico, un sujeto pasivo fuere beneficiario de más de*

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

una herencia o legado, presentará su declaración y pagará el respectivo impuesto por cada caso individual. Cuando en un mismo ejercicio económico, un sujeto pasivo fuere beneficiario de más de una donación, estará obligado a presentar una declaración sustitutiva, consolidando la información como si se tratase de una sola donación.°.

6.3.2.- La recurrente argumenta que el contribuyente recibió donaciones por parte de su padre en los años 2015 y 2016, que dichas donaciones fueron a título gratuito, según se desprende de las Actas de Junta General Ordinaria de la compañía Plásticos Rival Cia. Ltda., pues el padre cedió el derecho de atribución de las utilidades a capitalizarse a favor del contribuyente, por lo que se configuró el hecho generador de Impuesto a la Renta sobre ingresos de herencias, legados y donaciones. Afirma que el contribuyente no presentó pruebas que demuestren que la cesión de derechos fue a título oneroso, y se evidenció que las utilidades del año 2014 y 2015, por decisión de la Junta, sirvieron para incrementar el capital de la empresa, siendo que el padre cedió la totalidad de sus derechos de atribución sobre las utilidades a capitalizarse a favor de José Fernando y María Isabel Roman Otati, socios de la empresa e hijos de José Román Cabrera.

6.3.3.- La Sala especializada en observancia estricta del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, *error in iudicando*, inicia el análisis a partir de los hechos probados en instancia, sin que sea pertinente en casación el análisis de pruebas. En tal virtud, se observa que del fallo impugnado, se desprenden los siguientes hechos probados y relevantes para la resolución (considerando noveno):

- i.** En la Junta General Ordinaria de la compañía de 27 de marzo de 2015 y en la Junta General Extraordinaria de 7 de abril de 2016, se decide provisionar para el fondo de reserva legal el 5% de las utilidades, aumentar el capital con cargo a las utilidades generadas en el año 2014 en la suma de USD. \$ 7020.000,00, y con cargo a las utilidades generadas en el año 2015 en la suma de USD. \$1090.000,00. (fj. 275 vlta.)
- ii.** El señor José Román Cabrera cede en partes iguales, la totalidad de sus derechos de atribución sobre las utilidades a capitalizarse en favor de María Isabel Román Ottati y José Fernando Román Ottati, socios de la empresa. (fj. 276)
- iii.** El donante era socio de la compañía Plásticos Rival Cia. Ltda., y como tal tenía, entre otros, el derecho a participar de las utilidades de esa empresa, por lo que decidió aumentar el capital social con sus utilidades, es decir, que el bien de su propiedad a la fecha de las juntas eran las utilidades que se decidió formen parte del aumento de capital social. (fj. 276)
- iv.** No se transfirió por cesión o donación las participaciones, sino el derecho para que se puedan suscribir nuevas participaciones. (fj. 276)
- v.** No se ha realizado conforme lo determina la Ley de Compañías, transferencia alguna de participaciones por parte del señor José Román Cabrera a sus hijos María Isabel y José Fernando Román. (fj. 276 vlta.)
- vi.** El señor José Román Ottati aumentó su participación en la compañía utilizando una cuenta del activo que corresponde al porcentaje de utilidades que le pertenece tanto por su calidad de socio, como por la cesión de las utilidades efectuada por su padre. (fj. 276 vlta.)
- vii.** El Tribunal concluye que la base

imponible determinada en las actas de determinación tributaria por concepto del Impuesto a la Renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones por los ejercicios económicos 2015 y 2016 respecto de la donación efectuada por el señor José Román Cabrera a su hijo el señor José Fernando Román Ottati, no corresponde al hecho generador del impuesto, pues no existió cesión de las participaciones que el señor José Román Cabrera tenía en la compañía Plásticos Rival Cia. Ltda. (ff. 277 vlt.). **6.3.4.-** Así las cosas, esta Sala especializada observa que los juzgadores de instancia han llegado a concluir y resolver que en la presente causa no se produjo el hecho generador del impuesto a la donación, respecto de la denominada cesión del derecho de atribución sobre las utilidades a capitalizarse en favor del sujeto pasivo, afirmando más bien que *“en esencia no se ha transferido por cesión o donación las participaciones en estricto sentido.”*, y que *“... la base imponible determinada en las actas de determinación números (...), no corresponde al hecho generador del impuesto, pues no existió cesión de participaciones”*³, por lo que, al partir de los hechos probados en instancia y sin que corresponda volver a valorar prueba en casación, y menos por la causal invocada; el Tribunal A quo da por cierto que NO se produjo el hecho generador del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de donaciones, aclarando esta Sala que aquello, no significa que comparta el criterio vertido por la juzgadores de instancia en su sentencia, sino que por técnica casacional debe estarse a los hechos probados en instancia a efectos de la causal invocada. Así las cosas, el artículo 59 del Reglamento a la LRTI alegada como norma infringida, regula cómo estará constituida la base imponible del impuesto; sin embargo es de anotar nuevamente que, el Tribunal Distrital concluyó que ni siquiera se ha producido el hecho generador en la presente causa, por lo que mal hubiera considerado aplicarse el referido artículo 59 del RLRTI, destacándose que el recurrente no ha repudiado o cuestionado la deliberación del juzgador de instancia respecto a la no ocurrencia del hecho generador (art. 55 RLRTI), sino más bien ataca a una norma vinculada a la base imponible (art. 59 del RLRTI) lo cual denota la contradictoria argumentación del vicio alegado dado a que, aún en el hipotético de estar a la tesitura de la recurrente, en nada altera los hechos probados ergo lo decidido en sentencia, puesto que teniéndose por hecho probado por los jueces de instancia, la falta de uno de los elementos de la obligación tributaria (hecho generador) resulta a todas luces incompatible el cargo de falta de aplicación de la base imponible (art. 59 RLRTI), y de ello, se lo rechaza.

6.4.- La aplicación indebida se produce (1/4) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla. Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse a (1/4) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias

3 Fojas 276 y 277 del expediente de instancia.

*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.*⁴ **6.4.1.-** La norma señalada como infringida es: **a) Artículo 113 de la Ley de Compañías.-** *“La participación que tiene el socio en la compañía de responsabilidad limitada es libremente transferible por acto entre vivos, en beneficio de otro u otros socios de la compañía. Para la cesión de participaciones a terceras personas, se requerirá el consentimiento unánime del capital social, expresado en junta general o por cualquier otro medio que deje constancia fehaciente de la voluntad de cada uno de los socios. Igual consentimiento se requerirá para la admisión de nuevos socios en los casos de aumento de capital. La cesión se hará por documento privado. Si se tratare del caso previsto en el inciso primero de este artículo, se agregará a dicho instrumento el certificado en el que el representante legal de la compañía acredite que son socios de ella quienes lo celebren. Si se tratare de una cesión de participaciones a terceras personas, se deberá acreditar el cumplimiento del requisito referido en el segundo inciso de este artículo. En caso de que el consentimiento referido en el inciso precedente hubiere sido expresado en junta general, se acompañará una simple certificación extendida por parte del representante legal. La cesión de participaciones deberá ser inscrita en el Libro de Participaciones y Socios. Practicada ésta, el representante legal anulará el certificado de aportación correspondiente, extendiéndose uno nuevo a favor del cesionario. Del documento de cesión se sentará razón, en el Registro Mercantil, al margen de la inscripción referente a la constitución de la sociedad. Las cesiones de participaciones tendrán validez inter partes a partir de la celebración del correspondiente contrato privado entre cedente y cesionario. Por su parte, dichas transferencias serán oponibles frente a la compañía y terceros a partir de la correspondiente inscripción en el Libro de Participaciones y Socios. Las participaciones sociales podrán prendarse. Para ello se contará con el consentimiento unánime del capital social, expresado de acuerdo con este artículo. Se considerará como dueño de las participaciones a quien conste inscrito como tal en el Libro de Participaciones y Socios.”* **6.4.2.-** La casacionista alega que no se debió aplicar el artículo 113 de la Ley de Compañías porque el aumento de capital se realizó en base a la cesión de derechos de atribución sobre las utilidades que se capitalizaron, habiéndose producido una cesión de participaciones y cumpliéndose así, el hecho generador del impuesto. Que, el Tribunal A quo considera que la cesión fue de utilidades y no de participaciones como corresponde, por lo que debió pagarse el impuesto correspondiente por la donación recibida. **6.4.3.-** Esta Sala especializada observa que los juzgadores de instancia citan el artículo 113 de la Ley de Compañías a efectos de decir que la transferencia de participaciones en una compañía de responsabilidad limitada se da por acto entre vivos, y para referirse a las formalidades y requisitos que la ley especial exige en este tipo de actos

4 Humberto Murcia Ballén, “Recurso de casación civil”, (Bogotá: Ediciones Jurídica Gustavo Ibáñez, 2015), 318.

societarios: *“... pues no existe el consentimiento unánime requerido por la ley; esa cesión debía constar en escritura pública, tampoco existe; debe inscribirse en el libro de la compañía esa cesión, anularse el certificado de aportación del cedente y emitir uno nuevo a favor del cesionario correspondiente; y, de la escritura de cesión se debe sentar razón al margen de la inscripción referente a la constitución de la sociedad; y al margen de la matriz de la escritura de constitución; nada de ello ha probado la autoridad demandada.”*⁵, siendo entonces una referencia de los juzgadores, el cómo se instrumentaliza y formaliza una cesión de participaciones al amparo de la Ley de Compañías, para concluir que en la causa no se dio una cesión de participaciones y que, por tanto, tampoco se había producido el hecho generador del impuesto a la donación. En tal virtud, no se observa una indebida aplicación de la norma acusada y por tanto se desecha el recurso interpuesto, reiterando que esto no implica que esta Sala comparte el análisis efectuado por los juzgadores de instancia. A todo ello se suma que inclusive desde la técnica casacional en la forma que ha sido propuesto tampoco se verifica desarrollo argumentativo alguno vinculado a la trascendencia e incidencia del cargo irrogado conforme le impone este deber la Ley - COGEP, al recurrente (*como ha sido determinante en la parte dispositiva de la sentencia*), de todo lo cual no se configura el vicio alegado.

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 impugnado dictado el 28 de septiembre de 2022, a las 15h21, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, en el juicio de impugnación No. 01501-2022-00021.

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

⁵ Foja 276 vlt. del expediente de instancia.

7.4.- Sin costas.

7.5.- Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL



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



240301349-DFE

Juicio No. 09501-2022-00019

CONJUEZ PONENTE: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO, CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 27 de agosto del 2024, las 16h52.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los vicios sustentados en los casos segundo y tercero del artículo 268 del COGEP, ha considerado que la sentencia se encuentra motivada, y que se han resuelto, atendido y analizado los dos puntos fijados como objeto de la controversia, por lo que ha decidido no casar el fallo impugnado.

VISTOS: La abogada Paula Andrea Ordóñez Espinoza, en calidad de procuradora judicial de la Directora General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el viernes 29 de julio de 2022, a las 10h12, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2022-00019.

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 (*léase también CRE*); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (*léase también COFJ*) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (*léase también COGEP*). **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021¹, conformó sus seis Salas

¹ Resolución No. 02-2021 dictada el 05 de febrero de 2021 por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia.

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
DIEGO PATRICIO
GORDILLO
CEVALLOS
C=EC
L=AMBAT
CI=0501385058

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

Especializadas según le 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 22 de enero de 2024, a las 14h31 (fj. 10 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Rosana Morales Ordóñez y Gustavo Durango Vela, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través de acta de sorteo de 1 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 3 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional encargado y por ende, la ponencia de la presente causa. **1.5.-** En tal virtud, según lo dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal asignado a esta causa es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; y, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado, quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

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 26 de agosto de 2024, a las 11h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *“a) Establecer si fue procedente la determinación efectuada por la administración aduanera en función de la clasificación arancelaria de la mercancía importada; b) Determinar si el acto administrativo impugnado fue emitido conforme a derecho en relación al proceso de rectificación, alegado en el literal b) del libelo de la demanda.”* (fs. 211 expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: *“declarar CON LUGAR la acción de impugnación presentada por el señor abogado JORGE RICARDO JIJÓN MÁRQUEZ DE LA PLATA, en su calidad de procurador judicial de la compañía BRELDYNG S.A., en contra de la Determinación de Control Posterior No. JRPI-2020-0326-D001, emitida por el Ingeniero Francisco Hernández Valdiviezo, Director Nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. En consecuencia se deja sin efecto el acto impugnado, y se dispone que se devuelva a la parte actora la caución que*

consta a fojas 130 del proceso, conforme lo establece el Art. 324 del Código Orgánico General de Procesos, dejando copias certificadas en el proceso.°. (fs. 213 vuelta expediente de instancia). **3.3.-**

Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 9 de septiembre de 2022, 14h54, la procuradora judicial de la Directora General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone el recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de motivación, acusando la infracción del artículo 76 numeral 7 literal I) de la Constitución de la República y del artículo 89 del COGEP; y, por el caso tercero del artículo 268 de la norma ibídem por el vicio de *mínima petita*, refiriendo la falta de resolución de uno de los puntos de la controversia y acusando la infracción de los artículos 91 y 92 del COGEP. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 15 de septiembre de 2022, las 10h43, 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 15 de septiembre de 2023, las 14h03, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita en su calidad de Conjuez de la Sala resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los términos en que fue interpuesto el recurso, esto es, por los casos segundo y tercero del artículo 268 del COGEP. (fs. 4 y 4 vlt. expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- Para fundamentar su recurso, la institución casacionista argumenta que la sentencia impugnada adolece de falta de motivación amparándose en el caso segundo del artículo 268 del COGEP. A continuación se remite al punto 7 de la sentencia, específicamente al punto 7.4. y dice que se realiza un supuesto análisis del punto a) del objeto de la controversia, no obstante al revisar dicho análisis el mismo contiene como texto lo dicho en audiencia por las partes, y al referirse a las partidas arancelarias en controversia se hace una breve enunciación de las mismas, más no un análisis profundo de lo que comprende cada partida arancelaria y sus notas explicativas, en ningún acápite de la sentencia se detallan las partidas en discusión. Cita y transcribe el punto 7.11 del fallo recurrido y señala que el Tribunal vuelve a transcribir lo mencionado en audiencia por el Econ. Juan Carlos Espinoza, quien actuó en calidad de perito, sin realizar un análisis o motivar el criterio del perito antes señalado, peor aún contrastar los peritajes presentados, como el peritaje presentado por la Administración Aduanera. (fs. 218 expediente de instancia). **4.2.-** Así también, cita la sentencia Nro. 1158-17-EP/21 de fecha 20 de octubre del 2021 de la Corte Constitucional, argumentando que en la misma se encuentran los tipos básicos de deficiencia, los cuales se identifican en la sentencia como insuficiencia. A su vez menciona que no se puede considerar suficiente una motivación que nada señala sobre las partidas en controversia, que no realiza un contraste de los peritajes presentados y que no estudia el segundo punto del objeto de controversia.

Es decir, para que una decisión adoptada por cualquier autoridad sea considerada como motivada, tal como establece la regla jurisprudencial, debe cumplir con el requisito de suficiencia, lo cual significa que una decisión debe encontrarse estructurada a partir de premisas que guarden relación y coherencia entre sí y en relación con la decisión final que se adopte. (fs. 218 vuelta expediente de instancia). **4.3.-** Por lo expuesto, se ha puesto de relieve los flagrantes errores jurídicos de los que adolece la sentencia recurrida, por su notable falta de motivación al presente caso, derivándose así un fallo ilegítimo, en cuanto al objeto del proceso con la decisión tomada por el Tribunal en la sentencia, por lo cual aunque dice fundamentarse en una serie de motivos y de derecho, los mismos son errados, viciándose así el fallo recurrido por una clara falta de motivación al omitir los criterios jurídicos esenciales de la decisión. Por consiguiente, si el Tribunal hubiese emitido una sentencia debidamente motivada dentro de la presente causa, hubiese determinado el correcto actuar de la Administración Aduanera en el proceso de Rectificación de Tributos, así como la correcta clasificación arancelaria, consecuentemente el fallo se hubiese encontrado debidamente motivado tal y como lo exige la Constitución de la República y no se hubiese vulnerado el derecho de la Administración Aduanera al declarar la invalidez de un acto administrativo emitido por autoridad legítima y cumpliendo con todos los parámetros legales y constitucionales. **4.4.-** En referencia al caso tercero la institución recurrente aduce que de la sentencia recurrida se configura el vicio de *mínima petita*, y con el fin de demostrar el vicio planteado citan la pretensión del accionante, del accionado y el objeto de la controversia. Es por este motivo que indica que en el objeto de la controversia se estableció en dos puntos, de los cuales se analizó el punto a), no obstante, el punto b), no ha sido resuelto. Por tanto, indica que el deber del Tribunal A quo consistía en revisar, analizar y motivar todos los puntos objeto de la controversia. Es por este motivo que se remiten al punto 7.13) de la sentencia, en el cual consta el objeto de la controversia. (fs. 219 vuelta expediente de instancia). **4.5.-** Finalmente, menciona que en el desarrollo del presente recurso de casación se han expuesto los flagrantes vicios de congruencia de que adolece la sentencia recurrida, vicio de *mínima petita*, dejando de resolver uno de los puntos objeto de la controversia, por lo cual el punto 7.13) de la sentencia no resuelve el segundo punto de la controversia, viciándose así el fallo recurrido por una clara omisión de los criterios jurídicos esenciales de la decisión. Por consiguiente, si el Tribunal hubiese analizado la naturaleza de las salvaguardias no como tributos, sino como medidas de defensa comercial, hubiese determinado el correcto actuar de la Administración Aduanera en el proceso de Rectificación de Tributos. (fs. 220 expediente de instancia). **4.6.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 19 de octubre de 2023, 15h23, comparece el abogado Jorge Jijón Márquez de la Plata, como procurador judicial de la compañía BRELDYNG S.A., para dar contestación al recurso interpuesto y respecto del caso segundo señala que la casacionista centra su cuestionamiento en el hecho de que el Tribunal de instancia había resuelto la controversia sin realizar

un análisis de las subpartidas y de los informes periciales. (fs. 6 vuelta expediente de casación). **4.7.-** Posteriormente, indica que el Tribunal en el numeral 7.8 de la sentencia, resalta la importancia de la prueba pericial, destacando que en este tipo de casos, esa es la prueba que puede aportar la experiencia técnica y científica para que el órgano judicial obtenga de este medio probatorio las condiciones de entender la realidad que va a examinar y que constituye la materia de la controversia. En el numeral 7.9, el Tribunal analiza el informe pericial que su representada presentó como prueba. Asimismo, en el numeral 7.10, el Tribunal hace una extensa referencia al informe pericial presentado como prueba por la Autoridad Aduanera. Finalmente, contrastando ambos informes, en el numeral 7.11 de la sentencia, el Tribunal reconoce que las mercancías son unidades de memorias clasificables en la subpartida arancelaria 8542.32.00.00 (declarada por la actora). En el numeral 7.12, el Tribunal, luego del análisis de ambos informes, deja expresa constancia de que coincide con el criterio técnico del peritaje presentado por la actora. (fs. 9 vuelta expediente de casación). **4.8.-** Se refiere a la sentencia No. 1158-17-EP/21 y señala que se ha reconocido que la garantía de motivación exige que la motivación sea suficiente, independientemente de si también es correcta. Es decir, la mencionada garantía exige que la motivación contenga: (i) una fundamentación normativa suficiente, sea o no conforme al Derecho; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente, sea o no correcta conforme a los hechos. En este contexto, la Corte afirma claramente que la garantía de la motivación ~~±~~por sí sola- no asegura a las personas que las decisiones de las autoridades públicas cuenten con una motivación correcta, sino suficiente. Por tanto, la sentencia cuenta con una fundamentación normativa y fáctica suficiente. El Tribunal hizo un análisis de los hechos, de las pruebas y llegó a una conclusión aplicando normas y disposiciones que consideró pertinentes para resolver. De la lectura del recurso de casación se evidencia que el SENA no justificó las causales alegadas; y que, más allá de la supuesta falta de motivación, sus alegaciones se centran en la inconformidad de la Autoridad demandada con respecto al criterio del Tribunal con relación al fondo de la controversia. (fs. 7 y 7 vuelta expediente de casación). **4.9.-** En referencia a la causal tercera señala que la subpartida arancelaria determinada por el SENA además de tener una tarifa arancelaria más alta, estaba sujeta al pago de una salvaguardia. Por lo tanto, como consecuencia de la reclasificación, se determinó también un valor a pagar a favor de la Administración por concepto de esta salvaguardia. En la demanda, se cuestionó que la Administración Aduanera tiene distintos criterios con respecto a las salvaguardias y que actúa arbitrariamente, interpretando las normas de forma sesgada. Cuando atiende un reclamo de pago indebido, la Administración Aduanera sostiene que a las salvaguardias no se les puede aplicar los principios del derecho tributario, por lo que no pueden ser devueltas a través de un reclamo de pago indebido. Sin embargo, cuando rectifica tributos, sí incluye a las salvaguardias en este acto que es precisamente para rectificar tributos y no medidas de defensa comercial. Es importante resaltar que el cobro de la salvaguardia fue una consecuencia de la rectificación de tributos. En ese sentido, teniendo

en cuenta que la rectificación de tributos quedó sin efecto, las consecuencias derivadas de esta también deben seguir la misma suerte; por lo que resultaba un despropósito que el Tribunal entre a analizar el segundo punto del objeto de controversia. (fs. 8 expediente de casación). **4.10.-** En conclusión, señala que si el Tribunal analizaba la naturaleza de las salvaguardias, la decisión no hubiera cambiado; ya que previamente ya declaró la invalidez de la rectificación de tributos que incluyó la determinación de las salvaguardias. Es decir, al haberse declarado la invalidez de la rectificación de tributos, las consecuencias de la reclasificación arancelaria quedarían sin efecto. Por lo tanto, resultaba totalmente innecesario analizar si era pertinente o no el cobro de dicha medida de defensa comercial en una rectificación de tributos. (fs. 8 vuelta expediente de casación).

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por falta de motivación del fallo; o, en el caso tercero por el vicio de *minima petita* al no haberse resuelto uno de los puntos de la controversia.

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 tercero del artículo 268 del COGEP, admitidos por el Conjuez de la Sala, considera:

6.2.- Caso segundo.- *“ Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación.”*. **Falta de motivación.-** La motivación consiste en una *“ (1/4) 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.”*² Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como *“ (1/4) 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.”*³

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

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

6.2.1.- Las normas señaladas como infringidas son: a) Artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador.- *“En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.”.* **b) Artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos.-** *“Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.”.*

6.2.2.- Para fundamentar su recurso la institución casacionista argumenta que el Tribunal Distrital fijó dos puntos como objeto de la controversia y que en el numeral 7.4 se realizó un supuesto análisis del punto a) sin realizar un análisis profundo de lo que comprende cada partida arancelaria y, sobre todo, sin contrastar el peritaje presentado por la administración tributaria. Afirma que por tanto, no existe suficiente motivación si no se realiza un contraste sobre los peritajes presentados y no se analiza el segundo punto del objeto de la controversia.

6.2.3.- Analizado el fallo recurrido se observa que los juzgadores en el considerando cuarto de su sentencia enuncian los hechos y circunstancias objeto de la demanda y argumentos del demandado. En el considerando quinto se refieren a las excepciones previas, a la validez del proceso, al objeto de la controversia y la conciliación. En el considerando sexto se refieren y anotan los hechos probados relevantes para la resolución, en el cual citan la prueba de la parte actora y enumeran las pruebas presentadas por la demandada. En el considerando séptimo realizan el análisis puntual del caso puesto a su conocimiento, es decir, motivan su fallo y la decisión adoptada en los siguientes términos: **i.** Establecen que acoger un informe pericial es un asunto atinente a la apreciación de la prueba. **ii.** En el numeral 7.9 concluyen que: *“La Administración Aduanera, en el control posterior efectuado, consideró la partida residual 84.73, para clasificar arancelariamente las mercancías importadas, cuando existe en el sistema armonizado la partida específica 85.42 que describe completamente a los 68 ítems detallados en el cuadro No. 2 del presente informe pericial; la incorrecta clasificación arancelaria realizada por el SENA a los citados ítems, quedó evidenciada al analizar los textos de*

las notas explicativas de las partidas 84.73 y 84.79, así como también al haber aplicado incorrectamente la Regla General Interpretativa No. 1 del Sistema Armonizado. Desde la óptica técnica y en base a las 45 fichas técnicas revisadas, que corresponden a los 68 ítems registrados en las 22 declaraciones aduaneras que fueron determinadas por la Administración Aduanera, se determinó en la presente pericia, que los mismos deben ser clasificados en la subpartida 8542.32.00.00, debido a los textos de partida y subpartidas, así como también por lo descrito en la nota legal 9 b) 2°) del capítulo 85 y la sección II de la nota explicativa de la partida 85.42.° . **iii.** En el numeral 7.10 se refiere al informe pericial de la demandada del cual concluyen que wikipedia no puede constituir una fuente científica y técnica para establecer la clasificación arancelaria, por lo que determinan que el informe de la perito carece de sustento. **iv.** En el numeral 7.11 y 7.12 los juzgadores de instancia resuelven que la mercancía en análisis son circuitos integrados híbridos, que se unen de un modo que no se pueden separar, que cuenta con elementos tales como resistencias y condensadores, que cuenta con función propia y otro elementos únicos que se detallan en dichos numerales, por lo que coinciden con el criterio del perito de la parte actora y determinan que “las mercancías comprendidas en unidades de memorias, según el análisis mercológico, corresponde a la subpartida 8542.32.00.00, cuya descripción es de memorias de circuitos electrónicos integrados, debido a que la misma describe las mercancías, considerando los textos de la nota 9 b), 2°) del capítulo 85 y de la sección II de la nota explicativa de la partida 85.42, (85.42 circuitos electrónicos integrados.) (8542.32± Memorias) en base a las características y usos que cuentan con función propia.”, resolviendo la ilegalidad del acto de determinación posterior, que estableció una reclasificación de partida arancelaria sobre las mercancías importadas. **6.2.4.-** En tal sentido, este Tribunal de casación observa que la sentencia impugnada sí contiene una motivación, pues la misma debe ser comprendida en su integralidad conforme lo estatuye el último inciso del artículo 101 del COGEP que señala: “^{1/4}] Para apreciar el alcance de la sentencia, se tendrá en cuenta no solo la parte resolutive, sino también la motivación de la misma^{1/4}”, siendo indispensable tomar en cuenta los enunciados contenidos en la sentencia No. 1158-17-EP/21⁴ que establece lo siguiente: “(...) 28. 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, “[l]a garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judiciales”. 29. Si una motivación, a pesar de ser suficiente, es incorrecta, la

4 Sentencia No. 1158-17-EP/21 dictada el 20 de octubre de 2021 por el Pleno de la Corte Constitucional, págs. 9 y 10.

garantía de motivación no se vulnera. Sin embargo, como se ha expuesto, esto no significa que dicha incorrección no tenga consecuencias jurídicas. Por ejemplo, algunas incorrecciones conforme al Derecho constituyen desaciertos en la interpretación y aplicación de normas sobre derechos o garantías fundamentales distintos a la garantía de la motivación; para enmendarlas, está disponible todo un sistema de garantías jurisdiccionales, además de las garantías procesales ordinarias. (...)°, lo que significa que, aún en el caso de que habría sido errada la apreciación de las conclusiones periciales, o de la valoración de la prueba en conjunto, no conlleva el hecho de que la sentencia recurrida no se encuentre motivada. Al caso que nos ocupa, esta Sala especializada considera que el fallo recurrido subsume los hechos al derecho y que el razonamiento fáctico y jurídico es suficiente, pues establece con claridad la prueba relevante que le conduce a la resolución que adopta, por lo que no se observa que la sentencia incurra en el vicio motivacional de insuficiencia, y por tanto tampoco se observa infracción del artículo 76 numeral 7 literal 1) ni del artículo 89 del COGEP, y por lo que se rechaza el caso intentado.

6.3.- Caso tercero.- *“ Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia.”.* El caso tercero del artículo 268 del COGEP contiene los vicios conocidos como inconsonancia o incongruencia resultante, de la comparación entre la parte resolutive del fallo con las pretensiones de la demanda y con las excepciones deducidas, que se configura por los siguientes modos o formas: 1) Cuando se otorga más de lo pedido $\pm$ ultra petita; 2) Cuando se otorga algo distinto a lo pedido $\pm$ extra petita; 3) Cuando se deja de resolver sobre algo de lo pedido $\pm$ citra petita; y, 4) Cuando se resuelve menos de lo pedido - mínima petita.⁵ **6.3.1.-** Las normas señaladas como infringidas son: **a) Artículo 91 del Código Orgánico General de Procesos.-** *“ Omisiones sobre puntos de derecho. La o el juzgador debe corregir las omisiones o errores de derecho en que hayan incurrido las personas que intervienen en el proceso. Sin embargo, no podrá otorgar o declarar mayores o diferentes derechos a los pretendidos en la demanda, ni fundar su decisión en hechos distintos a los alegados por las partes.”.* **b) Artículo 92 del Código Orgánico General de Procesos.-** *“ Congruencia de las sentencias. Las sentencias deberán ser claras, precisas y congruentes con los puntos materia del proceso. Resolverán sobre las peticiones realizadas por las partes y decidirán sobre los puntos litigiosos del proceso.”.* **6.3.2.-** Para referirse al caso tercero, la recurrente señala, puntualmente, que en la sentencia impugnada se ha incurrido en el vicio de *mínima petita* al no haberse resuelto el punto b) establecido como parte del objeto de la controversia, siendo deber del Tribunal revisar, analizar y

5 Ecuador, Corte Nacional de Justicia, Gaceta Judicial, Año CVIII, Serie XVIII, No. 4, Quito, 31 de enero de 2007, 1337.

motivar todos los puntos del objeto de la controversia. **6.3.3.-** Para atender las acusaciones al amparo del caso tercero es necesario referirnos a: **i.** la pretensión del accionante: *“Con los antecedentes destacados y las alegaciones presentadas en esta demanda, solicito a su Autoridad se declare con lugar la demanda y se deje sin efecto jurídico el acto administrativo impugnado.”*, **ii.** la petición del demandado: *“VIII. PRETENSIÓN. Señores Jueces solicitamos mediante sentencia se sirva ratificar la validez y contenido de la determinación de Control Posterior Nro. JRPI-2020-0326-D001, de fecha 15 de octubre de 2021, emitida por el Ing. Francisco Hernández Director Nacional de Intervención, por cuanto la misma se ha dictado en legal y debida forma.”*; y, **iii.** finalmente, al objeto de la controversia fijado en la sentencia de instancia: *“a) Establecer si fue procedente la determinación efectuada por la administración aduanera en función de la clasificación arancelaria de la mercancía importada; b) Determinar si el acto administrativo impugnado fue emitido conforme a derecho en relación al proceso de rectificación, alegado en el literal b) del libelo de la demanda.”*. **6.3.4.-** En este punto, corresponde verificar si el Tribunal ha omitido resolver alguno de los puntos objeto de la controversia. Revisada la sentencia, se encuentra que en el numeral 7.4 y siguientes, se analiza y resuelve respecto del primer punto del objeto de la controversia, considerando que la acusación del recurrente es sobre el segundo punto de la controversia. Posteriormente, en el numeral 7.13 se refieren, analizan y concluyen respecto del punto b) del objeto de la controversia en los siguientes términos: *“En cuanto al **segundo punto** del objeto de la controversia: El Tribunal considera, que la mercancía en análisis según el ámbito merciológico corresponde a la subpartida 8542.32.00.00, cuya descripción es de memorias de circuitos electrónicos integrados, y habiéndose confirmado la subpartida declarada por la parte actora, no tiene asidero el contenido y pretensión del segundo punto del objeto de la controversia, en ese sentido, al ratificarse la partida arancelaria declarada por la actora, no procedería la Rectificación de Tributos, que por el cambio de partida se liquidaba también la salvaguardia, por tanto, si la salvaguardia era por el cambio de partida, ya quedaría sin efecto dicha liquidación.”*. Esta Sala especializada observa que en la sentencia se han atendido y resuelto los dos puntos objeto de la controversia, pues claramente han establecido sobre el segundo punto, que ya no tiene asidero pues ya se ha declarado que no procedía la rectificación de tributos y por tanto tampoco procedía analizar si correspondía o no establecer un valor por concepto de salvaguardia pues en virtud del cambio de partida arancelaria las consecuencias de la reclasificación arancelaria quedarían sin efecto; tanto más constituyen temas conexos ambos puntos fijados como objeto de la controversia, por lo que, para esta Sala especializada, no se configura el vicio de *minima petita* alegado por la recurrente y sin que sea necesario realizar otras apreciaciones, se desecha el cuestionamiento al amparo del caso tercero.

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 impugnado dictado el 29 de julio del 2022, a las 10h12, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2022-00019.

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

7.4.- Sin costas.

7.5.- Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL



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

FUNCIÓN JUDICIAL

240343006-DFE

Juicio No. 09501-2020-00392

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO**

TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 28 de agosto del 2024, las 10h41. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la Jueza Nacional Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, el Dr. Diego Patricio Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado en reemplazo del Dr. José Dionicio Suing Nagua, y Dr. Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No.09501-2020-00392.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El señor José Antonio Arias Uzcátegui, procurador judicial de la compañía BISERVICSA S.A., ^a EN LIQUIDACIÓN^o, interpuso acción de impugnación en contra de la resolución No. 917012020RREV000063, dictada en un recurso de revisión, notificada el 11 de septiembre de 2020 y suscrita por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual se modificó la Liquidación de Pago No. 09201806500498555 por Diferencias por el impuesto a la renta del 2014.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Guayaquil, en la audiencia preliminar estableció como objeto de la controversia: *^a i) ESTABLECER si en el presente caso, la Administración Tributaria procedió conforme a derecho al resolver el Recurso de Revisión planteado por la ahora parte Actora y que consta de la Resolución Administrativa impugnada en esta causa; y, las consecuencias jurídicas pertinentes; y, ii) En caso que la Administración Tributaria no haya procedido conforme a derecho, al resolver el recurso de revisión planteado por la ahora parte Actora, ESTABLECER si son procedentes y ajustadas a derecho las alegaciones y petición planteadas por la ahora parte Actora al solicitar el Recurso de Revisión que fue negado por la Administración Tributaria, verificando si es procedente y ajustado a derecho la determinación de la utilidad gravable y la aplicación de factor de reajuste que usa la Administración Tributaria; y, analizar si adolece de falta de motivación la resolución impugnada en esta causa; y, las consecuencias jurídicas pertinentes^o.*

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

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

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

1.3. Mediante sentencia dictada el 10 de diciembre del 2021, las 16h40, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, se resolvió: *“DECLARAR SIN LUGAR LA DEMANDA presentada por la compañía BISERVICSA S.A. “EN LIQUIDACION”, representada por su Procurador Judicial, el Ab. José Arias Uzcátegui; en contra de la Resolución Administrativa N°917012020RREV00000063 notificada el 11 de septiembre de 2020 y suscrita por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual se declaró sin lugar el Recurso de Revisión planteado contra la Liquidación de Pago por Diferencias por el Impuesto a la Renta del 2014; por cuanto la parte Actora NO demostró que haya sido contraria a derecho la Resolución del Recurso de Revisión; y, en consecuencia se ratifica la validez de la Resolución impugnada, así como de su antecedente la Liquidación de Pago por Diferencias”*.

1.4. El abogado José Antonio Arias Uzcátegui, procurador judicial la compañía BISERVICSA S.A., interpuso recurso de casación (fs. 226 a 244), en contra de la sentencia referida, con fundamento en los casos **segundo y quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior), el cual fue calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 10 de marzo del 2022, a las 12h05 y remitió el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto de 21 de abril del 2023, las 11h58 dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por la parte **actora**, por los casos **segundo y quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, por **falta de motivación** de la sentencia recurrida infringiendo los arts. 76.7.I de la Constitución de la República del Ecuador (CRE), 89 del COGEP, 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) (**caso 2**), y por la **falta de aplicación** de los arts. 1, 3, y 5 de la Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000049 y 275 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI). (**caso 5**).

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 3 de octubre del 2023, a las 09h34, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, 14h00, avalado en oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha, suscrito por el doctor José Suing Nagua quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como Juez de la Sala de lo Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos.

3.- Validez procesal

De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el viernes 26 de julio del 2024, a las 10h00. Audiencia que se suspendió para dar a conocer el veredicto de la Sala el día martes 27 de agosto de 2024, a las 10h20, la que efectivamente se realizó en el día y hora señalados.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. El abg. José Antonio Arias Uzcátegui, procurador judicial la compañía BISERVICSA S.A., en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo, sostiene que en la sentencia se ha incurrido en los casos 2 y 5 del art. 268 COGEP con los siguientes argumentos: Sobre el caso 2 refiere: **i)** Que, a pesar de que la causal alegada plantea dos formas en que puede configurarse la misma, estas dos formas son concordantes entre sí, puesto que, la adopción de una disposición

contradictoria o incompatible en la parte dispositiva de la sentencia, en relación a lo analizado y concluido por el Tribunal A quo en la motivación de la misma, configura un vicio motivacional de incoherencia decisional. **ii)** Que al momento de argumentar uno de los puntos puestos en controversia, esto es ^a Establecer si la Administración Tributaria procedió conforme a derecho al resolver el recurso de revisión planteado^o, realizaron una fundamentación normativa insuficiente, puesto que, en los puntos 7.6.1), 7.6.2) y 7.6.3) omitieron la enunciación y justificación suficiente de las normas y principios jurídicos en que se funda su decisión. **iii)** Que en el punto 7.6.1), de forma vaga e insuficiente, proceden a citar doctrina referente al recurso de revisión, sin embargo, no enuncian normativa alguna que les permita sustentar su conclusión respecto a afirmar que el recurso de revisión fue resuelto conforme a derecho por parte del SRI en etapa administrativa. **iii)** Que el Tribunal A quo, en los puntos 7.6.2) y 7.6.3) de la sentencia recurrida, realizó una fundamentación fáctica insuficiente, puesto que, si bien se expusieron las pruebas aportadas dentro del proceso y se mencionó que el conjunto de pruebas fue analizado, se desconoció un hecho fáctico no controvertido del caso, el cual era que el recurso de revisión insinuado había sido aceptado por la Administración Tributaria mediante la Resolución impugnada, lo cual había modificado lo resuelto en la Liquidación de Pago, que fue antecedente al acto impugnado. **iv)** Que en el punto 7.7) de la sentencia el Tribunal A quo afirma que, el recurso de revisión insinuado por su representada fue negado por el SRI, lo cual denota su claro desconocimiento respecto a un hecho fáctico no controvertido. **v)** Que esto provocó que concluyera de forma insuficiente, y, por lo tanto, desmotivada, que el Recurso de Revisión fue resuelto conforme a derecho, y como consecuencia, prescinda resolver respecto al punto de controversia subsidiario, el cual era ^a Establecer si es procedente y ajustado a derecho la determinación de la utilidad gravable y la aplicación del factor de ajuste que usó la Administración Tributaria^o. **vi)** Que se ha demostrado que la decisión de la sentencia recurrida cuenta con una fundamentación normativa y una fundamentación fáctica insuficiente, en vista de que ninguna de ellas cumple con el correspondiente estándar de suficiencia establecido en la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional; por lo cual, la sentencia recurrida contiene una deficiencia motivacional, incurriendo en el vicio de falta de motivación, contemplado en la causal 2 del art. 268 del COGEP.

4.2. Respecto de la falta de motivación de la sentencia recurrida por contener deficiencia motivacional de apariencia, por adoptar un vicio motivacional de incoherencia lógica refiere el casacionista: **i)** Que la incoherencia surge cuando en la fundamentación fáctica o jurídica se verifica una contradicción en los enunciados que la componen, es decir, entre sus premisas y sus conclusiones (incoherencia lógica), y cuando existe una inconsistencia entre la conclusión final de la argumentación y la decisión de la sentencia (incoherencia decisional). Por lo cual, para verificar si la argumentación jurídica de una sentencia contiene el vicio motivacional de incoherencia, se deberá observar si

efectivamente no hay coherencia entre las premisas fácticas o hechos del caso, las normas aplicadas al caso concreto, la conclusión, y la decisión final dispuesta por parte del Tribunal o Juzgado que emita la sentencia. **ii)** Que a pesar de que las partes afirmaron que el recurso de revisión fue aceptado por el SRI en etapa administrativa, y que mi representada dejó expresamente cuál era su pretensión al impugnar la Resolución, en el punto 7 de la sentencia, el Tribunal A quo se contradice al manifestar que no pudo verificar las causales por las cuales se propuso la revisión, afirmando que el mismo fue negado por la Administración Tributaria en etapa administrativa, dándose a entender que lo resuelto en la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 09201806500498555 del IR del 2014 era lo correcto, contrario a lo expuesto en el punto 4 de su sentencia al momento de exponer los hechos. **iii)** Que la Resolución impugnada aceptó el recurso de revisión insinuado por su representada y modificó lo resuelto en su antecedente, esto es, la Liquidación de Pago por Diferencia; por lo cual, es contradictorio e incoherente que el Tribunal A quo, en la parte dispositiva de la sentencia, ratifique la validez de la Resolución impugnada y la Liquidación de Pago, ya que la primera modifica e invalida a la segunda. **iv)** Que es contradictorio e incoherente que el Tribunal A quo, en los considerandos de la sentencia, primero exponga que el Recurso de Revisión tuvo cabida al ser aceptado por la Administración Tributaria, y luego en su conclusión determine que no pudo verificar las causales por las cuales se propuso el Recurso de Revisión, alegando que el mismo fue negado en etapa administrativa, siendo esto todo lo contrario a lo suscitado en los hechos, dejando claro que la conclusión a la cual llegó no fue clara, completa, ni lógica, respecto a determinar si efectivamente el Recurso de Revisión resolvió conforme a derecho por parte del Servicio de Rentas Internas. **v)** Que de conformidad con lo previsto en la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la CC, la incoherencia lógica implica que la argumentación jurídica es aparente, vulnerando la garantía de la motivación, solamente si, dejando de lado los enunciados contradictorios, no quedan otros que logren configurar una argumentación jurídica suficiente; y, como se demostró previamente, la argumentación jurídica de la sentencia recurrida es insuficiente, por lo cual, incurre en el vicio de falta de motivación invocado por la causal 2 del art. 268 del COGEP, infringiendo el literal 1) del numeral 7 del art. 76 de la Constitución de la República del Ecuador, el numeral 4 del art. 130 del COFJ, y el art. 89 del COGEP.

4.3. Respecto del caso 5 del artículo 268 del COGEP indica: **i)** Que la sentencia incurre en falta de aplicación de las normas de derecho sustantivo previstas en los arts. 275 del Reglamento para la Aplicación a la LRTI, y 1, 3, y 5 de la Resolución No. NAC-DGERCGC1.9-00000049, las cuales prevén la forma de determinar la utilidad gravable y la aplicación del **factor de ajuste** a los ingresos, lo cual fue determinante en la parte dispositiva de la sentencia recurrida, al momento de que el Tribunal A quo decidió que el recurso de revisión fue resuelto conforme a derecho, habiendo aplicado indebidamente doctrina jurisprudencial correspondiente a dicho recurso. Respecto a la determinación de las **normas de derecho infringidas por falta de aplicación** refiere: **i)** Que como antecedente, es necesario indicar que, mediante Resolución No. 917012020RREV000063, el SRI resolvió aceptar el recurso de revisión insinuado por BISERVICSA S.A. ^a EN LIQUIDACIÓN^o en contra de la

Liquidación de Pago por Diferencias No. 09201806500498555 del IR del 2014, en virtud de que en esta se aplicó un factor de ajuste que no correspondía al periodo en mención; por lo cual, se modificó el contenido de la Liquidación de Pago estableciendo el margen de carga fiscal del periodo correspondiente, el cual fue de 17,39% para la actividad económica de ^aProyectos de Servicios Petroleros°, de conformidad con la Resolución No. NACDGERCGC14-00094. **ii)** Que el SRI excluyó de la aplicación del Factor de Ajuste los ingresos percibidos por concepto de ^aUtilidad en venta de propiedades, planta y equipo° de la totalidad de los ingresos gravables, por considerar indebidamente que dicha utilidad no correspondía al giro del negocio de BISERVICSA S.A. ^aEN LIQUIDACIÓN°, producto de lo cual, el saldo de la Utilidad Gravable establecido con el Factor de Ajuste del 17,39% fue de USD 551.851,87, en virtud de que fue aplicado solamente sobre la base gravable ajustada correspondiente a los ingresos por actividad económica; y, como consecuencia, se determinó una cantidad mayor de impuesto a la renta a pagar del 2014 de USD 96.955,15, en comparación con lo determinado la Liquidación de Pago modificada. **iii)** Que por esa razón en su demanda alegó que el SRI no resolvió conforme a derecho el recurso de revisión al momento de exceptuar la cantidad de USD 318.510,83 por concepto de ^aUtilidad en venta de propiedades, planta y equipo° de la totalidad de los ingresos gravables susceptibles de aplicación del Factor de Ajuste del 17,39% para determinar el impuesto a la renta a pagar, puesto que desconoció la norma aplicable al caso, el art. 275 del RALRTI. **iv)** Que el Tribunal A quo desconoció de forma concordante lo previsto en los arts. 1, 3 y 5 de la Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000049, los cuales prevén la aplicación del Factor de Ajuste al presente caso, puesto que, el 1 y 3 establecen que para los procesos de determinación directa, cuando no sea posible identifica con certeza a qué actividad económica se relacionan los ingresos, se deberá aplicar sobre los mismos el Factor de Ajuste correspondiente a la actividad económica principal que conste en el RUC al 31 de diciembre del periodo en verificación; así también, que la ^aUtilidad en venta de propiedades, planta y equipo° no se encuentra prevista entre los tipos de ingresos que no son Susceptibles de aplicación de los Factores de Ajuste. **v)** Que en el punto 7.6) de la sentencia recurrida, se incurre en falta de aplicación de las normas de derecho sustantivo antes expuestas, al concluir que la Resolución impugnada resolvió conforme a derecho el recurso de revisión, sin siquiera haberse pronunciado en ninguna parte de la sentencia sobre las normas en referencia. **vi)** Que es importante manifestar que, si el Tribunal A quo hubiera aplicado lo previsto en las normas de derecho antes mencionadas, hubiera concluido que la Revisión no fue resuelto conforme a derecho por haber aplicado únicamente el Factor de Ajuste a los ingresos por actividad económica, y no a la totalidad de los ingresos, incluyendo la "Utilidad en venta de propiedades, planta y equipo" para la determinación de la utilidad gravable, consecuentemente debió determinar un valor de impuesto a la renta a pagar en relación a su capacidad contributiva. **vii)** Que el Tribunal resolvió que el recurso de revisión fue resuelto conforme a derecho, omitiendo la determinación de la utilidad gravable errónea y contraria a lo previsto en la norma, produciéndose efectos contrarios a la norma que disponía que para los casos de determinación directa donde no se haya podido identificar que actividad económica se relacionan los ingresos, se aplicará el Factor de Ajuste sobre la totalidad de los mismos, así como también, que la ^aUtilidad en venta de propiedades, planta y equipo° es susceptible de aplicación de los factores de ajuste.

4.4. Contestación al recurso de casación por la parte demandada.- El SRI al contestar el recurso o hace bajo los siguientes argumentos: **i)** Que no puede alegarse una falta de aplicación de los arts. 1, 3 y 5 de la Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000049 y 275 del RALRTI, así como tampoco puede alegarse falta de motivación a los arts. 89 del COGEP, 76.7.1 de la CRE y 130.4 del COFJ, porque la técnica del recurso exige al recurrente llegar al punto de suplir, incluso lo que debió expresar el Tribunal a quo, a fin de poner en evidencia el yerro judicial. **ii)** Que no es verdad que en la sentencia recurrida exista una falta de aplicación de los artículos referidos, pues de la lectura del recurso de casación, es claro que el Tribunal a quo sí realizó un correcto y profundo análisis de la normativa

tributaria, amparándose en la falta de prueba del actor para demostrar las afirmaciones vertidas en su demanda; pero, al no ser del agrado, el actor interpuso el recurso de casación e intenta que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario se pronuncie sobre los actos impugnados, cuando lo correcto y lo que procede en esta vía, es un control de legalidad especialísimo sobre la sentencia, en base al error denunciado por el recurrente, y no sobre la cosa litigiosa (los actos administrativos impugnados).

5.- Problema Jurídico.

Determinar si conforme el recurso de casación interpuesto por la empresa actora, la sentencia incurre en los casos **2do. y 5to.** del art. 268 del COGEP, esto es, por **falta de motivación** de la sentencia infringiendo los arts. 76.7.I de la Constitución de la República del Ecuador, 89 del Código Orgánico General de Procesos, y; 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial (**caso 2**); por la **falta de aplicación** de los arts. 1, 3, y 5 de la Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000049 y 275 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (**caso 5**).

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP que disponen:

***“Art. 268.- Casos.** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4) **2.** Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan **el requisito de motivación.** (1/4) **5.** Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, **falta de aplicación** o errónea interpretación de **normas de derecho sustantivo**, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.”*

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

6.1.2. El caso **5** contiene los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el error jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante

revalorar las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

6.2. ANÁLISIS DEL CASO DOS.- Sobre la falta de motivación, tenemos:

6.2.1. Alcance doctrinario del error.- Diversos autores se han referido a este elemental principio procesal, en tal sentido, la autora Gladis E. de Midón, en su obra ^aLa Casación Control del Juicio de Hecho°, (Rubinzal Culzoni Editores, Buenos Aires -Argentina, 2001, p. 20), manifiesta que:

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

El Dr. Santiago Andrade Ubidia, en el libro ^aLa Casación Civil en el Ecuador°, Andrade & Asociados, Fondo Editorial, Quito, 2005, p. 138, considera que:

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

Para Oswaldo Alfredo Gozaini, en su obra ^aEl Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso°, Rubinzal - Culzoni Editores, Buenos Aires-Argentina, 2004, p. 428; la motivación, que no es otra cosa que:

^a 1/4 la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de

motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido proceso°.

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

6.2.2. Precedentes Constitucionales.- Sobre la motivación, la Corte Constitucional a través de sus sentencias de carácter vinculante ha manifestado:

“Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el Derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre ésta y la decisión. Una decisión, por último, debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto.” (Caso No. 1212-11-EP).

6.2.3. Normas legales aplicables: Las normas que el recurrente estima infringidas son las siguientes:

Constitución de la República del Ecuador

“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (¼) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (¼). 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados°.

Código Orgánico General de Procesos

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

Código Orgánico de la Función Judicial

^a Art. 130.- Facultades jurisdiccionales de las juezas y jueces.- Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: (1/4) 4. Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos.°

6.2.4. Caso sub judice a resolver.- Partiendo del objeto de la controversia, (transcrito íntegramente en el ítem 1.2 de esta sentencia) y que se constriñe a **ESTABLECER** si el SRI procedió conforme a derecho al resolver el recurso de revisión planteado por la empresa actora y **ESTABLECER** si son procedentes y ajustadas a derecho las alegaciones y petición de planteadas por la ahora parte Actora al solicitar el Recurso de Revisión que fue negado por *BISERVICSA* sobre la aplicación de factor de reajuste en el IR de 2014.

6.2.5. En el caso particular el Tribunal de instancia, resolvió en primer lugar (numeral 7.5) sobre ^asi la resolución administrativa impugnada en esta causa, adolece de falta de motivación y las consecuencias jurídicas pertinentes° y en el numeral 7.5.3. textualmente indica: “[1/4] el Tribunal concluye que el acto administrativo impugnado en esta causa, está formalmente motivado, destacando que eso no quiere decir que el Tribunal este’ de acuerdo con el análisis, ni con las conclusiones que la Administración Tributaria, ha realizado en este caso concreto.--- ^a;

posteriormente y en referencia a la decisión de la máxima autoridad en la resolución dictada en el recurso de revisión planteado, en el numeral 7.6.2 el Tribunal A quo refiere: *“de lo que consta en la Resolución del Recurso de Revisión impugnada en este juicio, se verifica que mediante providencia N°917012019PREV000870 notificada el 19 de agosto de 2019 la Administración Tributaria avocó conocimiento del recurso y dispuso la instrucción de sumario por un término de diez (10) días, dentro de los cuales la Accionante (ahora parte Actora) podía presentar las pruebas que estimase pertinentes, y la Contribuyente (ahora parte Actora) presentó un escrito el 22 de agosto de 2019, y finalmente con providencia N°917012019PREV001100 notificada el 03 de octubre de 2019 se dispuso el respectivo cierre del sumario y que se dicte la resolución correspondiente”. En la Resolución del Recurso de Revisión impugnada en este juicio, son analizados la Liquidación de Pagos por Diferencias y su antecedente la Comunicación por Diferencias (página 2 a 6 de 24), el recurso de revisión aparece analizado desde la página 7 a la 22 de 24 incluyéndose en este punto el análisis de las transacciones glosadas por la Administración tributaria, el hecho económico de las transacciones bajo análisis y la aplicación del factor de ajuste.” (subrayado de esta Sala).*

6.2.6. Es en base de esta fundamentación que, en el numeral 7.6.3 concluye: *“De las pruebas actuadas por la parte Actora (Liquidación de Pago por Diferencias y declaración de impuesto a la renta del 2014), el Tribunal no puede verificar la causal o las causales bajo las cuales se propuso el recurso de revisión, ni los argumentos bajo los cuales se formuló la revisión, ni las pruebas presentadas en la tramitación del recurso. EN CONCLUSION, el Tribunal NO ha podido verificar que la Administración Tributaria no haya procedido conforme a derecho, al tramitar y resolver el Recurso de Revisión, insinuado por la ahora parte Actora, por lo que SE DESECHA ESTA ALEGACION DE LA PARTE ACTORA”*. (subrayado de esta Sala).

6.2.7. El casacionista acusa la falta de motivación en la sentencia por cuanto su fundamentación fáctica y normativa es **insuficiente**, en vista de que ninguna de ellas cumple con el correspondiente estándar establecido en la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, pues no hay referencia a norma alguna; por lo cual, la sentencia recurrida contiene una deficiencia motivacional de insuficiencia, sin embargo, más adelante alega que la sentencia contiene una deficiencia motivacional de **apariencia**, por incoherencia lógica.

6.2.8. En consecuencia, el casacionista alega que coexisten 2 tipos de vicios motivacionales: 1) insuficiencia y 2) apariencia y dentro de esta una incoherencia lógica, la cual conforme la Corte Constitucional en la sentencia 1158-17-EP tal como lo prevé en su numeral *“76. La*

incoherencia lógica implica que la argumentación jurídica es aparente, es decir, que se vulnera la garantía de la motivación, solamente si, dejando de lado los enunciados contradictorios, no quedan otros que logren configurar una argumentación jurídica suficiente. [1/4]°

6.2.9. De lo transcrito previamente se desprende que, en la decisión del Tribunal de instancia si bien no se hace mención a norma legal o reglamentaria para considerar que, la resolución de la máxima autoridad administrativa tributaria está debidamente motivada, hace el análisis de las transacciones glosadas, el hecho económico de las mismas y la aplicación del factor de ajuste, que son los argumentos de la empresa actora tanto en la fase administrativa como contenciosa, ello lleva implícita la aplicación de normas constitucionales, legales y reglamentarias señaladas en los numerales 7.1, 7.2, 7.3. y 7.5 de la sentencia que hacen relación al tema en disputa y la carga de la prueba.

6.2.10. El caso 2 del art. 268 del COGEP se refiere a las deficiencias formales y no materiales y la sentencia cumple las condiciones de ser lógica, clara y comprensible, en el caso concreto se le acusa de no tener congruencia entre la parte considerativa y resolutive, incongruencia que se concretaría entre lo resuelto en el recurso de revisión y la sentencia, porque la decisión de la máxima autoridad administrativa ^a modificó la Liquidación de pago y no lo rechazó como sostiene la sentencia, lo cual no amerita que se lo trate por el caso 2 por falta de motivación.

6.2.11. Es de anotar que la Corte Constitucional, ha señalado que existe una argumentación jurídica suficiente, si la estructura mínimamente está integrada por: (i) Una fundamentación normativa suficiente; y, (ii) Una fundamentación fáctica suficiente (Sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre del 2021). No porque la decisión sea contraria a los intereses de la recurrente, significa que exista falta de motivación, sin que ello implique que estemos o no de acuerdo con lo resuelto por el Tribunal de instancia. Por todas estas consideraciones se rechaza el recurso por el caso 2 del art. 268 del COGEP.

6.3. ANÁLISIS DEL CASO 5.- El procurador judicial de la empresa actora, alega la **falta de aplicación** de los arts. 1, 3, y 5 de la Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000049 y 275 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, sobre el vicio denunciado esta Sala hace las siguientes consideraciones:

6.3.1. Alcance doctrinario del error.- El autor Luis Armando Tolosa Villabona, en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359, 361 sobre la **falta de aplicación**, sostiene:

“Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto^{1/4}°. La falta de aplicación “ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma, pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.”

6.3.2. Normas legales aplicables al caso quinto. - Las normas que la recurrente estima infringidas son las siguientes:

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

^a Art. 275.- Liquidación de pago por diferencias en la declaración.- *Si el sujeto pasivo, luego de ser notificado con la respectiva comunicación por diferencias en la declaración, no efectuare la correspondiente declaración sustitutiva para cancelar las diferencias establecidas, ni hubiere justificado las mismas en el plazo otorgado por la Ley de Régimen Tributario Interno, el Director General, el Director Regional o Provincial, según el caso, emitirá la liquidación de pago por diferencias en la declaración, misma que será notificada al sujeto pasivo, y en la cual se establecerán, en forma motivada, la determinación de valores a favor del Fisco por concepto de impuestos, intereses, multas y recargos que correspondan. En los procesos de diferencias en los cuales los valores establecidos, comunicados y no justificados por el sujeto pasivo generen una utilidad gravable que no concuerda con la realidad económica del contribuyente, en detrimento de su capacidad contributiva, la administración tributaria podrá utilizar factores de ajuste para establecer la base imponible, de conformidad con lo que se establezca en la resolución de carácter general que el Servicio de Rentas Internas emitirá para el efecto.”*

Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000049

^a Art. 1.- Ámbito de aplicación.- *Los factores de ajuste a los que se refiere la presente resolución, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 275 y el artículo innumerado después del artículo 276 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se podrá aplicar en los casos que se verifique un detrimento de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos en procesos de determinación directa o presuntiva mediante comunicaciones de diferencias y liquidaciones de pago. (1/4)*

^a Art. 3.- Aplicación de los factores de ajuste en la determinación directa.- *De establecerse que existe detrimento en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, el Servicio de Rentas Internas podrá establecer la base imponible, dentro de una determinación directa, multiplicando el rubro de ingresos declarados por el sujeto pasivo o los determinados por el Servicio de Rentas Internas, por el factor de ajuste correspondiente al rubro de ingresos. Cuando exista más de una actividad económica, la base imponible determinada resultará de la sumatoria de aplicar el factor de ajuste correspondiente a los ingresos de cada actividad económica. En caso de que no sea posible identificar con certeza a qué actividad económica se relacionan los ingresos, se deberá aplicar el factor de ajuste correspondiente a la actividad económica que conste como principal en el Registro Único de Contribuyentes al 31 de diciembre del ejercicio fiscal en verificación°. [1/4]*

^a Art. 5.-Excepciones.- *No serán aplicables los factores de ajuste sobre los ingresos provenientes del: 1. Capital o patrimonio; 2. Trabajo en relación de dependencia; 3. Ganancias provenientes de la enajenación de derechos representativos de capital y otros derechos de exploración, explotación o similares; 4. Exploración, explotación, transporte y comercialización de recursos naturales no renovables; 5. Loterías, rifas y similares. Adicionalmente, no se aplicará factores de ajuste a las actividades sujetas a impuesto a la renta único, y tampoco a las actividades acogidas al régimen impositivo simplificado°.*

6.3.3. Caso sub judice.- Esta Sala en su reiterada jurisprudencia, ha considerado que, en casos como el presente se debe en primer término pronunciarse si, el recurso de revisión en contra de un acto firme o ejecutoriado, se encuentra debidamente sustentado en una de las causales previstas en el art. 143 del Código Tributario. En el caso, del estudio del escrito del recurso de revisión, se desprende que la compañía BISERVICSA lo propuso con fundamento en la causal 1ra. de dicho artículo ^apor errores de hecho y de derecho° evidenciados en la Liquidación de pago dentro del proceso determinativo iniciado por el SRI; sin embargo, la **pretensión concreta** se contrae a: *“Con los*

antecedentes expuestos, solicito Señora Directora General del Servicio de Rentas Internas que, una vez aceptado el Recurso de Revisión, previo el informe jurídico correspondiente, se revise la Liquidación de Pago No. 09201806500498555, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014, respectivamente por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, y en su lugar se dicte un nuevo acto de determinación tributaria, aplicando para el efecto los factores de ajuste en procesos de determinación de Impuesto a la Renta, acorde a la regulación expresada en la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00094, correspondiente al año 2014.° (negrillas y subrayado son del original).

6.3.4. Sobre esta pretensión, en Resolución Nro. 917012020RREV000063, notificada el 11 de septiembre de 2020 y suscrita por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, resuelve: *“**ggg)** Dentro de las actividades económicas del contribuyente, la venta de propiedades, planta y equipos no corresponde a su giro del negocio, por lo tanto dicho ingreso no se considera para la aplicación del factor de ajuste señalado en la Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000049. **hhh)** Cabe recordar que sobre la base de la potestad facultativa de revisión por parre de la Administración Tributaria, se revisó el contenido íntegro de la Liquidación de Pago No. 09201806500498555 por diferencias en la declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014, y se observó que fue aplicado un factor de ajuste de 30% al total de ingresos establecidos por la Administración Tributaria, existiendo un error en la aplicación de la Resolución No. NACDGERCGC17-0000345, conforme lo señalado en el literal precedente, y en uso de la facultad oficiosa se procede a corregir lo efectuado en el acto recurrido. **iii)** Por lo expuesto y considerando lo señalado en el artículo 3 de la Resolución No. NACDGERCGC19-00000049, en el cual indica que se aplicará el factor de ajuste a los ingresos de cada actividad económica, se establece la utilidad gravable correspondiente al ejercicio fiscal 2014, de la siguiente forma: (¼)° (subrayado es de esta Sala).*

6.3.5. Es de anotar que, en el cuadro Nro. 12 de la Resolución que se analiza, el factor de ajuste que se aplica a las ^a actividades de proyectos de servicios petroleros° corresponde justamente al reclamado por la empresa, es decir el DIECISIETE PUNTO TREINTA Y NUEVE POR CIENTO (17.39%), pero de acuerdo al razonamiento del acto impugnado, no se incluye en el rubro de ingresos la utilidad en la venta de propiedades, planta y equipo. Es en base de lo expuesto que RESUELVE: *“MODIFICAR el contenido de la Liquidación de Pago No. 09201806500498555 por diferencias en la declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014, dictada por la Dirección Zonal 8°.*

6.3.6. Por tanto y en conclusión, se puede apreciar que se aceptó la pretensión de la empresa BICERVICSA cuando la Directora General del SRI, admitió el error de la Liquidación de Pago No. 09201806500498555 y acepta el factor de ajuste del 17.39% reclamado en su recurso de revisión;

fueron aplicados en la sentencia los arts. 1, 3 y 5 de la Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000049 y art. 275 del Reglamento para la aplicación de la LRTI, y la sentencia recurrida dictada por el Tribunal de instancia procedió conforme a derecho, y no procede el caso 5 del art. 268 del COGEP por una supuesta ^a falta de aplicación^o de dichas normas.

7.- Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, Provincia del Guayas, el 10 de diciembre del 2021 en el proceso No.09501-2020-00392.

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.

El recurso se interpuso por los casos 2 y 5. El primero por 2 tipos de deficiencia motivacional insuficiencia (fáctica y normativa) y apariencia este bajo el tipo de vicio motivacional de incoherencia lógica. Esta sala casacional observa que la sentencia recurrida cumple con el estándar de suficiencia y argumentación mínima (sentencia 1158/21 de la CC), por lo cual se considera que no procede el cargo. Respecto al caso 5 tampoco prospera porque la resolución dictada en el recurso de revisión acoge la pretensión concreta de la empresa para que se revise el acto firme o ejecutoriado (Liquidación de pago) por tanto no cabe su reconsideración.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CONJUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL



FUNCIÓN JUDICIAL

240343498-DFE

Juicio No. 09501-2021-00163

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

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 28 de agosto del 2024, las 10h43. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la Jueza Nacional Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, Dr. Diego Patricio Gordillo Cevallos, Juez Nacional y Dr. Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No.09501-2021-00163.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El señor Álvaro Andrés Orellana Beltrán, en calidad de procurador judicial de la compañía IMPORPOINT S.A. sustituto de GARPLUS S.A. (residente uruguayo), interpuso acción de impugnación en contra de la Resolución No. 109012020RREC447868 de 8 de diciembre de 2020 emitida por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, y mediante la cual se negó el reclamo administrativo presentado en contra del Acta de Determinación No. 09202024900302577 en la cual se estableció una diferencia por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2017.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, se estableció el objeto de la controversia en los siguientes términos: *“ESTABLECER si es procedente y ajustada a derecho la glosa impugnada en este juicio, establecida en la Acta de Determinación por impuesto a la renta del año 2017 de la ahora parte Actora y que fuera ratificada por la Resolución impugnada en esta causa, y las consecuencias jurídicas pertinentes.”*

1.3. Mediante sentencia dictada el 26 de enero del 2022, las 12h06, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, se resolvió *“declarar con lugar la demanda presentada por la compañía IMPORTPOINT S.A., representada por el Ab. Álvaro Andrés Orellana Beltrán, en su calidad de Procurador Judicial del representan legal de dicha compañía; en contra, de la Resolución Administrativa No. 109012020RREC447868 notificada el 08 de diciembre de 2020 y suscrita por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, mediante la*

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

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

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

cual se negó el reclamo administrativo presentado contra la Acta de Determinación No. 09202024900302577 y declara la invalidez jurídica de la Resolución impugnada en este juicio y de su antecedente la Acta de Determinación No. 09202024900302577.°

1.4. El procurador fiscal de la Administración Tributaria, interpone recurso de casación (fs. 412 a 421), en contra de la sentencia del 26 de enero del 2022, las 12h06, con fundamento en el **caso cuarto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior), el cual fue calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 21 de abril del 2022, a las 11h13 y remitió el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 23 de octubre de 2023 a las 15h53 dictado por la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño en su calidad de Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dispuso que el recurrente aclare y complete su recurso de casación, hecho lo cual, mediante auto de 7 de noviembre de 2023, las 15h26, se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por la parte **demandada** esto es, por, la **falta de aplicación** del artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos que identifica con el precepto jurídico de valoración de la prueba en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica, que condujo a la equivocada aplicación del artículo 4.1 letra a) de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 22 de enero del 2024, a las 16h24, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el

Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, 14h00, mediante oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024 de 1 de julio de 2024, suscrito por el doctor José Suing Nagua quien al haber sido designado presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como Juez de la Sala de lo Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, con los mismos deberes y atribuciones que el titular.

3.- Validez procesal

De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el jueves 25 de julio del 2024, a las 11h00. Al no llegar a una decisión luego de las deliberaciones del caso, se suspende el pronunciamiento oral para el día martes 27 de agosto de 2024, a las 10h40 en la que se dio a conocer la decisión.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. La abogada Janneth Jacqueline Córdova Moreno, en calidad de Procuradora Judicial de los señores Nelson Leonel Valencia Rivera y Diana Margarita Aguilar León, en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo, sostiene que en la sentencia se ha incurrido en el caso 4 del art. 268 del COGEP, con el siguiente argumento:

4.1.1. Señala que el recurso se plantea por la falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba contenidos en el art. 164 del COGEP, en específico ^aLa prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos.^o Expone que la disposición jurídica contenida en dicha norma manda a que la prueba deba ser apreciada en su conjunto de

acuerdo con las reglas de la sana crítica, siendo de esta última la lógica y la experiencia del juzgador para establecer que una prueba lo lleva a dar por cierta una determinada alegación realizada por cualquiera de las partes en el proceso. Adicionalmente, el art. 161 del COGEP establece que la conducencia de la prueba consiste en la aptitud del contenido intrínseco para demostrar para demostrar los hechos manifestados por las partes. En este contexto, se observa que el precepto de valoración de prueba (sana crítica) conlleva la necesidad de que el juez deba analizar la prueba de forma lógica y que, a partir de la revisión que haga de la misma, se verifique la real ocurrencia de los hechos que las partes han pretendido demostrar. Dicho eso, en la sentencia recurrida se observa que el Tribunal A quo no valoró la prueba aportada con la sana crítica, por cuanto no apreciaron en forma lógica que los tiempos calculados por el perito CPA Jurado no estaban correctamente contados; con ello afirma que la falta de aplicación del art. 164 del COGEP, ocasiona una vulneración a los intereses de la Administración Tributaria, pues, basó su decisión únicamente en el contenido de un informe pericial presentado por la parte actora, dejando en indefensión al SRI, puesto que, respecto a la residencia fiscal del Sr. Isidro Romero Carbo el perito concluye que el mencionado beneficiario cumplió con la condición prevista en el literal a) del art. 4.1. de la Ley de Régimen Tributario Interno, esto es, haber permanecido un total de 185 días (incluyendo ausencias esporádicas) en Ecuador entre 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017. Expone que dentro del cuadro No. 17 del informe pericial del perito CPA Andrés Jurado Vizñay, se observa un análisis de las entradas y salidas del país en el ejercicio económico 2017, utilizando como base los extractos de movimientos migratorios del señor Isidro Perfecto Romero Carbo, producto de la información proporcionada por el Sistema Migratorio Ecuatoriano (SIMIEC) que constan en los numerales 26.1.10.7 y 26.1.10.9 del acto administrativo impugnado. Continúa señalando que, el análisis del perito únicamente toma como base los movimientos migratorios correspondientes al ejercicio fiscal 2017, y como sustento jurídico el art. 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno que establece cual es el ejercicio impositivo de impuesto a la renta. De la revisión del cuadro se puede observar que el perito comete errores en el análisis y posterior conteo de la permanencia en Ecuador del Sr. Isidro Romero Carbo, incluidas las ausencias esporádicas. Enfatiza que en el referido informe pericial realiza conteo de los días de permanencia del señor Romero Carbo, toma en cuenta los 20 días, calculando entre el arribo del 05/05/2017 y el 31/05/2017, situación que fue detallada en la contestación a la demanda. Sin embargo, se debe tener en cuenta que desde la salida de fecha 11/05/2017 hasta el arribo de fecha 12/07/2017 han transcurrido 63 días (21+42). Por lo tanto, el Tribunal debió considerar 21 días, que se encuentran dentro de los 63 días, como ausencia no esporádica. Continúa señalando que no se puede tomar en consideración como ^aausencia esporádica^o los 20 días porque no existe registro del Sistema de Movimientos Migratorios sobre el arribo o salida del señor Romero Carbo, el 31 de mayo del 2017. Adicionalmente, siguiendo la lógica de los movimientos migratorio, si en la fecha 11/05/2017 se encuentra registrada una salida

del país lo lógico sería que el 31/05/2017 se encuentre registrado un arribo, sin embargo, esto no es compatible con la siguiente fecha (12/7/2017) donde sí se encuentra registrado un arribo del Sr. Isidro Romero Carbo al país, por lo que se debe tomar en cuenta los 63 días como ausencia ^a no esporádica°. Por lo tanto, si restamos, los 21 días que el perito suma equivocadamente a los días de permanencia en el país, resulta un cómputo en el ejercicio en el ejercicio fiscal 2017 (periodo comprendido entre el 1 de enero y 31 de diciembre) de $185-21=164$ días. En tal virtud y de conformidad con lo establecido en el literal a) del art. 4.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno el Sr. Isidro Romero no cumple con la misma. Continúa sustentando su cargo, afirmando que como consecuencia de la falta de aplicación del precepto de valoración de la prueba establecida en el art. 164 del COGEP, el Tribunal realizó una equivocada aplicación de normativa tributaria de forma indirecta esto es del literal a) del Art. 4.1 de la LRTI, pues el presupuesto de dicho artículo no guarda congruencia con la prueba valorada, en cuanto a considerar a una persona como residente fiscal. Continúa señalando que si el Tribunal hubiera aplicado las reglas de la sana crítica en cuanto a la lógica al momento de valorar la prueba pericial del actor hubiera llegado a la conclusión de que el señor Romero Carbo no permaneció en el país más de 183 días en un mismo ejercicio fiscal por lo cual mal puede aplicarse lo dispuesto en el literal a) del art. 4.1. citado, sin embargo, el Tribunal acogió como válida la pretensión del actor. Concluye señalando que la Sala al no valoraren su totalidad nuestra prueba legalmente admitida; dejó de aplicar el precepto jurídico contenido en el art. 164 del Código Orgánico General de Procesos, por cuanto no se pronunció sobre sí las mismas reunían los requisitos de utilidad, pertinencia y conducencia a efectos de comprobar las afirmaciones de la Administración Tributaria y despejar las dudas originadas en razón de los puntos de la controversia fijados en este juicio; transgrediendo lo expuesto en el último inciso del precitado artículo, por cuanto al ser medios probatorios actuados y presentados a juicio, tenían la obligación de expresar en su resolución la valoración de todo su contenido, lo cual evidentemente no ocurre.

4.2 Contestación al recurso de casación por la parte actora. La parte actora da contestación al recurso de casación admito en los siguientes términos: El art. 164 del COGEP, en sí mismo no constituye una norma sustantiva que, de manera expresa, contenga un precepto jurídico aplicable a la valoración de una prueba específica, habida cuenta que se trata de una norma general que no especifica la determinación de una prueba que se haya violado; razón suficiente para desechar el cuestionamiento del recurrente. La realización del control de legalidad sobre los preceptos jurídicos de valoración de la prueba, merece que estos se encuentren expresamente identificados. En el presente caso, el Director Zonal 8 del Servicio, de Rentas Internas se refiere a la falta de aplicación del segundo inciso del artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos; norma que, lejos de contener preceptos sobre la apreciación de la prueba, manda a los juzgadores a quo a apreciarla conforme a las

reglas de la sana crítica racional. Bajo esta cuarta causal debe analizarse si la prueba ha sido ilegal, arbitraria o impertinente; o, si su valoración ha sido en contra de la sana crítica o si ha sido absurda dicha valoración. Las reglas contenidas en el artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos no se refieren a ninguno de estos casos. En consecuencia, estas disposiciones no pueden servir de fundamento a la Administración Tributaria para interponer el recurso de casación al amparo de la causal cuarta. No obstante, lo indicado en párrafos precedentes, a continuación, después de transcribir la parte medular del considerando 7 de la sentencia de instancia que contiene el análisis de valoración del tribunal distrital, señala que confrontado con los argumentos del recurrente, se advierte que sus cuestionamientos no tienen asidero, pues, se desprende con claridad suficiente que el tribunal de instancia sí realizó la correspondiente valoración conjunta de la prueba actuada por las partes, en aplicación expresa del artículo que se dice no aplicado; en consecuencia, mal se puede argüir que existe falta de aplicación de la norma, cuando existe valoración. No se cumple, en consecuencia, el error de derecho aducido por la autoridad tributaria, por lo que al no prosperar aquel, ustedes, señores jueces, no pueden proceder al análisis de los demás elementos que configuran este yerro, pues sería inoficioso hacerlo, al no existir error de derecho, que es el que naturalmente da paso a que se analice el fondo del yerro contenido en el caso cuarto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos. Sin perjuicio de lo anterior, también importa considerar que el argumento de la Administración Tributaria se centra estrictamente en la objeción que ella hace ante el hecho de que los jueces de instancia hayan acogido de manera favorable el informe del CPA. Andrés Jurado Vizhñay, específicamente, la forma en que el perito realizó el cómputo del periodo de permanencia del señor Isidro Romero Carbo en el país para la determinación de su residencia fiscal. Así pues, se observa que el recurrente realiza una serie de alegaciones de cuya lectura se verifica que su verdadera pretensión es que se analicen temas de mera legalidad que ya fueron discutidos y resueltos por el tribunal a quo, pues, pretenden que se revisen nuevamente las pruebas actuadas en instancia, por encontrarse inconforme con los hechos probados y aceptados en el juicio de instancia; cuestión que, conforme lo determina el quinto inciso del artículo 270 del Código Orgánico General de Procesos, escapa al control del tribunal de casación, pues, no le es permitido alterar el valor probatorio ni modificar su grado persuasivo. Sobre este punto, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario ha reiterado el criterio en cuanto a que los asuntos atinentes a la calificación de hechos y la apreciación de la prueba no corresponde ser conocidos en casación, por ser aquella una atribución del tribunal a quo. En el caso sub júdice, el recurrente con una argumentación confusa sobre la supuesta falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, pretende que se vuelvan a revisar los elementos probatorios que ya fueron analizados por los jueces de instancia. En igual sentido, se ha pronunciado la Corte Constitucional, como órgano máximo de interpretación en esta materia, en un sinnúmero de precedentes. (sentencias constitucionales No. 001-13- SEP-CC y 129-14-SER-CC).

Conforme lo ha expuesto la doctrina y la jurisprudencia del caso, no puede ser objeto del recurso de casación la calificación de cuestiones de hecho, de justicia o injusticia, de mejor o de peor apreciación de las pruebas actuadas; estando, incluso, expresamente prohibido por mandato del cuarto inciso del ya invocado artículo 270 del Código Orgánico General de Procesos: No procede el recurso de casación cuando de manera evidente lo que se pretende es la revisión de la prueba. Con las afirmaciones efectuadas por el SRI y que transcribe denotan la inconformidad del recurrente sobre el examen de apreciación probatoria del tribunal a quo, dejando en claro, que la verdadera intención del casacionista es que se vuelva a analizar el mencionado informe pericial y cambiar el valor probatorio o grado persuasivo del mismo, afirmación que la efectúa transcribiendo un fragmento del recurso del SRI. Finalmente, expresa que otro groso error que se evidencia de la construcción de la proposición jurídica del caso cuarto por parte del recurrente; y, es que, según se indica expresamente, como consecuencia del supuesto yerro en la valoración probatoria, el casacionista ha identificado como norma sustantiva que se habría afectado, la contenida en el literal a) del artículo 4.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin embargo, transcribiendo algunos apartados del recurso de casación señala identifica que, por una parte, se alega aplicación indebida de dicha norma; pero, a su vez, aduce que existiría la falta de aplicación de la misma: Imprecisiones como las ya señaladas, permiten colegir que el SRI no ha cumplido con su obligación de fundamentar correctamente el recurso casación, conforme la técnica jurídica lo requiere, ya que, en la estructura formal del recurso (escrito de complementación y aclaración), acusa la transgresión del señalado literal a) del artículo 4.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno por falta de aplicación, pero, en su fundamentación, el recurrente dirige sus argumentos en torno a la falta de aplicación de esta misma disposición legal. Sobre lo expuesto cabe destacar que, para la procedencia del recurso de casación, no sólo se requiere cumplir ciertas exigencias formales, sino que, por la naturaleza propia del recurso, es necesario que la fundamentación sea clara, precisa y razonada; siendo así, cuando se exige el requisito de establecer los fundamentos en que se apoya el recurso, se debe hacer una explicación inequívoca del motivo o causa de la infracción acusada. Con lo dicho considera que, al ser el recurso de casación extraordinario y formalísimo por su naturaleza, la determinación inequívoca del vicio resulta, por lo tanto, indispensable para delimitar la actividad jurisdiccional del tribunal de casación que conoce del proceso, por cuanto no está permitido a los jueces ad quem suplir los argumentos que no han sido alegados, o de haberlo hecho, fueron deficientemente argüidos. Esta era una obligación que recaía exclusivamente sobre el recurrente. Consecuentemente, las características del recurso de casación, formalista, riguroso y técnico, obligan a ustedes, señores jueces, a desecharlo por incumplimiento del requisito de fundamentación previsto en el numeral 4 del artículo 267 del COGEP. Por lo que solicita se rechace el recurso de casación.

5.- Problema Jurídico

Determinar si conforme el recurso de casación planteado por la autoridad demandada, la sentencia incurre en el caso 4 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos esto es la **falta de aplicación** del artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos, la prueba deberá ser valorada en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica, lo que condujo a la equivocada aplicación del artículo 4.1 letra a) de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

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

^a Art. 268.- Casos. (1/4). 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto.^o

6.2. Precedentes doctrinarios.- El caso 4 conforme señala el autor Santiago Andrade Ubidia, en la obra ^aLa Casación Civil en el Ecuador^o, Andrade & Asociados, Fondo Editorial, Quito-2005, p. 150, señala que este caso:

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

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

casación puede revisar la apreciación probatoria que los jueces de instancia hayan realizado de la prueba, si al hacerlo han violado los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba.

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

Código Orgánico General de Procesos

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

Ley de Régimen Tributario Interno.

^a Art. 4.1.- Residencia fiscal de personas naturales. - *Serán considerados residentes fiscales del Ecuador, en referencia a un ejercicio fiscal, las personas naturales que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones: a) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo período fiscal.°*

6.4. Caso sub judice a resolver. ± El recurrente señala que en la sentencia se advierte el vicio de falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración probatoria (valoración de prueba en conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica), por cuanto no se apreció de forma lógica que los tiempos calculados por el perito CPA Andrés Jurado no estaban correctamente contados, informe pericial sobre el que basó su decisión el tribunal de instancia a fin de justificar la existencia o no de la residencia fiscal ecuatoriana del señor Isidro Perfecto Romero Carbo en el ejercicio fiscal 2017, beneficiario efectivo de la utilidad por la enajenación del 40% de acciones u otros derechos representativos de capital de del que es objeto de verificación del cumplimiento tributario (renta) de la compañía IMPORPOINT S.A.(residente en Ecuador); sustituto de GARPLUS S.A.(residente en Uruguay), compañía sobre la que el SRI procedió con la verificación de cumplimiento de obligaciones fiscales, análisis para el cual se considera:

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

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

i) Es argumento esencial del recurso de casación por este caso, es que, en la sentencia, el juzgador basó su decisión en el informe pericial presentado por la parte actora, mismo con el cual el perito concluye que el mencionado beneficiario cumplió con la condición para ser considerado residente fiscal en el Ecuador, al haber permanecido 185 días (incluyendo ausencias esporádicas), sin emitir pronunciamiento alguna de la prueba practicada por el SRI, misma que fue admitida en audiencia preliminar, incurriendo así en la infracción del art. 164 del COGEP, falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración probatoria, en cuanto a que el juez debe valorar la prueba en conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica, por lo cual cumple con este requisito.

ii) Sobre el medio de prueba que acusa dicha violación se refiere al informe pericial presentado por la actora del CPA Andrés Jurado, con el cual justificaba la residencia fiscal del señor Romero Carbo, del cual se observa que para su cómputo se ha considerado como ausencias esporádicas 21 días que la administración la estableció como no esporádicas, por lo que también se ha cumplido con este requisito.

iii) Sobre la demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración de los medios de prueba respectivo, para mejor resolver, es importante recurrir al fallo de instancia; a partir del acápite 7.7. en los que se señala: *"7.7.1) Con fecha 05 de mayo de 2017 la compañía GARPLUS S.A., con domicilio en Uruguay, cedió a título oneroso la totalidad de las acciones de IMPORPOINT S.A. que mantenía a su nombre y realizó dicha cesión a favor de las compañías CORPORACION FAVORITA C.A.; AHUACHAPAN INVESTMENT CORPORATION y VUDSE INVESTMENT S.A. e IMPORPOINT S.A. informó dicho particular al Servicio de Rentas Internas mediante las correspondientes declaraciones informativas.- 7.7.2) La Administración*

Tributaria con fundamento en el art. 39 de la LRTI estableció en contra de IMPORPOINT S.A. una glosa por concepto de Impuesto a la Renta del 2017 por la enajenación de acciones u otros derechos representativos de capital ocurrida en dicho ejercicio fiscal.- 7.7.3) Tal como consta en los formularios 119 presentados ante el SRI al momento de la transferencia de las acciones y que fueron parte de las pruebas documentales practicadas en la audiencia de juicio por la parte Actora, el beneficiario efectivo de las tres transferencias de acciones fue el señor ISIDRO PERFECTO ROMERO CARBO, de nacionalidad ecuatoriana.- 7.7.4) En el ejercicio fiscal del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017 el señor ISIDRO PERFECTO ROMERO CARBO, de nacionalidad ecuatoriana, permaneció en el Ecuador por más de 183 días (185 días), tal como se verifica del literal C) de las conclusiones del informe pericial (hoja 82 vuelta) practicado como prueba por la parte Actora, prueba a la cual no se opuso ninguna prueba de igual característica, con lo cual se tiene acreditado el requisito exigido por el literal a) del artículo 4.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.- 7.7.5) En mérito de lo antes señalado se acoge la alegación de la parte actora y se declara como improcedente y no ajustada a derecho la resolución impugnada en el presente caso y su respectivo antecedente la Acta de Determinación N°09202024900302577.º (El subrayado nos corresponde).

iv) Previo a verificar lo alegado por el SRI, esta Sala de Casación, observa que la glosa levantada se ha justificado en el hecho de que el señor Isidro Perfecto Romero Carbo (beneficiario efectivo), no ha podido justificar que ha permanecido en el Ecuador más de 183 días calendario consecutivos o no, en el ejercicio fiscal determinado, año 2017 (numeral 26.1.10.21); lo cual se constata conforme se señala del acto impugnado y de las aseveraciones efectuadas por el procurador fiscal en el recurso de casación, con la información proporcionada por el Sistema Migratorio Ecuatoriano (SIMIEC), lo cual no se ha controvertido en el proceso judicial. (El resaltado nos corresponde).

v) Revisado el análisis efectuado por los juzgadores de instancia, se tiene que en la sentencia al contrastar lo afirmado por el SRI en cuanto al cómputo de los días de residencia en el Ecuador del beneficiario efectivo, incluyendo las ausencias esporádicas, considera acoger las conclusiones emitidas por el perito de la parte actora, quien en contraposición y con base en los datos emitidos en el acto impugnado afirma que el señor Isidro Perfecto Carbo Romero es residente ecuatoriano pues ha permanecido en el Ecuador (185 días); y es ante esta conclusión que, los jueces de instancia enfatizan que el ente de control tributario no ha presentado una prueba de iguales características. Es justamente en este parte que se desvirtúa la alegación del recurrente de que la prueba no ha sido valorada en su conjunto, pues en ejercicio exclusivo de la valoración de los medios de prueba por parte de los jueces, ante la afirmación efectuada por el auxiliar de la administración de justicia, consideraron necesario para la formación del elemento de convicción que, el SRI debía presentar una prueba que permita al

Tribunal descartar las conclusiones del perito Jurado, a fin de verificar si la glosa por concepto de impuesto a la renta se ajusta a derecho, lo cual constituye el objeto de la controversia. Se advierte en consecuencia que, se ha efectuado la valoración de toda la prueba, cumpliendo con el precepto de hacerlo en su conjunto.

vi) Ahora bien, en cuanto al valor probatorio dado al referido informe pericial, del cual se acusa la violación de las reglas de la sana critica (lógica y experiencia), esta Sala advierte que, lo cuestionado son los días computados como ^aausencias esporádicas^o, sin embargo, el argumento del su recurso de casación es que, desde la salida de fecha 11/05/2017 hasta el arribo de fecha 12/07/2017, se han incorporado 21 días como ausencia esporádica, lo cual constituye ilógico para el SRI, con sustento en que respecto de esos días no existe registro del Sistema Migratorio sobre el arribo o salida del país del beneficiario efectivo de las utilidades por la enajenación de las acciones y derechos representativos de capital y que si el perito no los hubiera considerado como ausencia no esporádica, en el periodo comprendido entre el 1 de enero y 31 de diciembre de 2017, daba un total de 164 días de permanencia y no de 185 como ha afirmado en su informe pericial, lo cual en sus palabras constituye en un error del informe pericial. (el resaltado nos corresponde). Aún si esta Sala, considerara el argumento de la Administración Tributaria recurrente, se observa que, en el informe pericial a fs. 81 del expediente, en el que se detalla el ^aCuadro 17^o denominado Recuento de días de permanencia en el periodo fiscal 2017 de Isidro Perfecto Romero Carbo^o, al pie de este textualmente dice *"[ii] En el registro de los movimientos migratorios no se menciona origen ni destino dentro del lapso del 31 de mayo al 11 de julio del 2017; sin embargo, los movimientos migratorios que pudieran generarse en dicho periodo son considerados como no esporádicos al tener una permanencia fuera del país mayor a 30 días."* Es decir, ante la evidente ausencia de verificación del movimiento migratorio por parte del órgano de control SIMIEC, el Tribunal de Jueces de instancia resuelven aceptar el informe pericial, pues no se tiene una prueba que desvirtúe las conclusiones de este, pues correspondía al SRI verificar dicha información (tipo de movimiento) a fin de que los jueces en instancia puedan descartar el referido informe. Con lo aquí analizado, no se observa que los jueces hayan actuado sin lógica, pues de conformidad con el art. 311 del COGEP, la carga de la prueba de los hechos o actos del contribuyente corresponde a la administración, en consecuencia, si el SRI afirma que el señor Romero Carbo, no es residente fiscal ecuatoriano, debió justificar sus afirmaciones en juicio, lo cual como lo señala en sentencia, no ha sucedido, por tanto la valoración hecha por el Tribunal de instancia es lógica, por tanto, no se observa el cumplimiento del tercer requisito.

vii) Lo manifestado por el procurador fiscal de la administración tributaria y por lo cual considera ilógico el cálculo efectuado por el perito, no constituye en sí un vicio de precepto jurídico de

valoración probatoria que transgreda las reglas de la sana crítica, pues éste se refiere a las incorrecciones, defectos e injusticias que el Tribunal de instancia incurre al momento de valorar la prueba, y en este caso al valor que le otorga al informe pericial en la formación del elemento de convicción, en efecto, el perito afirma en su conclusión que la *“Administración Tributaria ha tomado erróneamente como días de permanencia del señor Isidro Perfecto Romero Carbo en el país, durante el ejercicio fiscal, un total de 173 días frente a un total de 185 días de permanencia incluyendo las ausencias esporádicas (1/4)”*. Lo afirmando por el juzgador guarda coherencia entre la prueba practicada y el razonamiento jurídico en la valoración de los hechos y su conclusión jurisdiccional, la cual se advierte, no es absurda o arbitraria, condiciones que, cabe señalar, no han sido identificados en el recurso de casación, lo cual hace deficiente su proposición.

viii) Finalmente, esta Sala deja sentado que aun cuando este caso se circunscribe al análisis de la producción de la prueba, el recurso de casación no alcanza para efectuar un pronunciamiento en base a una alegación que corresponde a ser considerada en instancia, pues señalar que el informe pericial ha sido emitido con error por la fijación de las ausencias esporádicas, constituye un ejercicio de apreciación de la prueba y no un análisis de los preceptos jurídicos aplicables a la misma prueba. En síntesis, lo actuado por el Tribunal de instancia no denota la falta de valoración de los medios de prueba denunciados por no haberlo hecho en su conjunto y atendiendo a las reglas de la sana crítica (art. 164 del COGEP); el hecho de que la conclusión no se ajuste a los intereses del recurrente, no significa que se haya incurrido en el vicio denunciado en el presente recurso y a lo que este Tribunal de casación se limita a verificar; más aún cuando lo sostenido por el procurador fiscal ni siquiera corresponde al contenido del acto impugnado, pues en este último se habla de 173 días y en su argumento de casación se refiere a 164 días de permanencia en el Ecuador, lo cual constituye en una evidente inconsistencia que desvirtúa aún más la presunción de legalidad de la resolución impugnada. Por lo cual no se cumple este tercer requisito.

6.4.3. En virtud de que no se ha cumplido con el requisito de la demostración lógica jurídica en que se ha transgredido la norma de valoración del medio probatorio en el test de aplicación de esta causal utilizado por esta Sala de Casación, tampoco se cumple el efecto *“carambola”* que como último requisito se ha señalado en el caso 4 del art. 268 del COGEP, pues si bien el recurrente ha señalado que se ha ocasionado la equivocada aplicación del literal a) del art. 4.1 de la LRTI, pues al no superar que se ha incurrido en el vicio de valoración probatoria analizado en el acápite anterior, no permite establecer si por esa infracción, aquellas normas de naturaleza sustantiva se transgredieron.

7.- Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, Provincia del Guayas, el 26 de enero del 2022 en el proceso No.09501-2021-0163.

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 caso 4 presentado por la administración tributaria, por la valoración de la prueba en conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica (lógica y experiencia) toda vez que ha formulado la infracción con base en un error en el informe del perito, en cuanto para contabilizar los días de permanencia para fijar la residencia fiscal del beneficiario efectivo, se ha reconocido como ausencia esporádica, lo que la administración ha señalado como ausencia no esporádica, respecto de lo cual el Tribunal de instancia ha señalado no se ha practicado prueba de igual características que la constante en el informe pericial.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
CONJUEZ 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

MG/XX

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.