

REGISTRO OFICIAL[®]

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO:**

**SENTENCIAS, RESOLUCIONES,
JUICIOS Y AUTOS**

R 81, R 82, R 83, R 84



224407115-DFE

Juicio No. 17510-2021-00084

Resolución nro. 81-2024

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

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO

TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 16 de febrero del
2024, las 16h38.

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los vicios invocados, ha concluido que: **(i)** el Tribunal ha abordado las alegaciones relevantes de las partes y ha justificado las razones por las que concluye que debía respetarse el valor consignado por el actor como utilidad gravable, en su declaración de contribución solidaria, en función de un posterior trámite de remisión de intereses y de la interpretación del alcance que los jueces le dan a la disposición general tercera de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, por lo que, independientemente de la corrección o incorrección de la decisión, es improcedente el cargo de falta de motivación planteado; **(ii)** el art. 94.2 del Código Tributario, cuya inaplicación censura el recurrente bajo la causal quinta, no incide en la decisión, por lo que también se rechaza dicho cargo

VISTOS: La abogada Jhosselyn Micaela Paredes, procuradora fiscal debidamente legitimada por la autoridad demandada del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 3 de marzo de 2022, las 8h31, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2020-00084 propuesto en contra del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- “[...] establecer si es procedente la impugnación de la parte actora, en el sentido de que deje sin efecto la resolución número DZ9-RECRREC20-00000017-M de 2 de diciembre de 2020 y su antecedente, la liquidación de pago número 17202006500292566 de 17 de

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

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

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

febrero de 2020, por haber caducado la facultad determinadora de la administración tributaria; y, subsidiariamente, se declare improcedente la obligación tributaria determinada por carecer de fundamento legal y real, por no haberse producido los elementos del hecho generador y por ser ajena a la realidad económica.”.

1.2. Fallo impugnado.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el juicio objeto del recurso resolvió: “**ACEPTAR** la demanda presentada por el señor Nelson Aníbal Vargas Serrano en calidad de representante legal del **CONSORCIO PETROBELL S.A. - GRANTMINING S.A.**, en consecuencia, por haberse verificado la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria, se deja sin efecto legal ni valor jurídico alguno a la resolución número DZ9-RECRREC20-00000017-M notificada el 2 de diciembre de 2020, emitida por el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, por concepto de contribución solidaria sobre las utilidades; así como su antecedente.- Por cuanto la parte actora, al amparo de lo dispuesto en artículo 324 del COGEP, caucionó el 10% de la cuantía mediante la garantía bancaria número B144323 del Banco Pichincha a favor del Servicio de Rentas Internas, por una suma de \$ 30.892,28 USD (foja 216), en virtud de lo resuelto en esta sentencia y al mandato de penúltimo inciso de la referida norma, se cancela dicha caución, y dejando copias en el proceso, se dispone desglosar la misma a la defensa técnica de la parte actora.- Sin costas ni honorarios que regular.”.

1.3. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 9 de mayo de 2022, las 14h01, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP.

1.4. Admisión: En auto de admisión de 19 de junio de 2023, las 8h52, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, admite el recurso de casación por el **caso quinto** del artículo 268 del COGEP por el vicio de **falta de aplicación** del artículo 94.2 del Código Tributario; y, por el **caso segundo** del artículo 268 del COGEP acusa la **falta de coherencia** lógica entre las premisas y la conclusión, establece como normas infringidas los artículos: 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República y 273 del Código Tributario.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el sorteo de 3 de octubre del 2023, las 11h41, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la

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

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

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

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Para fundamentar el **caso quinto** del artículo 268 del COGEP, respecto de la falta de aplicación del artículo 94 numeral 2 del Código Tributario, la institución recurrente señala que es evidente que la

norma invocada es aquella que hace referencia a la extensión del plazo de la caducidad de la facultad determinadora a un periodo superior, a raíz de que la contribuyente no ha declarado en todo en parte el tributo. Que, al verificar los hechos ocurridos dentro de la causa se puede encontrar que la actora habría realizado una declaración original del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015 y con posterioridad realizó una declaración sustitutiva en la cual incluyó un valor de cero y con posterioridad realizó una segunda declaración sustitutiva en donde en la casilla 835, utilidad gravable, registra un valor de USD. 3 428.924,27 siendo que la Administración determinó como utilidad gravable un valor de USD. 6 374.602,79 lo cual habría causado una repercusión directa en la utilidad gravable del ejercicio y por consecuencia se habría incrementado el valor de la contribución solidaria sobre las utilidades como consta dentro de la Liquidación de Pago No. 17202006500292566.

4.2. Que, es evidente que correspondía verificar el análisis efectuado por la Administración Tributaria, el cual considera como punto de partida la existencia de una declaración del impuesto original y una que lo sustituye completando la composición del impuesto. Solo considerando el mismo punto de partida de la Administración (declaración original incompleta y declaración sustitutiva que la completó) la Honorable Sala, podría haber aplicado la norma que en este momento se está alegando como no aplicada en la sentencia. Que, a pesar del punto de partida establecido en el párrafo anterior, en el cual la actora incrementó significativamente el rubro de ingresos dentro de su declaración del periodo fiscal analizado, como consecuencia directa y automática se verificó un incremento en la utilidad del periodo fiscal analizado. De esta manera se incrementó un aumento en la contribución solidaria sobre la cual no se ha cancelado los valores correspondientes al Estado, a pesar de estar respaldados en una declaración vinculante y definitiva, no se dispuso mediante sentencia que cancelen los valores glosados por la Administración.

4.3. Que, considerando la existencia de una declaración original en base a la cual se canceló la contribución de las utilidades, en lugar de emplear para el cálculo los valores consignados dentro de la declaración sustitutiva, o corregirlos a futuro una vez se verificó su cambio. Así, como se expresó dentro del considerando 13 al 34 de la sentencia recurrida, lo cual generó la falta de aplicación del numeral segundo del artículo 94 del Código Tributario en la parte determinante del fallo. Que, la falta de observancia del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario en la sentencia impugnada es determinante para esclarecer la *litis*, y conllevó a efectuar un análisis distinto de la conjunción de las pretensiones y excepciones de las partes, pues los hechos contraídos a esta causa ameritaban la aplicación de la norma pertinente, en la cual la misma actora, a través de una declaración sustitutiva se auto-determinó que dentro del período 2015 habría generado un valor superior en ingresos, y por consecuencia esto modificaba de manera automática el valor de contribución que se encontraba obligado a cancelar.

4.4. Que, contrario al análisis realizado por el Tribunal en A quo en el cual indicaron que se debía a una diferencia numérica en el impuesto y sobre la cual la Administración no ha indicado en que parte la misma se ha ocasionado, ni la incidencia del mismo, nos permitimos recalcar que dentro de los actos como en la sustanciación de la causa se estableció que el motivo de la glosa es una modificación en el casillero de ingresos que afecta directamente el casillero de utilidad y por consecuencia el monto de la contribución solidaria. Por lo tanto, aunque se declaró y canceló dentro de los plazos establecidos en la norma, el mismo fue incompleto pues se originó en una declaración del Impuesto a la Renta que no era la definitiva del contribuyente.

4.5. Que, con esta falta de precisión, no se aplicó el artículo 94 en su numeral 2 del Código Tributario y el Tribunal A quo ocasionó una limitación directa en los plazos para el ejercicio de la caducidad de la facultad determinadora del impuesto por parte de la Administración. Que, la infracción detallada, identificada y singularizada, ha incidido en la decisión de la causa, en tanto y en cuanto, el Tribunal de instancia con su resolución en la que acepta la totalidad de la impugnación, reconoce que PETROBELL no canceló los valores establecidos como diferencia respecto a la contribución solidaria de mejoras, dejando de aplicar el contenido del artículo 94 del Código Tributario en su numeral segundo.

4.6. Que, para la obligación analizada, esto es, la contribución solidaria sobre las utilidades de sociedades, los numerales 1 y 2 del artículo 94 del Código Tributario establecían que caduca la facultad determinadora de la administración tributaria: (i) en el plazo de 3 años, como regla general desde la fecha de la declaración; pero ésta procede, (ii) en el plazo 6 años, desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, cuando los tributos no se hubieren declarado en todo o en parte. Que, en el caso que nos ocupa, el Consorcio sostiene que la Administración Tributaria tenía el plazo de 3 años para ejercer su facultad determinadora, y por su parte, el SRI sostiene que tenía el plazo de 6 años para ejercer tal facultad pues afirma en la resolución impugnada que: “ (...) la Administración Tributaria ejerció su facultad determinadora dentro del plazo establecido, toda vez que el contribuyente no declaró el tributo nacido del hecho generador para este caso la Contribución Solidaria sobre las Utilidades”, (foja 231): es decir, a criterio del fisco, el plazo de caducidad es de 6 años, por cuanto no declaró -en todo- el tributo, conforme el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario.

4.7. Que, ahora bien, para verificar tal supuesto, la diferencia determinada conforme la liquidación de pago número 17202006500292566 por diferencias por concepto de la contribución solidaria sobre las

utilidades a cargo del Consorcio tiene su origen en lo que detalla las fojas 241 a 242. Que, la diferencia de \$ 191.238.08 USD. determinada a cargo del Consorcio, como valor por pagar por contribución solidaria sobre las utilidades de sociedades, tiene su origen en otra determinación que a su vez el SRI practicó a la obligación de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015 de la actora, donde determinó -en esta otra fiscalización- una utilidad gravable del referido período económico por la suma de \$ 6.374.602,79 USD. por lo que, con base a esta utilidad gravable establecida por la Administración en la declaración impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015, el SRI aplicó la tarifa impositiva prevista para la contribución solidaria del 3%, y así estableció la obligación determinada (esto es: \$ 6.374.602.79 USD* 3% = \$ 191.238.08 USD).

4.8. Que, en este orden de cosas, si bien en la presente acción se verifica que la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015 del Consorcio es de \$ 6.374.602.79 USD. versus el declarado por la actora que fue \$ 0.00 USD, conforme lo determina el SRI en el acto que antecede a la resolución impugnada, *prima facie* se establecería que en la declaración de la contribución solidaria sobre las utilidades no se declaró en todo o en parte el tributo -rubros de ingresos u ocultamiento de renta-, por lo que sería aplicable el plazo de 6 años contado desde la fecha en que se debía presentar la declaración conforme el artículo 94 del Código Tributario, por lo que la determinación -en cuanto a la caducidad- sería procedente.

4.9. Que, siendo el valor determinado como tributo por pagar (\$191.238.08 USD) un rubro cuyo antecedente es la utilidad gravable determinada por el SRI (\$ 6.374.602.79 USD), por la obligación del impuesto a la renta del año 2015 [esto es en otra determinación], en el caso que nos ocupa, por cuanto el antecedente de la determinación de la contribución solidaria sobre las utilidades es la determinación del impuesto a la renta del año 2015, en el presente fallo se analiza exclusivamente la contribución solidaria sobre las utilidades del Consorcio, donde si bien se analiza más adelante la consistencia de la utilidad gravable [como requisito sine qua non para verificar la contribución determinada], esto no implica bajo ningún concepto juicio de valor, verificación, establecimiento, pronunciamiento o enmienda alguna sobre el impuesto a la renta del año 2015, donde la referencia a utilidad gravable por \$ 6.374.602,79 USD, (únicamente se lo hace a fin de verificar la alegación de caducidad, así como según la propia administración es el antecedente del rubro fiscalizado.).

4.10. A continuación, se refiere a los artículos 1, 2 numeral 3 y 6 inciso primero de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016 y señala que no es un hecho controvertido que la obligación determinada por el SRI corresponde a la contribución solidaria sobre las utilidades

conforme la Ley 2016, donde las sociedades que realizaron actividades económicas en el ejercicio fiscal 2015 y fueron sujetos pasivos de Impuesto a la Renta, debían pagar una contribución solidaria del 3% a las utilidades, la cual se calcula con base a la utilidad gravable del referido ejercicio fiscal. Que, en este contexto, lo controvertido es que, según el Consorcio su utilidad gravable fue de \$ 0,00 USD, pero según el SRI es de \$ 6.374.602,79 USD.

4.11. Que, la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015 del Consorcio, conforme la otra determinación de impuesto a la renta, tiene su origen a criterio del SRI en diferencias aceptadas por el Consorcio en remisión por \$ 3.428.924.26 USD, más diferencias no aceptadas por el Consorcio \$ 2.945.678,53 USD, sumatoria que da como resultado un resultado de utilidad gravable de \$ 6.374.602,79 USD. Así las cosas, cuando la determinación en análisis hace alusión a “diferencias aceptadas en remisión” se refiere a la remisión tributaria dispuesta en la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal.

4.12. Al respecto y conforme la referida remisión y la prueba practicada en La causa, obra en autos el “acuerdo transaccional”, suscrito entre el Viceministro de Hidrocarburos delegado del Ministro de Energía y Recursos Naturales No Renovables, el Consorcio y el Director Nacional de Recaudación y Asistencia al Ciudadano del Servicio de Rentas Internas, el 27 de diciembre de 2018 (fojas 56 a 78), sobre lo cual señala que existió dicho acuerdo entre el Consorcio y el Estado ecuatoriano y que incluyó el Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, entre otros, conforme la Ley de Remisión, en virtud del cual, la actora debía presentar hasta el 28 de diciembre de 2018, la declaración sustitutiva de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015. Que, el Consorcio para acogerse a la remisión y al encontrarse en un procedimiento de determinación en curso, se debía efectuar la declaración sustitutiva que justifique la totalidad de diferencias detectadas, pero sostiene que en la declaración sustitutiva presentada por el Consorcio, se aceptó únicamente ciertas diferencias, por lo que puntualiza que dicha declaración no fue considerada como válida, ni le permitió al contribuyente acogerse a la remisión prevista.

4.13. Que, no existe ninguna constancia procesal que corrobore lo afirmado, esto es, que se incumplió el acuerdo, lo cual en caso que existiere conforme el mismo “acuerdo transaccional”, éste tiene cláusula de solución de controversias, pero en esta instancia no se ha justificado incumplimiento alguno o en su defecto que se ha seguido el procedimiento acordado para solución diferencias, y que haya desembocado en incumplimiento. Es preciso indicar que lo afirmado en este párrafo no implica pronunciamiento judicial alguno sobre la validez, pertinencia, cumplimiento, incumplimiento, objeción o procedencia del “acuerdo transaccional”, más bien, lo analizado se circunscribe en que

habiendo existido tal acuerdo -del cual no se advierte incumplimiento-, en la Liquidación de Pago que antecede a la resolución impugnada, el propio SRI se refiere a diferencias aceptadas en remisión por \$ 3.428.924,26 USD., esto es, en la utilidad gravable de \$ 6.374.602.79 USD. considerada para calcular la contribución solidaria, en esta se incluye según la propia autoridad, diferencias aceptadas por el Consorcio en remisión (\$ 3.428.924.26 USD) y diferencias no aceptadas por el Consorcio (\$ 2.945.678.53 USD).

4.14. Que, conforme lo expuesto y advertida que ha sido la inconsistencia en el valor considerado como base imponible -y hecho generador- de la contribución solidaria sobre utilidades del Consorcio, este Tribunal no verifica que el sujeto pasivo PETROBELL S.A. GRANTMINING S.A. en su declaración presentada en el formulario por concepto de contribución solidaria sobre las utilidades, el 12 de septiembre de 2016 mediante formulario número 122830419, no hubiere declarado en todo o en parte la obligación, pues no puede constatarse que la utilidad gravable por \$ 6.374.602.79 USD no ha sido declarada, pues la misma incluye rubros que por la Ley de Remisión no pueden considerarse como aceptados con fines tributarios.

4.15. Que, el Consorcio presentó su declaración de contribución solidaria sobre las utilidades el 12 de septiembre de 2016 (foja 241), y la liquidación de pago número J7202006500292566 por diferencias por concepto de la contribución solidaria sobre las utilidades fue notificada el 27 de febrero de 2020 (foja 236), donde no habiéndose advertido que el Consorcio no hubiere declarado en todo o en parte conforme el presupuesto normativo del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, es aplicable en la especie el numeral 1 del artículo 94 ibídem, de lo cual, desde la fecha en que se presentó la declaración (12 de septiembre de 2016) hasta la fecha en el que se notificó el acto de determinación (el 27 de febrero de 2020), se establece que obra en exceso el plazo de 3 años previsto en el numeral 1 de la norma en referencia, por lo que la facultad determinadora del SRI para verificar la contribución solidaria sobre las utilidades del Consorcio a la fecha en que se notificó la determinación estaba caducada, por lo tanto se establece la improcedencia de la determinación.

4.16. Que, conforme lo expuesto, se enfatiza que la declaración de la contribución solidaria sobre las utilidades del Consorcio con base a la declaración de impuesto a la renta fue en cero, valor que debe ser considerado para efectos de tal contribución, el cual no genera valores por pagar, más no el valor determinado por el SRI, el cual se fundamenta en un rubro que no podría considerarse, conforme la Ley de Remisión a la que se acogió el Consorcio. Que, este Tribunal destaca que se analiza la caducidad de la facultad determinadora del SRI por ser la alegación principal del Consorcio en esta causa, donde si bien se verifica la temporalidad en el actuar del SRI en el ejercicio de tal facultad, la

procedencia del plazo de 3 años alegado por la actora, mas no el plazo de 6 años alegado por el SRI, no implica aceptar o resolver que, la diferencia establecida en la determinación efectuada por la autoridad demandada -en la forma en que se determinó- correspondía establecerla en 3 años -y no en 6-, sino que tal conclusión obedece a que al no verificarse que la declaración del Consorcio sea parcial (en todo o en parte), no procede la caducidad en 6 años, no obstante, consecuentemente tampoco procede la fiscalización en 3 años, pues la diferencia determinada se origina exclusivamente en el cumplimiento de una condición legal, necesaria para acogerse la Ley de Remisión, lo cual no implica que el desistimiento efectuado al amparo dicha ley, constituya aceptación de los conceptos contenidos en los actos de determinación en los que tuvieron su origen, conceptos que a su vez el SRI utiliza para determinar la contribución del Consorcio que realizaron las declaraciones y dejando de lado que correspondía aplicar el tiempo de 6 años pues se realizó una declaración incompleta del ejercicio fiscal 2015. Es decir, al no reconocer que la declaración fue incompleta, no se aplicó la norma correspondiente y se aplicó otra que negó el derecho a la Administración a recaudar los valores que por derecho le correspondían respecto a la contribución solidaria.

4.17. Para fundamentar el **caso segundo** del artículo 268 del COGEP, la institución recurrente señala que la Corte Constitucional ha señalado que la motivación para que sea adecuada debe reunir tres requisitos que son: razonabilidad, lógica, y comprensibilidad o comprensión efectiva. Que, en la discusión en cuestión la Administración Tributaria determinó la utilidad gravable considerando la segunda declaración sustitutiva debido a que en su primera declaración sustitutiva declaró en cero en donde la Administración determinó una utilidad gravable de USD. 6 374.602.79 calculando una contribución solidaria de USD. 191.238.08, en donde no corresponde establecer que el actor se acogió a remisión y siendo el objeto de la *litis* establecer si procede o no la caducidad; sin embargo, el Tribunal A quo genera su motivación considerando que el actor se acogió a remisión en donde las pruebas aportadas no establecían o giraban en torno a si se acogió o no a remisión.

4.18. Que, frente a ese punto de la controversia el Tribunal resolvió en el siguiente sentido la glosa: “ En términos generales, la institución de la caducidad en la legislación tributaria ecuatoriana es el tiempo que tiene la administración tributaria para ejercer su facultad determinadora, entendiéndose por tanto que [...] la acción para determinar la existencia de una obligación tributaria, no se refiere al derecho creditorio y a la deuda del contribuyente o responsable, sino al ejercicio por parte de la administración pública de sus poderes y facultades tendientes a la determinación de las obligaciones [...] donde, la limitación temporal para el ejercicio de las facultades de la administración tributaria [...] responden a un principio de orden público, operando esta extinción de pleno derecho; de ahí que, si se han extinguido las acciones y facultades del fisco tendientes a la determinación de los

impuestos, también prescribe la deuda tributaria y el derecho creditorio del Estado. Si en cambio, antes del vencimiento del término dichos poderes y facultades desembocan en un acto de determinación, la obligación tributaria no se extingue y por lo tanto el fisco podrá exigir el pago de la deuda hasta tanto se cumpla el período de prescripción correspondiente”. En este contexto, el plazo que tiene la autoridad tributaria para ejercer su facultad determinadora, lejos de ser una prerrogativa discrecional o ilimitada en el tiempo por razones de orden público se establece un plazo para tal ejercicio, donde cumplido tal parámetro temporal, la facultad se extingue de pleno derecho.”.

4.19. A continuación, repite de manera textual la fundamentación que ya fue citada con motivo del caso quinto en los párrafos precedentes, para finalmente señalar que todo lo mencionado genera que el análisis de la Sala no sea coherente ni lógico y que genere indefensión a la Administración Tributaria. Ahora bien, en este punto es necesario mencionar cuales fueron las premisas consideradas por la Sala para establecer la Glosa: Premisas: i) la Administración Tributaria determinó el valor de contribución solidaria conforme la declaración de la compañía efectuado por la compañía actora en el cual se establecen este valor dentro del casillero 835. Por lo cual corresponde que respecto a la misma se lo considere como firme y vinculante, es decir; ii) La Sala determina que los valores considerados por la Administración no podían ser considerados por que la declaración presentada solo fue para acogerse a remisión y es por cumplimiento de una condición legal.

4.20. Que, no se indican los fundamentos por los cuales en este caso en particular operó o no la caducidad. Que, la premisa normativa se aplica a las normas referentes a la remisión y no a las referentes a la caducidad siendo su único argumento que al no verificarse que la declaración sea parcial no procede en 6 años no obstante tampoco procede la caducidad en 3 años por ser una determinación por cumplir condiciones legales para acogerse a remisión. Concluye señalando que se deja sin efecto la liquidación por contribución solidaria solo por la afirmación de que la diferencia determinada se origina exclusivamente en el cumplimiento de una condición legal, necesaria para acogerse a la Ley de Remisión, lo cual no implica que el desistimiento efectuado al amparo dicha ley constituya aceptación de los conceptos contenidos en los actos de determinación en los que tuvieron su origen conceptos que a su vez el SRI utiliza para determinar la contribución del Consorcio.

4.21. Que, en este punto se debe destacar que no existe lógica entre las premisas fácticas y normativas con la conclusión vertida por el Tribunal A quo por cuanto si era hecho no controvertido que la parte actora se acogió a remisión y no entró a analizar la legalidad del acto de determinación que estableció utilidad gravable para ser considerados valores para la contribución solidaria, mal podría pronunciarse sobre si se acogió a remisión y por esto dar de baja la liquidación de contribución solidaria. Que, por

todo lo mencionado se aprecia que no existe un nexo entre los hechos acaecidos en el caso, las normas de derecho aplicadas y las conclusiones a las que llegó el Tribunal respecto a los activos biológicos, que a su calificación son materias primas o inventarios. En base a lo determinado es claro que no existe coherencia entre las premisas fácticas y normativa con la conclusión establecida por la Sala, ya que de ninguna manera se puede entender porque se concluyó dejar sin efecto la glosa conforme a una única afirmación del perito. Para que exista lógica en el fallo debe existir coherencia entre las premisas constantes en la sentencia y la conclusión, ante la falta de coherencia entre las premisas y la conclusión es claro que no existe motivación. Por tanto, de todo lo analizado se puede apreciar que lo determinado por la Honorable Sala no es lógico y al carecer de coherencia, no cabe duda de que el fallo no se encuentra motivado.

4.22. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, no se ha dado contestación alguna.

5. Problema jurídico

En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el vicio de falta de aplicación del artículo 94.2 del Código Tributario al amparo del caso quinto o en el caso segundo por falta de lógica entre las premisas y la conclusión.

6. Análisis del Tribunal de Casación

6.1. En la impugnación judicial, la parte recurrente alega principalmente la caducidad de la facultad determinadora de la contribución solidaria sobre las utilidades (aduciendo que desde la declaración de la contribución hasta la notificación de la liquidación, habían pasado más de 3 años); que no existe obligación tributaria puesto que su utilidad declarada en el 2016 fue de cero, como lo había consignado también ese mismo año 2016 en su declaración de impuesto a la renta, y que la segunda declaración sustitutiva de impuesto a la renta la presentó en el año 2018 en función de un acuerdo con el SRI para acogerse a la remisión de intereses, sin que ello tenga efecto para la contribución solidaria (en función de lo establecido en la tercera disposición general de la Ley Orgánica para el fomento productivo); que la determinación sobre las contribuciones es improcedente porque la misma perdió vigencia y que la administración tributaria agravó la situación del contribuyente al haber emitido sucesivas comunicaciones de diferencia por la contribución, siendo la segunda por un monto mayor.

6.2. El SRI menciona que la contribución se basa en las utilidades, que fue determinada en la verificación del impuesto a la renta del año 2015, por lo que la declaración de la contribución solidaria presentada en el año 2016 fue incompleta, rigiendo entonces la caducidad de 6 años; que la remisión no se perfeccionó puesto que el contribuyente incumplió la normativa, al haber presentado declaración sobre un valor de utilidad menor al calculado por la administración; que la dispensa de considerar los valores declarados con ocasión de la remisión se da respecto de participación de los trabajadores en las utilidades, más no para otros efectos tributarios.

6.3. En la sentencia recurrida el Tribunal dejó establecido: **(i)** Que existió acuerdo para la remisión de intereses en cuanto al impuesto a la renta, mediante las diferencias aceptadas por el contribuyente por US\$ 3 428.924,26, sin que exista constancia de su incumplimiento (párrafo 26); **(ii)** Que de acuerdo a la Disposición General Tercera de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo (que estableció la remisión), el pago efectuado en virtud de dicha ley, no altera la utilidad del ejercicio declarada anteriormente por el contribuyente, no solo con respecto a la participación de los trabajadores en las utilidades, sino también para fines impositivos; y, como consecuencia de ello, no puede confrontarse la cifra declarada por contribución solidaria con la determinada por el SRI por impuesto a la renta, que permita inferir que en el año 2016 no se declaró en todo o en parte la contribución solidaria (párrafos 27 a 31); **(iii)** Que para fines de caducidad, se toma en cuenta la fecha de presentación de la declaración de contribución solidaria (12 de septiembre de 2016) y la de la notificación de la liquidación de pago del mismo tributo (27 de febrero de 2020), excediéndose el plazo de 3 años [pues no ha habido declaración incompleta en el 2016], por lo que a la fecha de la notificación la determinación había caducado (párrafo 32); **(iv)** Que ni siquiera hubiera podido darse una determinación en tres años, puesto que no podía considerarse, para la contribución solidaria, el valor de utilidades determinado por el SRI en la verificación de impuesto a la renta del año 2015, dado el trámite de remisión, que no afecta los valores de utilidad declarados anteriormente (párrafos 33 y 34).

6.4. En el recurso, bajo la causal quinta alega la falta de aplicación del art. 94.2 del Código Tributario, en función de que la utilidad fue modificada y que por tanto la declaración de contribución solidaria del año 2016 fue incompleta, cumpliéndose el requisito previsto en el precepto cuya inaplicación se acusa, para la extensión del plazo a 6 años para que opere la caducidad; y, bajo la causal segunda alega la falta lógica entre las premisas fácticas y normativas con la conclusión, expresando su contrariedad con el análisis de la remisión, y la falta de análisis del acto de determinación que estableció la utilidad gravable.

6.5. Dado que se alega la falta de motivación y yerros normativos, en primer lugar es preciso analizar

el vicio motivacional.

6.6. Por la causal segunda, la parte recurrente: **(i)** inicia efectuando una confusa acusación (antepenúltimo párrafo de la página 16): *“En la discusión en cuestión la Administración Tributaria determinó la utilidad gravable considerando la segunda declaración sustitutiva debido a que en su primera declaración sustitutiva declaró en cero en donde la administración determinó una utilidad gravable de 6 374.602,79 calculando una contribución solidaria de 191.238,08, en donde no corresponde que el actor se acogió a remisión y siendo el objeto de la litis establecer si procede o no la caducidad, sin embargo el tribunal aquo (SIC) genera su motivación considerando que el actor se acogió a remisión endonde (SIC) las pruebas a portadas aportados (SIC) no se establecía o giraba en torno a si se acogió o no a la remisión”*; **(ii)** luego, cita casi en su totalidad el texto de “análisis del Tribunal” (a partir del párrafo 13 hasta el 34, sin observar la numeración que consta en el fallo); **(iii)** continúa su alegato, manifestando que el Tribunal ha sostenido que la administración tributaria ha determinado el valor de contribución solidaria conforme a la declaración de la compañía, por lo que corresponde que la misma se considere como firme y vinculante; que la sala determina que los valores declarados no podían ser considerados ya que solo servían para acogerse a la remisión, y que no se indican los fundamentos por los que en este caso operó o no la caducidad; **(iv)** luego vuelve a citar el párrafo 34 de la sentencia, sin numerarlo; **(v)** refiere que, como premisa normativa, el Tribunal aplica las normas referentes a la remisión y no las de caducidad; **(vi)** expresa que, como conclusión, en la sentencia se deja sin efecto la liquidación de la contribución solidaria, al estar radicada en el cumplimiento de una condición legal para acogerse a la remisión; **(vii)** concluye que no existe lógica entre las premisas fácticas y normativas con la conclusión, pues es hecho no controvertido que la parte actora se acogió a la remisión y no entró a analizar la legalidad del acto de determinación que estableció la utilidad gravable, para ser considerado para utilidad gravable, mal podría pronunciarse sobre la remisión y dar de baja la liquidación.

6.7. De las reseñas que en el fallo se hacen de la demanda y contestación a la demanda, se aprecia que lo referente a la remisión formó parte de la controversia, tanto en cuanto a su realización como a los efectos de dicho trámite, en función de la disposición general tercera de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo (refiriendo el actor que, en función de la remisión, no se podía desconocer, para fines tributarios, la declaración presentada con anterioridad y el valor de utilidad gravable, en cero, allí consignada; mientras la parte demandada expresó que no se habían cumplido los requisitos para la remisión y que el monto de utilidad gravable consignado en declaración anterior solo sería inamovible para efecto de la participación de los trabajadores en las utilidades).

6.8. Asimismo, consta en el fallo que el actor en su demanda, como consecuencia de los elementos antes señalados, estimaba que no había existido declaración incompleta por lo que no cabía considerar plazo de caducidad de 6 años, y que tampoco existía la posibilidad de afectar el monto consignado de utilidad en la declaración de contribución solidaria. La parte demandada, en cambio, sostenía lo contrario, al afirmar que, por la determinación de impuesto a la renta, la declaración presentada en el año 2016 por contribución solidaria era incompleta.

6.9. El Tribunal abordó las alegaciones de las partes, estimando que no se había demostrado que el trámite de remisión (de intereses de impuesto a la renta del año 2015) había sido incumplido por el contribuyente y que en aplicación de la disposición general tercera de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, la declaración presentada antes, con valor en cero de utilidades gravables, no podía ser alterada, no solo para fines de participación de los trabajadores en las utilidades, sino para todos los aspectos tributarios, incluyendo la contribución solidaria, por lo que no hubo incompleta declaración (de contribución solidaria en el año 2016) que permita ampliar a 6 años el plazo para que opera la caducidad de la determinación, y que en función de ello, al momento de notificarse la liquidación de pago por contribución solidaria, ya había caducado la facultad determinadora, al haber pasado más de tres años desde la fecha de la presentación de la declaración; refiriendo además los jueces que, aunque la determinación se hubiera realizado dentro de los 3 años, no hubiera tenido efecto, ya que no se podía desconocer el valor declarado de utilidad gravable cero del año 2016, como efecto de la remisión de intereses de impuesto la renta del año 2015.

6.10. En suma, el Tribunal abarcó los puntos controvertidos y alegados, explicando sus conclusiones (sobre la existencia de la remisión) y la incidencia que ello tuvo en el ámbito tributario, a partir de la interpretación de los jueces sobre el alcance de la tercera disposición general de la Ley Orgánica para el fomento productivo, consistente en la intangibilidad de los valores consignados en anteriores declaraciones, que provoca que la declaración de contribución solidaria del año 2016, que fijó en cero el monto de utilidad gravada, no pueda ser considerada como incompleta (generando que la determinación, notificada más de 3 años después de la declaración, haya sido realizada cuando caducó la facultad determinadora) y que no pueda desconocerse ese monto, ni siquiera dentro del plazo de tres años.

6.11. En suma, se aprecia que los jueces no dejaron de analizar las alegaciones de las partes, y existe una lógica en su explicación, tanto de las conclusiones fácticas como de las jurídicas, detallando la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechos. Además, los considerandos (trámite de

remisión no incumplido), la base legal (disposición general tercera de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, en lo referente a los efectos de la remisión), conclusiones (que en función de la remisión y de la disposición general ya citada, no debía desconocerse el monto consignado en la declaración de contribución solidaria) y la decisión (inexistencia de declaración incompleta que justifique ampliar el plazo de la caducidad a 6 años; e incluso la imposibilidad de desconocer monto declarado en cero como utilidad gravable en una determinación realizada dentro del plazo de 3 años) guardan una secuencia lógica y coherente. Por tanto la parte la sentencia cumple el requisito previsto en el art. 76.7.l de la Constitución.

6.12. El desacuerdo de la parte demandada con la forma de apreciar la prueba en relación con el trámite de remisión de intereses de impuesto a la renta, la incidencia de ello en el ámbito tributario, a partir de la interpretación que los jueces le dieron a la disposición general tercera de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo y la imposibilidad de alterar el monto de utilidad gravable declarada en el año 2016 para la contribución solidaria, no significa que la sentencia carezca de motivación o hilo conductor, por lo que el cargo bajo la causal segunda se rechaza, sin que ello implique que esta Sala esté necesariamente de acuerdo con la corrección de la decisión, puesto que el Tribunal de Casación se limita a analizar los yerros denunciados por el recurrente.

6.13. En cuanto al cargo planeado bajo la causal quinta, de falta de aplicación del art. 94.2 del Código Tributario, la parte recurrente manifiesta de que la utilidad fue modificada y que, por tanto, la declaración de contribución solidaria fue incompleta, cumpliéndose el requisito previsto en el precepto cuya inaplicación se acusa, para la extensión del plazo para que opere la caducidad.

6.14. La fundamentación del cargo de falta de aplicación del art. 94.2 del Código Tributario se basa en que, como producto de la segunda declaración sustitutiva (que fijó utilidad gravable de US\$ 3 428.924,27) y de la determinación del SRI (por US\$ 6 374.602,79), se incrementa la contribución solidaria sobre las utilidades.

6.15. Tal como se ha explicado en apartados anteriores, los motivos por los cuales el Tribunal consideró que no cabía la aplicación del plazo de 6 años para la caducidad fueron los de que: **(i)** no había demostración de que se habían incumplido los requisitos para la remisión de intereses respecto del impuesto a la renta del ejercicio económico 2015; **(ii)** por la interpretación que los jueces le dan a la disposición general tercera de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo (que estableció la remisión), el trámite de remisión convierte en inamovible la cifra de utilidad gravada consignada en la primera declaración sustitutiva de impuesto a la renta, por lo que no existiría declaración incompleta

de contribución solidaria (que tomó en cuenta el mismo valor de utilidad gravada consignado en la primera declaración sustitutiva de impuesto a la renta), que permita extender a 6 años el plazo para que opere la prescripción.

6.16. Dichas justificaciones de la decisión fueron atacadas por la parte casacionista por falta de motivación, que ha sido desechada. En consecuencia, el cargo de falta de aplicación del art. 94.2 del Código Tributario, por sí solo, no permite alterar las conclusiones fácticas y jurídicas en que el Tribunal ha basado su decisión: que el valor de utilidad gravada declarado por la contribución solidaria en el año 2016 no puede ser considerado como incompleto. Las conclusiones fácticas no pueden ser desconocidas bajo la causal quinta, que parte de la aceptación de los hechos tenidos por ciertos por el Tribunal. El sustento legal por el cual el Tribunal llegó a dicha conclusión (tercera disposición general de la Ley para el Fomento Productivo, que a decir del Tribunal, impide desatender el valor declarado antes, no solo respecto de la participación de trabajadores, sino en el ámbito impositivo en general) no puede ser objeto de análisis por esta Sala, ya que respecto del mismo no se han formulado cargos bajo la causal quinta, sin que los jueces puedan extender su función nomofiláctica a preceptos sobre los cuales la misma casacionista no ha enfocado sus reproches.

6.17. Por otra parte, aun en el caso de que el Tribunal pudiera acoger el cargo de la parte recurrente, y por tanto pudiera considerar que la determinación hubiere podido extenderse a 6 años, no tendría incidencia en lo resuelto, pues, como ya ha sido mencionado, el Tribunal no solamente no reconoce la extensión a 6 años del plazo para que opere la caducidad respecto de la contribución solidaria, sino que además (en el párrafo 34 de la sentencia) señala que el valor consignado en la declaración de contribución solidaria (al ser igual al reflejado en la primera declaración sustitutiva de impuesto a la renta, que no podía ser desconocido en función del trámite de remisión), tampoco podía ser fiscalizado dentro del plazo de 3 años.

6.18. Por tanto, también se rechaza el cargo bajo la causal quinta.

7. Decisión

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE NO CASAR el fallo impugnado.

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

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

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

**MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL**

**GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL**



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



Juicio No. 18803-2020-00088

Resolución nro. 82-2024

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 19 de febrero del 2024, las 10h47. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Fernando Antonio Cohn Zurita (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 18803-2020-00088.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Ambato, provincia del Tungurahua, estableció el siguiente objeto de la controversia: “ *Determinar si procede la pretensión de la parte actora al tenor de los cargos formulados en la demanda y descargos que contesta la autoridad demandada*”.

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve aceptar la demanda presentada por el señor gerente de Constructora Cruz Vivas Cía. Ltda., José Luis Cruz Santamaría, y, declarar la NULIDAD del Acta de Determinación Tributaria 18201924902748043 por Impuesto a la Renta 2015, emitida por el Director Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 29 de septiembre del 2022, a las 11h43, expedida por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Ambato, provincia del Tungurahua; dentro del juicio No. 18803-2020-00088, argumentando el caso 5 del art. 268 del “COGEP”.

La compañía CONSTRUCTORA CRUZ VIVAS CIA. LTDA., presentó demanda en contra del Acta de Determinación Tributaria No. 18201924902748043, de 26 de diciembre de 2019, emitida por el Director Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015.

1.4. Mediante auto de 13 de marzo de 2023, a las 08h19, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación por

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

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

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

el caso 5 del art. 268 del COGEP, por los vicios de indebida aplicación de los arts. 139.2 del Código Tributario; 65, 73, 105 y 133 del Código Orgánico Administrativo; y, por falta de aplicación del art. 1 de la Resolución ZTU-SZORDRI14-00000022, en lo relacionado a la competencia para actuar a la Jefa de Auditoría en los actos de simple administración dentro del proceso de determinación.

2. Competencia

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

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 18803-2020-00088, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 3 de octubre del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 16 de febrero de 2024 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta: Que el Tribunal incurre en indebida aplicación del numeral 2 del artículo 139 del Código Tributario y artículo 65 del Código Orgánico Administrativo. Que el Tribunal de instancia yerra su decisión, pues establece que existe una nulidad por temas procedimentales, al considerar un error de referencia dentro de los actos de simple administración como determinantes, mediante los cuales se ha solicitado información que permita concluir el proceso determinativo, lo cual se aleja de la realidad de los hechos probados en el proceso, pues existe una delegación plenamente válida que le da esta atribución a la funcionaría que para ese periodo cumplía ciertas funciones como es la Jefatura de Auditoria. Que es pertinente establecer entonces que el Acta de Determinación No. 18201924902748043, ha sido suscrita por el señor Director Zonal, autoridad competente para hacerlo, por tanto, existe una confusión respecto de los actos y de las personas que estaban autorizadas para solicitar información intermedia (actos de simple administración), lo cual a decir del Tribunal nulita la totalidad de la actuación de la Administración. Que bajo estas consideraciones el Tribunal *A quo* declara la nulidad de lo actuado puesto que a su entender la servidora que cumplía las funciones de Jefa de Auditoria que ha solicitado la documentación no tenía capacidad legal, reglamentaria o siquiera administrativa para hacerlo, lo cual dista de la realidad de los hechos probados, la existencia de una resolución de delegación plenamente válida y vigente a la fecha de emitidos los actos de simple administración cuestionados, le dan la competencia a la funcionaría suscriptora de los actos señalados. Que sin embargo el Tribunal *A quo* limita su análisis a la enunciación de la resolución en los actos intermedios como fundamento, pues pretende hacer notar que ninguno de los suscriptores de los actos tenía competencia para hacerlo, cuando de los hechos probados en este caso, la Administración demostró que existe la Resolución No. ZTU-SZORDRI14-00000022 emitida el 4 de diciembre del 2014 (vigente al año 2018 - 2019) y publicada en el Registro Oficial No. 416 de fecha 25 de enero de 2015 en donde existe una delegación formal al funcionario que ostenta la jefatura para que cumpla estas funciones. Que es evidente que al momento de resolver no se considera siquiera que existe la delegación expresa para quien ostente la calidad de Jefe del Departamento de Auditoria, sin que pueda establecerse en este análisis cuál es la norma que impide que se hagan varias delegaciones, sean estas personales o a un cargo específico como ocurre en el caso en cuestión. Que deba agregarse que conforme consta en la sentencia como hecho probado “ *La servidora Jasmina de las Mercedes Solazar Arroba desempeña las funciones de Jefe Zonal del Departamento de Auditoría Tributaria de la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas a partir del 1 de noviembre de 2018* ” ; que existe la delegación otorgada por el Director Zonal para requerir información y desarrollar diligencias; con lo cual, no es que la referida servidora no tenía capacidad legal para hacerlo; sino que por un lapsus referenció otra resolución de delegación, es decir, es un simple lapsus de tipeo. Que con un error de digitación no puede dársele la amplitud de una nulidad, dado que por ningún motivo dicho error puede generar indefensión, o transgredir

cualquier derecho del contribuyente. Que la situación hubiera sido distinta si la funcionaria que solicitó la información y las diligencias observados no era parte del SRI, o en su defecto siendo parte no tenía ningún tipo de delegación para hacerlo. Que en el presente caso no existen como probados dichos eventos, sino todo lo contrario pues se detalla que se trata de la Jefa del Departamento de Auditoria, que existe la delegación otorgada por el Director Zonal y reiteramos solo nos encontramos en un error de digitación. Que el art. 68 dispone “*La competencia es irrenunciable y se ejerce por los órganos o entidades señalados en el ordenamiento jurídico, salvo los casos de delegación, avocación, suplencia, subrogación, descentralización y desconcentración cuando se efectúen en los términos previstos en la ley*”. Que en este caso la Administración competente por razón de la materia para realizar procesos de control, emitió varias resoluciones de delegación que permiten el cumplimiento adecuado y eficiente de las labores, sin tener que concentrar esta función en una sola persona, hecho válido a la luz del derecho administrativo cuyos postulados se hallan recogidos en el Código Orgánico Administrativo y por tanto no se ha violentado los derechos de los administrados, ni tampoco ha emitido actos prescindiendo de normas sustantivas que sean aplicables al proceso. Que bajo esta consideración para los documentos emitidos y que no son controvertidos, es evidente que existió la delegación para hacerlo y que el sólo error de referencia no puede ser causa para declarar la nulidad de todo lo actuado en este proceso, esta conclusión a la que llega el Tribunal A quo corresponde a una aplicación indebida del art. 139.2 del Código Tributario. Que el análisis del Tribunal se limita a la invocación del instrumento de la delegación en el acto de simple administración a través del cual se requirió información, sin reparar que este error de buena fe, de ninguna manera puede sacrificar la justicia, pues en este caso y de los hechos establecidos existe una delegación realizada a quien solicitó la documentación que sirvió de base para realizar el proceso de control. Que es determinante esta aplicación indebida, pues el Tribunal A quo decide sobre la nulidad de la actuación de la Administración en la decisión de esta causa al establecer que la funcionaria que suscribe los actos de simple administración no contaba con la capacidad legal para hacerlo, pese a que como se ha señalado en el recurso es evidente que si existía la competencia delegada en forma explícita para suscribir estos actos, si el tribunal de instancia no hubiera aplicada de forma indebida el artículo 139, numeral 2 del Código Tributario y los artículos 65 y 68 del COA y en su lugar hubiera aplicada el artículo 1 de la Resolución No. ZTU-SZORDDRI14-00000022 hubiera llegado a la conclusión de que la funcionaria que actúa como jefa de Auditoria actuó con competencia legalmente conferida y que un error lapsus en la referencia no puede ser entendido como un vicio insubsanable de nulidad. Sobre la indebida aplicación de los arts. 73.1, 105 y 133 del Código Orgánico Administrativo. Que se detalla una parte del considerando 7.3. Que la decisión emitida por el Tribunal A quo que aplican normas del Código Orgánico Administrativo sobre la delegación, extinción de la competencia y la subsanación de errores, para fundamentar una decisión trasgrede los derechos de la Administración, pues se establece que el

acto administrativo (acta de determinación) invalida la decisión emitida, pues aplica normas que no corresponden al caso en análisis. Que se aplicó de forma indebida el contenido del art. 73 del COA que establece las condiciones para la extinción de las delegaciones. Que la Administración no refiere a la resolución No. DZ3-SZORDRI18-0000154 como la correcta en la referencia de los actos de simple administración, lo que se ha señalado es que existió una resolución previa que sustenta la delegación, considerando que la resolución enunciada corresponde a la delegación de un funcionario en concreto que ha sido referida por un error involuntario, más no al jefe de auditoria como si lo hace la Resolución No. ZTU-SZORDRI14-00000022, que es la que correspondía aplicar, más aún se señala que en la primera existe una condición resolutive que justifica la aplicación del texto sin embargo yerra el Tribunal en su razonamiento, cuando establece que la resolución enunciada tenía una condición resolutive que debe ser considerada y que nulita los actos emitidos. Que en el presente caso se debía aplicar la Resolución No. ZTU-SZORDRI14-00000022, misma que no contiene ningún tipo de condición resolutive que deba ser considerada según lo establecido en el artículo 73.1 del COA, por tanto, pretender que la delegación perdió la validez como lo señala la sentencia. Que el Tribunal establece que el acta de determinación impugnada, que ha sido emitida por la máxima autoridad zonal, es nula en función de lo establecido en el numeral 1 del artículo 105 del COA que refiere a que los actos serán nulos cuando hayan sido emitidos contrarios a la Constitución y a la ley, sin embargo no se configura esta causal, pues como se ha señalado el acto impugnado en este caso es un Acta de Determinación, misma que ha sido suscrita por autoridad competente, el Director Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas, autoridad investida de competencia conforme la resolución de delegación misma que no es objeto de controversia, pues el análisis realizado ha sido a la suscripción de los actos de simple administración que se emitieron en el proceso de control como auxiliares para la obtención de la información que contienen un error de referencia lo cual no ha afectado en ningún momento la validez del proceso, por lo que la aplicación indebida de la norma afecta la decisión emitida en el caso. Que existe indebida aplicación del art. 133 del COA mismo que establece el tiempo con que cuentan las Administraciones para rectificar los errores de referencia como ocurre en este caso, pues el Tribunal pretende señalar que se deberán seguir las reglas establecidas en la norma referida, para rectificar sus actos. En lo referente a la falta de aplicación del artículo 1 de la Resolución No. ZTU-SZORDDRI14-00000022 emitida el 4 de diciembre de 2014 y publicada en el Registro Oficial No. 416 de fecha 25 de enero de 2015. Que si se habría aplicado el artículo denunciado, el Tribunal habría concluido que no existe la nulidad del acto emitido, pues los actos intermedios que han sido expedidos y suscritos para la recolección de información son legales al verificarse que el suscriptor es competente para hacerlo sin que pueda alegarse algún tipo de vicio procedimental, pues la norma vigente en el momento del desarrollo del proceso de control, contenía una serie de actuaciones que podrían ser desarrolladas, entre ellas la de emitir requerimientos de información y ordenar diligencias

de inspección, como en el presente caso así ha ocurrido. Que es tan evidente la falta de aplicación de la norma invocada, que en el auto que resuelve la solicitud de ampliación que ha sido solicitada en los términos establecidos por la Administración, el Tribunal de instancia señala: “... la Jefa de Auditoria Tributaria no pudo discernir cuál de los instrumentos de delegación emitidos por los diferentes Directores Zonales en sus diferentes periodos de actuación, era el pertinente para asegurar su competencia. Pensar lo contrario llevaría a la conclusión que la servidora incurrió en un manifiesto error de selección, con el propósito de truncar el proceso determinativo...” (El subrayado y resaltado fuera del texto)”. Que es evidente que el Tribunal resta importancia a la norma señalada, pues a su entender la norma que otorga la competencia debió ser enunciada, siendo que pese a que la misma no haya sido invocada en los actos intermedios la misma existía y estaba vigente y debía ser analizada para la decisión final que ha sido emitida, pues la sola invocación de la norma no quita la delegación emitida, únicamente la derogatoria expresa de la norma provocaría una falta de competencia para el desarrollo de los actos, lo cual en el presente caso no ha ocurrido y en este caso era obligación del Tribunal justificar la aplicación de esta norma en el caso que se analiza. Que el Tribunal se limita a establecer que la resolución enunciada en los actos previos (de simple administración) no le concedía la facultad de realizar esta acción, prescindiendo de las normas aplicables, sin que de su decisión se desprenda un análisis de la norma que invocamos misma que a todas luces concede la delegación al funcionario que cumple las funciones de Jefe del Departamento de Auditoria. Que la aplicación de la norma señalada permitirá al juzgador evidenciar que no existen vicios de legalidad en la obtención de la información dentro del proceso y permitiría el análisis del fondo del tema en discusión a fin de que se pueda establecer si las glosas levantadas se apegan o no a la técnica contable y por ende a derecho. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La parte actora en la contestación al recurso de casación planteado; señala que lo fundamentado por la administración tributaria carece de lógica, pues mencionan que la presunta jefa de auditoría que se encargó de realizar los requerimientos de información y el proceso de determinación, si tenía autorización para hacerlo, pero que, por un “lapsus”, surgió una confusión al escribir la resolución que otorgaba dicha autorización, pero que dicho “lapsus” no constituye una omisión a las formalidades que la ley prescribe. Que el fin principal de las formalidades es generar seguridad jurídica, por tal razón, es de suma importancia cumplir con los requisitos establecidos en la ley para cada proceso en concreto; específicamente, para poder realizar un proceso de determinación, la autoridad competente dentro de un proceso de auditoria tiene la obligación de mencionar todas las normas jurídicas de las que se vea asistida para fundamentar sus actos administrativos. Que el Tribunal ha aplicado correctamente el numeral 2 del art. 139, debido a que, la administración tributaria, ha omitido un requisito fundamental de formalidad, como lo es mencionar en los actos administrativos cual es la persona autorizada para

realizar o encausar el proceso hasta su finalización y al no hacerlo y pretender justificar su mal actuar, manifestando que por un supuesto error se hizo constar otra resolución y no la que le daba competencia a la funcionaría. Que la administración tributaria menciona que, “ *SI EXISTIA*” resolución que autorizaba a la funcionaría ejercer dichas diligencias, pero se determinó otra por confusión. Respecto a la indebida aplicación de los artículos 73, numeral 1 del artículo 105 y 133 del Código Orgánico Administrativo, señala que la jefa de auditoría, actuó sin determinar en base a qué acto o resolución ejerce las supuestas actividades, que acto le atribuye competencias para actuar y en base a qué acto es competente dentro de un proceso, situación que como ya se mencionó dentro del proceso judicial jamás fue justificada por la administración tributaria, razón por la cual todo lo actuado, lógicamente es nulo, por omitir formalidades que eran necesarias para el caso en concreto y además por vulnerar al debido proceso. En lo referente a la falta de aplicación de la Resolución No. ZTU-SZORDDRI14-00000022, determina que no se puede pretender que el juzgador resuelva sobre una resolución, que, en concordancia con el art. 425 de la Constitución, se encuentra jerárquicamente por debajo del Código Tributario, o de una ley orgánica como lo es el Código Orgánico Administrativo. Que además al no mencionarse la delegación que le permita actuar en el proceso de determinación tiene como consecuencia que de manera ipso facto pierda la competencia para actuar, y por ende, todo lo que realice en dicho proceso sea nulo. Que resulta incoherente que se aplique la resolución mencionada, pues resulta irrelevante para el caso, por el hecho de que no se realizó el proceso de determinación acorde a la ley. Que por lo expuesto solicita que se ratifique la sentencia de instancia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en los vicios de indebida aplicación de los arts. 139.2 del Código Tributario; 65, 73, 105 y 133 del Código Orgánico Administrativo; y, falta de aplicación del art. 1 de la Resolución ZTU-SZORDDRI14-00000022; al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

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

6.1.1. El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley. Para su análisis se parte siempre de los

hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden, por técnica casacional, aceptados por las partes.

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

6.1.3 Respecto a la falta de aplicación alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente este vicio consiste en que: “ ... el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica... ” . (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá – Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327).

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

CÓDIGO TRIBUTARIO.

Art. 139.- El Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos: (...) 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo” .

CÓDIGO ORGANICO ADMINISTRATIVO.

“ Art. 65.- Competencia.- La competencia es la medida en la que la Constitución y la ley habilitan a un órgano para obrar y cumplir sus fines, en razón de la materia, el territorio, el tiempo y el grado”

“Art. 73.- Extinción de la delegación. La delegación se extingue por:

- 1. Revocación.*
- 2. El cumplimiento del plazo o de la condición.*

El cambio de titular del órgano delegante o delegado no extingue la delegación de la competencia, pero obliga, al titular que permanece en el cargo, a informar al nuevo titular dentro los tres días siguientes a la posesión de su cargo, bajo prevenciones de responsabilidad administrativa, las competencias que ha ejercido por delegación y las actuaciones realizadas en virtud de la misma.

En los casos de ausencia temporal del titular del órgano competente, el ejercicio de funciones, por quien asuma la titularidad por suplencia, comprende las competencias que le hayan sido delegadas”.

“ Art. 105.- Causales de nulidad del acto administrativo. *Es nulo el acto administrativo que:*
1. Sea contrario a la Constitución y a la ley... El acto administrativo nulo no es convalidable. Cualquier otra infracción al ordenamiento jurídico en que se incurra en un acto administrativo es subsanable. El acto administrativo expreso o presunto por el que se declare o constituyan derechos en violación del ordenamiento jurídico o en contravención de los requisitos materiales para su adquisición, es nulo” .

“ Art. 133.- Aclaraciones, rectificaciones y subsanaciones. *Los órganos administrativos no pueden variar las decisiones adoptadas en un acto administrativo después de expedido, pero sí aclarar algún concepto dudoso u oscuro y rectificar o subsanar los errores de copia, de referencia, de cálculos numéricos y, en general, los puramente materiales o de hecho que aparezcan de manifiesto en el acto administrativo. Dentro de los tres días siguientes al de la notificación del acto administrativo, la persona interesada puede solicitar, al órgano competente, las aclaraciones, rectificaciones y subsanaciones. El órgano competente debe decidir lo que corresponde, en un término de tres días. (...)”*

Resolución ZTU-SZORDRI14-00000022

“ Art. 1.- Delegar al Jefe Zonal de Auditoría Tributaria del Servicio de Rentas Internas, de la Dirección Zonal 3, la facultad de expedir y suscribir los siguientes actos: **1.** *Providencias u oficios de requerimientos de información relacionados al Departamento de Auditoria tanto para sujetos de determinación como para terceros, dentro de los respectivos procesos, sin perjuicio de las facultades que tiene el auditor designado en cada orden de determinación; (...)* **4.** *Providencias por requerimientos de información; convocatoria para lectura de Actas borrador de Determinaciones Tributarias; actas de inspección, actas de entrega - recepción dentro y/o fuera de procesos de verificación, de los registros contables y de documentos de carácter tributario, y más instrumentos públicos y privados necesarios para la calificación de*

los actos y hechos de los contribuyentes, para la determinación de tributos a cargo de los sujetos pasivos o de terceros, sin que para ello sea necesario haber iniciado procesos de control y de determinación; y, sin perjuicio de las facultades que tiene el auditor designado en cada orden de determinación, la servidora podrá requerir toda la información y documentación, impresa o en medio magnético o digital, necesaria para la determinación y control tributario. (...)

6.3. Para el análisis bajo el caso 5 alegado, es necesario precisar que el recurrente ha presentado los vicios alegados en torno a los mismos hechos probados en instancia y con las mismas conclusiones en todos los casos, así los vicios serán analizados en conjunto por su incidencia.

Del fallo recurrido se identifican los siguientes hechos probados en instancia: “ 7.3.- Por la gravedad del cargo el Tribunal inicia por dilucidar la pretendida nulidad del Acta de Determinación por intervenir un funcionario carente de poder suficiente para llevar a cabo el proceso determinativo. Al respecto la autoridad tributaria afirma que mediante acto de convalidación avaló las actuaciones realizadas por quien funge como Jefe del departamento de Auditoría Tributaria según el artículo 110 del COA; y, se convalidó el vicio incurrido por preclusión del derecho de impugnación por cuanto la empresa convalidó los actos de diligencias de inspección y requerimientos de información al no alegar falta de delegación en el momento en que estos fueron expedidos puesto que existió respuesta a los requerimientos de la administración sin alegación alguna. El acto de convalidación emitido por el Servicio de Rentas Internas (fojas 113) señala: “ ...La servidora Jasmina de las Mercedes Salazar Arroba desempeña las funciones de Jefe Zonal del Departamento de Auditoría Tributaria de la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas a partir del 1 de noviembre de 2018, razón por la cual se encontraba facultada para suscribir los actos de simple administración emitidos en procesos de control del Departamento de Auditoría Tributaria de conformidad con la Resolución No. ZTU-SZORDRI14-00000022 emitida con fecha 4 de diciembre de 2014 y publicada el 14 de enero de 2015 debiendo hacer constar la referida resolución en los documentos por ella suscritos...” De lo expuesto concluimos que la Autoridad pretendió convalidar los petitorios de información y diligencias de inspección realizados por la Jefa de Auditoría Tributaria al estimar que la delegación invocada por la servidora no era la que realmente le facultaba a proceder de tal manera dentro del proceso de determinación, sino que era la delegación que se establece en el acto de convalidación. Al respecto el Código Orgánico Administrativo ha previsto: Art. 65.- Competencia. La competencia es la medida en la que la Constitución y la ley habilitan a un órgano para obrar y cumplir sus fines, en razón de la materia, el territorio, el tiempo y el grado. En la especie la competencia de la Administración Tributaria se regula en el artículo 68 del Código Tributario: Art. 68.- Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la

administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos impositivos, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación. Y a su vez en el artículo 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) considera: “La determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo.” El artículo 258 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno prescribe que: “La determinación tributaria se efectuará por el departamento, área o unidad del Servicio de Rentas Internas facultado para realizar procesos de determinación”. Y en el caso concreto el artículo 260 del Reglamento a la LRTI vigente al tiempo de la determinación que antecede al acto en controversia prescribe: “El Director General, los Directores Regionales y los Directores Provinciales del Servicio de Rentas Internas o sus delegados podrán requerir por escrito al sujeto pasivo determinado, y a cualquier persona natural o sociedad toda la información y documentación, impresa o en medio magnético, necesaria para la determinación tributaria. Además, el funcionario responsable del proceso de determinación podrá requerir, dentro de las diligencias de inspección o de comparecencia efectuadas a los sujetos pasivos, la información y los documentos que considere necesarios.” En este punto el Tribunal resalta que la delegación DZ3-SZORDRI18-00000154 emitida con fecha 31 de julio de 2018 y publicada el 2 de agosto de 2018, señalada por la Jefa de Auditoría Tributaria en sus requerimientos de información, no es la delegación que le faculta a ella a ejercer las funciones delegadas por el Director Zonal según se desprende de la lectura del acto de Convalidación de Actos Administrativos: “...la Resolución DZ3-SZORDRI18-00000154, emitida con fecha 31 de julio de 2018 y publicada el 2 de agosto de 2018, la cual corresponde a la delegación otorgada al Doctor Edgar Fabián Mera Bozano..”, siendo claro que dicha delegación estaba dirigida a otro servidor del Departamento de Auditoría Tributaria de la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas. El Tribunal no entiende ni la parte demandada explica por qué la servidora que requirió información en el proceso determinativo no hizo referencia a la delegación de competencia necesaria para intervenir en dicho proceso de determinación, que según se afirma era la delegación ZTU-SZORDRI14-00000022 emitida con fecha 4 de diciembre de 2014 y publicada el 14 de enero de 2015. En este punto advertimos además que del expediente se desprende la existencia de dos delegaciones a favor de diferentes funcionarios que sirven para el mismo propósito relativo a los procesos determinativos y la facultad de requerir información: una delegación que recae sobre quien ejerza el cargo de Jefe Zonal de Auditoría Tributaria, de la Dirección Zonal 3 y otra que recae sobre

el servidor del Departamento de Auditoría Tributaria de la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas denominado Edgar Fabián Mera Bozano. Sin embargo sobre la vigencia de dicha delegación hay que referir el artículo 73 del COA que establece que: “Art. 73.- Extinción de la delegación. La delegación se extingue por: 2. El cumplimiento del plazo o de la condición.” Sobre este punto la resolución DZ3-SZORDRI18-00000154 en su artículo 2 ha previsto que “Esta resolución surte efectos en tanto el delegado ostente su calidad de servidor del Servicio de Rentas Internas”; condición resolutoria que las partes no han acreditado a fin de discernir la vigencia de dicha delegación, más sin embargo aquella delegación sujeta a una condición resolutoria y no la anterior ZTU-SZORDRI14-00000022, es la que toma en cuenta la Jefa del Departamento de Auditoría Tributaria de la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas y lo hace a pesar de que dicha delegación realizada a favor de un servidor específico y determinado, era incompatible con el cargo que ella ejercía, tanto más que aquella otra ZTU-SZORDRI14-00000022 estaba dirigida al Jefe de Auditoría Tributaria de la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas, puesto que recae sobre la servidora. De lo expuesto concluimos que la Jefa de Auditoría Tributaria incurrió en un vicio de incompetencia para ejercer su atribución de requerir información dentro de un procedimiento de determinación tributaria, contrariando lo previsto en el artículo 260 del Reglamento a la LRTI ya que al intervenir lo hizo amparándose de forma categórica en un instrumento que no estaba dirigido a su persona ni a su función y que además no le facultaba a requerir información de los contribuyentes en ningún proceso de determinación, hecho que se desprende claramente del texto de la delegación que cita en sus oficios dirigidos a la parte actora requiriendo información dentro del proceso determinativo y disponiendo diligencias de inspección como consta de la prueba documental aportada por la parte actora desde fojas 134 a 256, pero arrogándose una calidad (delegada del Director Zonal) que no le confería el instrumento que fundaba su intervención. En este orden de ideas el acto de convalidación quebranta el ordenamiento jurídico, debido a que se instrumentó para corregir errores de referencia incurridos por la Jefa de Auditoría en los requerimientos de información emitidos a lo largo del proceso determinativo lo que comprometió su competencia para intervenir en el mismo, más no para convalidar vicios subsanables del acto administrativo, como lo pudo ser un conflicto entre delegados del Director Zonal que concurrieran dentro un mismo proceso determinativo realizando diversos requerimientos de información. Enfatizamos además que un acto que incurre en causales de nulidad no puede enmendarse a través de un acto de convalidación, como lo establece el inciso último del artículo 105 del COA: “El acto administrativo nulo no es convalidable. Cualquier otra infracción al ordenamiento jurídico en que se incurra en un acto administrativo es subsanable.” E igualmente un error de mera referencia, copia o puramente material como se esgrime que incurrió la Jefa de Auditoría en el acto de convalidación, sólo podía subsanarse dentro de los tres días de emitidos los requerimientos de

información efectuados a lo largo del proceso determinativo, esto al tenor del artículo 133 del Código Orgánico Administrativo (COA): " Art. 133.- Aclaraciones, rectificaciones y subsanaciones. Los órganos administrativos no pueden variar las decisiones adoptadas en un acto administrativo después de expedido pero sí aclarar algún concepto dudoso u oscuro y rectificar o subsanar los errores de copia, de referencia, de cálculos numéricos y, en general, los puramente materiales o de hecho que aparezcan de manifiesto en el acto administrativo." Cuestión que no aparece del expediente debido a que la Jefa de Auditoría Tributaria no pudo discernir cuál de los instrumentos de delegación emitidos por los diferentes Directores Zonales en sus diferentes períodos de actuación, era el pertinente para asegurar su competencia. Pensar lo contrario llevaría a la conclusión que la servidora incurrió en un manifiesto error de selección, con el propósito de truncar el proceso determinativo.

Sobre esta base el Tribunal estima que la información que le fuera requerida a la parte accionante mediante los oficios que denuncia como carentes de competencia, en efecto adolecían de nulidad por haberlos emitido una servidora quien carecía de atribución para intervenir en el proceso de determinación, al fundarse categóricamente en una delegación que no estaba dirigida a su persona; y consecuentemente la autoridad no debió considerar los mismos en su acta de determinación como lo hizo efectivamente, hecho que conlleva su nulidad por violación del procedimiento, causal de nulidad que se establece el artículo 105 numeral 1 del COA así como el artículo 139 numeral 2 del Código Tributario y por lo tanto corresponde así declararlo". (el subrayado es de esta Sala de casación).

6.5. A manera de resumen, los hechos probados y aquellos no controvertidos son: **i)** Que el Servicio de Rentas Internas, con fundamento en el art. 110 del COA, dictó un acto de convalidación para avalar las actuaciones de quien ocupa el cargo de Jefe del departamento de Auditoría Tributaria. **ii)** Que la servidora Jasmina de las Mercedes Salazar Arroba desempeña las funciones de Jefe Zonal del Departamento de Auditoría Tributaria de la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas, y fundamentó su actuación de petitorios de información en la Resolución DZ3-SZORDRI18-00000154 emitida con fecha 31 de julio de 2018 y publicada el 2 de agosto de 2018; **iii)** Que la Resolución DZ3-SZORDRI18-00000154, corresponde a la delegación otorgada al Doctor Edgar Fabián Mera Bozano; **iv)** Que la Resolución No. ZTU-SZORDRI14-00000022, es emitida con fecha 4 de diciembre de 2014 y publicada el 14 de enero de 2015, y, estaba dirigida al Jefe de Auditoría Tributaria de la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas. **v)** que la información que le fuera requerida a la parte accionante mediante los oficios que denuncia como carentes de competencia, en efecto adolecían de nulidad por haberlos emitido una servidora quien carecía de atribución para intervenir en el proceso de determinación, al fundarse categóricamente en una delegación que no estaba dirigida a su persona; **vi)** que la Jefa de Auditoría Tributaria incurrió en un vicio de incompetencia para ejercer su atribución

de requerir información dentro de un procedimiento de determinación tributaria.

6.6 El Tribunal de instancia concluye su análisis señalando que: *“Sobre esta base el Tribunal estima que la información que le fuera requerida a la parte accionante mediante los oficios que denuncia como carentes de competencia, en efecto adolecían de nulidad por haberlos emitido una servidora quien carecía de atribución para intervenir en el proceso de determinación, al fundarse categóricamente en una delegación que no estaba dirigida a su persona (...)”*.

6.7 En este punto es importante señalar que la disposición del art.1 numeral 1, de la Resolución No. ZTU-SZORDRI14-00000022, dispone:

“ Art. 1.- Delegar al Jefe Zonal de Auditoría Tributaria del Servicio de Rentas Internas, de la Dirección Zonal 3, la facultad de expedir y suscribir los siguientes actos: 1. Providencias u oficios de requerimientos de información relacionados al Departamento de Auditoria tanto para sujetos de determinación como para terceros, dentro de los respectivos procesos, sin perjuicio de las facultades que tiene el auditor designado en cada orden de determinación;”.

6.8 Vistos los hechos probados en instancia, que son el resultado de la valoración que realizaron los juzgadores A quo de las pruebas presentadas y del control de legalidad que hubieren realizado en su análisis, se insiste que bajo el caso 5 no pueden ser alterados en sede casacional y que, se entienden aceptados por las partes procesales. Se observa del escrito del recurso de casación, que la parte recurrente se halla inconforme con la valoración dada por el Tribunal de instancia y sobre dicha inconformidad construye el vicio de aplicación indebida y falta de aplicación, olvidando que esta Sala Especializada no puede cambiar los hechos probados, incluso si no comparte las conclusiones a las que se llegaron en instancia.- La parte recurrente no ha alegado vicio alguno sobre la valoración probatoria.

Consecuentemente no prosperan los vicios alegado, pues bajo los hechos probados en instancia, era justamente el art. 139 del Código Tributario la norma llamada a regular dicha situación jurídica, así como aquellas normas del COA que fueron aplicadas supletoriamente para motivar el análisis y complementarlo.

6.9 Finalmente, visto que el vicio se encontraba configurado de manera completa, es decir al argumentar una aplicación indebida, se justificó también las normas que **debían ser aplicadas en su lugar**, y, se explicó su incidencia en el caso, esta Sala Especializada precisa que, al no haber prosperado el vicio de aplicación indebida, es irrelevante analizar los demás artículos argumentados en el recurso de casación como “falta de aplicación”, pues estaban directamente conectados, es decir, si prosperaba la aplicación indebida del art. 139 del Código Tributario y las normas del COA

reprochadas, hubiese prosperado la falta de aplicación alegada; al no ocurrir aquello, no corresponde realizar otro análisis, por ser inoficioso.

7. Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia de 29 de septiembre del 2022, a las 11h43, expedida por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Ambato, provincia del Tungurahua; dentro del juicio No. 18803-2020-00088.

7.3. En virtud de que el recurso de casación ha sido presentado por el SRI, no existe caución rendida.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resolución de fácil comprensión

No se configuran los vicios alegados, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, pues los hechos probados corroboran la adecuada aplicación de las normas reprochadas.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 23 de febrero del 2024, las 13h21. VISTOS.- En lo principal, encontrándose pendiente de atender el recurso horizontal de ampliación presentado, y habiéndose presentado la respectiva contestación por la parte accionante en instancia, la misma que se dispone sea agregada al proceso, esta Sala señala lo siguiente: **1.** El recurso presentado ha sido ingresado el 21 de febrero de 2024, por tanto, dentro del término establecido en el art. 255 del COGEP. **2.** El art. 253 del COGEP dispone: “*Aclaración y ampliación. - ... La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas*”. **3.** La autoridad tributaria solicita que se AMPLIE el fallo emitido por esta Sala, y cita la parte del fallo sobre la que solicita ampliación: “*esta Sala Especializada precisa que, al no haber prosperado el vicio de aplicación indebida, es irrelevante analizar los demás artículos argumentados en el recurso de casación como “falta de aplicación”, pues estaban directamente conectados, es decir, si prosperaba la aplicación indebida del art. 139 del Código Tributario y las normas del COA reprochadas, hubiese prosperado la falta de aplicación alegada; al no ocurrir aquello, no corresponde realizar otro análisis, por ser inoficioso...*” (El subrayado y resaltado fuera del texto). Dentro de este contexto solicita que se indique cual es la norma que impide el análisis del segundo vicio que se ha planteado, considerando además que el mismo cumple la formulación que consta en varias de las sentencias que se han emitido para el efecto por parte de la Corte Nacional **4.** Para que proceda la ampliación es requisito sine qua non que, en el fallo no se hubiere resuelto alguno de los puntos controvertidos y, tratándose de casación, significaría que no se hubiere atendido a alguno de los yerros alegados. Ahora bien, teniendo esto claro, de la revisión del fallo recurrido, así como de la parte puntual citada por la peticionaria, se observa que el único yerro alegado en el recurso de casación fue el caso 5 y, dentro de este yerro se realizó la construcción completa de un solo vicio, así se fundamentó la indebida aplicación de ciertas normas y se establecieron las normas que debieron ser aplicadas en su lugar, pero no se aplicaron (falta de aplicación), por lo que claramente se puede constatar que esta Sala se pronunció sobre el único yerro alegado y, justamente en el párrafo citado por la peticionaria, se puede comprender por qué no prospera el mismo a pesar de tener una adecuada construcción. **5.** Por las consideraciones realizadas, en los términos contenidos en este auto, no corresponde atender favorablemente el pedido de ampliación solicitado. **6.** Actúe la doctora Marisol Mediavilla, en calidad de Secretaria Relatora encargada, en virtud de la acción de personal No. 838-UATH-2022-OQ de fecha 28 de julio de 2022.- Notifíquese.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL



FUNCIÓN JUDICIAL

224457395-DFE

Juicio No. 01501-2020-00096

Resolución nro. 83-2024

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 19 de febrero del 2024, las 10h49. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Fernando Cohn Zurita (E) dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 01501-2020-00096.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la ingeniera María de la Paz Crespo Cuesta, presentó demanda en contra del Acta de Determinación Tributaria No. 01202024901242625, de 10 de septiembre del 2020, suscrita por el Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas; por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, estableció en la audiencia preliminar, sin objeción de las partes el siguiente objeto de la controversia: *“a) Determinar si en el presente caso ha operado la caducidad de la facultad determinadora de la Administración Tributaria; b) Determinar si los pagos realizados por las empresas ADAPAUSTRO S.A., KIESEL S.A., CORPMOSA CIA. LTDA.; y, GRANISTONE CIA. LTDA., a la accionante MARÍA DE LA PAZ CRESPO CUESTA, constituyen Otros Ingresos para dicha contribuyente; c) Verificar si los depósitos realizados en las Cuentas Corrientes Nos. 0107004119 y 8200730988 del Banco de la Producción y Banco Internacional, respectivamente, constituyen Otros ingresos para la accionante MARÍA DE LA PAZ CRESPO CUESTA.”*

1.2. En la sentencia recurrida se declara con lugar la acción de impugnación deducida por la ingeniera MARÍA DE LA PAZ CRESPO CUESTA, por sus propios derechos, en contra del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, como consecuencia de lo cual se declara la invalidez legal y se deja sin efecto el Acta de Determinación No. 01202024901242625, emitida por dicha autoridad el 10 de septiembre de 2020, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015.

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
FERNANDO
ANTONIO COHN
ZURITA
C=EC
L=QUITO
CI
0911069714

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 8 de febrero del 2022, las 16h32, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2020-00096, argumentando el caso 4 del art. 268 del “COGEP”.

1.4. Mediante auto de 30 de junio del 2023, a las 08h21, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se **admitió** el recurso de casación interpuesto por el **Servicio de Rentas Internas**, por el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos “COGEP”, por el vicio de falta de aplicación de los preceptos de valoración de la prueba contenidos en el art. 164 del COGEP; lo que conllevó a la aplicación indebida del numeral 1 del art. 94 del Código Tributario (caducidad en 3 años) y falta de aplicación del numeral 2 del art. 94 *ibídem* (caducidad en 6 años).

2. Competencia

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

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 01501-2020-00096, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 3 de octubre del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código

Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 16 de febrero de 2024 a las 12h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta: Que considera que la falta de valoración de la prueba por parte del Tribunal A quo en el fallo que se recurre, consiste en la omisión de valorar la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica con relación al Informe Pericial elaborado por el Ing. Diego Oswaldo Condo Daquilema. Que el Tribunal de Instancia analiza el apartado “ VI MOTIVACIÓN” luego de sentar varios principios y garantías básicas del debido proceso y se remite a lo determinado en la Audiencia Preliminar como objeto de la controversia, detallando el mismo. Que en la sentencia recurrida el Tribunal se centró en el primer punto del objetivo de la controversia referente a la caducidad, en donde se considera lo expuesto por las partes procesales. Que una vez señalados los criterios tanto del accionante como de la Autoridad Tributaria demandada, el Tribunal A quo procede a realizar un análisis jurídico en donde se define que es la caducidad. Que una vez definido el concepto de caducidad el Tribunal de instancia procede a señalar la normativa legal vigente aplicada al caso en discusión, manifestando que la norma contenida en el art. 94 del Código Tributario es imprecisa al definir en qué consiste una declaración incompleta, requiriendo para su aclaración remitirse a fallos de la Corte Nacional de Justicia; y detalla varios fallos. Que seguidamente el Tribunal considera que existen tres criterios uniformes para aclarar bajo qué circunstancias se puede considerar que una declaración ha sido presentada en parte, y que por lo mismo el plazo de caducidad aplicable es de seis años. Que en los últimos tiempos es aplicable el plazo de caducidad de seis años, cuando ha existido por parte de los contribuyentes una conducta que artificiosamente, y contrariando el principio de buena fe, han pretendido evitar el pago total del impuesto causado a través de incrementar sus costos mediante la presentación de comprobantes de venta emitidos por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, señalando el Tribunal A quo en la sentencia recurrida que tales situaciones obligaron a la Asamblea Nacional a interpretar el art. 94. Que se cita el considerando 51 de la sentencia. Que es aquí, en donde se producen los vicios alegados; al no aplicar los preceptos para la valoración de la prueba conforme lo dispuesto en el art. 164 del

COGEP. Que el Tribunal A quo dentro de la sentencia recurrida, ha considerado únicamente dos pruebas: la copia de la Declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, presentada el 14 de marzo del 2016; y, la Razón de Notificación de la Orden de Determinación No. DZ6-APNDETC19-00000006. Que considerando que estas únicas dos pruebas señaladas demuestran que la Administración Tributaria ha iniciado el proceso de determinación una vez que se encontraba precluida o caducada su facultad determinadora, lo que significa que toda su actuación no surtió efecto alguno. Que la doctrina señala que la prueba debe ser analizada en su conjunto respetando el principio de unidad de la misma, que esto permite al juzgador analizar de forma pormenorizada y con criterio íntegro de todas y cada una de los aportes probatorios de las partes procesales, lo cual ayuda a mejorar el análisis y criterio valorativo de los hechos abordados dentro de la Litis, permitiendo así al juzgador emitir una sentencia completa e íntegra. Que de los medios de prueba que fueron admitidos, se desprende el informe pericial emitido por el Ing. Diego Condo Daquilema, prueba aportada por la parte accionante dentro del caso que nos ocupa no fue valorado por parte del Tribunal de instancia, en la resolución de la sentencia recurrida. Que el informe, establece entre sus conclusiones que la contribuyente María de la Paz Crespo, tiene la calidad de acreedora de capital de las Empresas ADAPAUSTRO S.A., KIESEL S.A., CORPOSA CIA. LTDA., GRANISTONE CIA. LTDA, conforme se señala en las páginas 8, 17, 38 y 48 respectivamente, sin embargo, no presentó sustento documental, tales como: tablas de amortización, depósitos efectuados de interés de su capital del supuesto préstamo, documentación clave para respaldar la teoría de que dichos valores, constituyen lo que a decir de la entonces actora correspondía a “créditos”, por lo que se concluye que el informe pericial tampoco logro desvirtuar que las diferencias correspondían a ABONOS de supuestos préstamos realizadas a las empresas señaladas, como aducía a la parte actora, demostrando imprecisiones cuando se pretendía justificar que los ingresos determinados se trataban de supuestos préstamos, confirmado lo determinado por la administración y demostrando que efectivamente la Declaración de Impuestos realizada por el contribuyente María de la Paz Crespo fue realizada en parte o de manera incompleta y que a más de ello la Administración Tributaria no sólo en su acto administrativo verificó que existió diferencias entre lo declarado y determinado, sino se demostró que existió un ocultamiento de ingresos que se cumple con las condiciones del propio Tribunal en el numeral 50 de la sentencia En el presente caso se demostró, que la contribuyente pretendía de manera artificiosa y contraria a la buena fe ocultar ingresos y hacerlos pasar por una figura jurídica diferente a la que en realidad correspondía. Que el tribunal A quo se aleja de la sana crítica llegando a una conclusión absurda, ello por cuanto si hubiera confrontado el Acto Administrativo con el Informe Pericial, se habría podido establecer conforme a la lógica y a la experiencia que no se encontraba caducada la facultad determinadora. Que la omisión de la Sala al no aplicar los preceptos para la valoración de la prueba incidió en la violación indirecta de normas sustantivas. Que por todo lo

expuesto solicita casar la sentencia recurrida.

4.2. La parte actora, en su contestación al recurso de casación señala que el mismo carece de sustento jurídico y factico, que las alegaciones son infundadas. Que la causal 4 no se trata de la posibilidad de denunciar un error de hecho en la valoración de la prueba, sino de invocar con absoluta precisión cómo fue que el Juez no aplicó o aplicó indebidamente los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba probando con total solvencia lo alegado; por tanto, sí en este caso en concreto el SRI alegó que no hubo una valoración de la prueba “ *de acuerdo con las REGLAS DE LA SANA CRÍTICA con relación al informe pericial elaborado por el Ing. Diego Oswaldo Condo Daquilema*”, debía demostrar cómo esta prueba efectivamente no fue considerada bajo estas reglas de valoración, lo único que realiza es llegar a ilógicas conclusiones que develan su inconformidad con el fallo, pues no sólo que desconoce los efectos de una norma interpretativa en el tiempo- ya que llega a decir que la norma interpretativa del art. 94 del Código Tributario es aplicable “ en los últimos tiempos”, lo cual va en contra de toda doctrina sobre la interpretación de las normas sino que para sustentar el supuesto error en la valoración del informe pericial -que un primer punto dice que no fue valorado en sí, pero luego dice que no fue valorado bajo el criterio de la sana critica, simplemente señala que el informe “demostraba imprecisiones”, mismas que ni la propia recurrente puede demostrar o sostener en su alegación, confirmando que el recurso es jurídicamente improcedente. Que sostiene que los Juzgadores tienen autonomía para apreciar las pruebas que obren dentro del proceso; y por ello, es indispensable que el casacionista demuestre fehacientemente por qué efectivamente hubo una violación a las reglas de la sana critica, demostrando el error de derecho en que, a su criterio habría incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación de error de hecho en la valoración de la prueba como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro. Que es evidente que el Tribunal consideró las pruebas practicadas en relación al primer punto del objeto de la controversia y los contrastó con el Acto Administrativo impugnado, y justamente en aplicación de la sana critica confirmó que el SRI nunca justificó como es que se le atribuían a la contribuyente “ otros ingresos”, pues “ de manera inequívoca y transparente se debe especificar y demostrar a qué rubro corresponde esos otros ingresos y cómo se produjeron tales ingresos”, y eso no fue realizado en ningún momento por el SRI, ya que sus glosas se sustentaron en suposiciones y conjeturas. Que consecuentemente, en virtud de ello es que el Tribunal advirtió que el SRI no cumplió con demostrar que existió una declaración incompleta al tenor de los presupuestos jurídicos establecidos en el art. 94 numeral 2 del Código Tributario, de su norma interpretativa y de los diferentes fallos judiciales que han tratado la materia del plazo para la caducidad, pues no hubo ocultamiento de ingresos – pues no había otros ingresos-, que a la luz de la norma interpretativa del art. 94 del Código Tributario, quedó plenamente identificado que este ocultamiento debía estar

relacionado con una estructura artificial de costos y gastos, lo cual no se asemeja ni remotamente al caso analizado. Que por ello, el Tribunal de instancia haciendo un ecuaníme análisis entre la doctrina, la jurisprudencia, el ordenamiento jurídico aplicable, el acto administrativo impugnado y las pruebas aportadas por las dos partes, de manera categórica concluyó que, “ *En el caso sub examine, la Administración Tributaria pretende que se aplique el plazo de caducidad de seis años, por considerar que en la Declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, “ ... no fue declarada en todo como lo señala la norma, existiendo “Otros Ingresos” que no fueron declarados conforme lo señala el acto correspondiente de determinación hoy impugnado” (fs.278 vta.); sin embargo, ni en el Acta de Determinación ni en la contestación a la demanda se ha precisado de qué tipo de ingresos se trata y cómo se produjeron aquellos, sin tener en cuenta que para efecto de la contabilización de los plazos de caducidad no basta con señalar que se tratan de “Otros ingresos”, sino que de manera inequívoca y transparente se debe especificar y demostrar a qué rubro corresponden esos otros ingresos, puesto que solo así se puede tener la certeza de que en realidad existe el ocultamiento de un rubro o tipo de renta, conforme al criterio de la Corte Nacional de Justicia, particular que no se ha demostrado en el presente caso, por lo que la Sala concluye que no es aplicable el plazo de caducidad de seis años, sino el de tres años previsto en el artículo 94 numeral 1) del Código Tributario*”. Que es tan ilógico e injustificado el recurso de casación de la Autoridad Tributaria que de todo el libelo del recurso de casación no existe un elemento concreto, lógico y claro que permita, de alguna mínima forma, identificar la falta de presencia de la sana crítica en el fallo de instancia. Que la Procuradora de la Autoridad Tributaria, sin explicar de forma alguna dónde está la falta de valoración bajo las reglas de la Sana Crítica, establece que si bien la señora María de la Paz Crespo es acreedora de la compañía Adapaustro S.A., Kiesel S.A., Corpmosa Cia. Ltda. y Granistone Cia. Ltda., el perito “ *no presentó sustento documental*”; situación que de la sola lectura del informe pericial, así como del Acta de Determinación Tributaria permite confirmar que es incorrecto, ya que en el desarrollo de la pericia y su sustentación ante el Tribunal, no sólo que se revisó todos los registros e información que el contribuyente y su cónyuge presentaron a la Autoridad Tributaria en los procesos de determinación (siendo pertinente señalar que el proceso de determinación seguido al cónyuge de la señora Crespo, al Dr. Fabricio Moreno Serrano ya fue declarado por esta Sala Especializada, como ilegal y, por tanto, nulo al haber violado el debido proceso), sino que se analizó las contabilidades de cada una de las empresas, es decir, se revisaron todos los soportes contables que confirmaron la materialidad de los préstamos. Que no hay demostración ni lógica, ni jurídica de que se haya dado una violación a la norma de valoración de la prueba; más aún cuando el informe pericial, tenía pertinencia con el segundo punto de la controversia y no con el primero, confirmaba una vez más que el Acta de Determinación levantada fue ilegal, no solo por la caducidad de su facultad determinadora, sino que bajo el principio de la esencia sobre la forma, se confirma técnicamente con el informe que existen

todos los elementos fácticos que sustentan los préstamos realizados por María de la Paz Crespo Cuesta y su Cónyuge a las compañías, pues existen los documentos fuentes que sustentan las obligaciones siendo esto los cheques cobrados que confirman la entrega de los recursos por parte de los esposos, durante años, incluso muy anteriores al auditado; los registros contables de las sociedades que confirman las fechas de ingreso de los recursos a las compañías; el uso de estos dineros para el desarrollo de la actividad económica de las compañías; novaciones y pagos de los préstamos; y en fin todos los elementos que confirman la materialidad del hecho económico a la luz del Art. 17 del Código Tributario. Que con lo expuesto ha quedado demostrado que los Jueces A quo aplicaron todos los principios y normas pertinentes para la resolución de la controversia, haciendo una valoración adecuada, lógica, técnica y jurídica de los hechos probados y del Acta Administrativa impugnada, ya que no hubo ni ocultamiento de ingresos, ni gastos o costos inexistentes; que por ello el SRI nunca pudo sustentar de manera transparente o inequívoca qué tipo de ingresos era los que alegaba, ni como se produjeron, ya que su determinación tributaria se realizó bajo meras suposiciones e inconformidad de los auditores sobre los documentos y sustentos presentados, violando así la seguridad jurídica que debe primar en toda relación jurídico-tributaria. Por todo lo expuesto solicita rechazar el recurso de casación interpuesto por el SRI.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 4 del art. 268 del COGEP, por la falta de aplicación de los preceptos para la valoración de la prueba, dispuesto en el art. 164 del COGEP; que llevo a la aplicación indebida del numeral 1 del art. 94 del Código Tributario y a la falta de aplicación del numeral 2 del mismo artículo.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “ Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto” .

6.1.1. Respecto del caso 4, la doctrina señala que esta causal “ ... 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...” (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-2005, pág. 151).

6.2. El recurrente manifiesta en su recurso que se ha violentado las siguientes normas:

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

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

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

- 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;*
- 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y, (...)”.*

6.3 Para que proceda el caso 4, el error debe ser manifiesto, evidente y trascendente, porque “... si bien es cierto que la Casación debe ceñirse al control del derecho, tal premisa no ha de extremarse ante un desafortunado juicio de hecho... Hemos buscado un adecuado punto de equilibrio, un registro intermedio: en general un no a los hechos, pero sí a su examen y consideración cuando el desvío de lo juzgado, por acaso, en el núcleo de la prueba, tiene gruesas fallas lógicas y la evaluación de los medios ha llevado a resultados insostenibles (absurdo y/o arbitrariedad), desvirtuándose el sentido de la misma, supuestos en que la revisión deviene insoslayable para que la solución jurídica sea correcta y, a cabo, también justa.” (Augusto Mario Morello; La Casación un modelo intermedio eficiente, Editorial Abeledo Perrot, 2da. Edición actualizada, Buenos Aires

Argentina, 2000, páginas 35 y 36).

6.3.1 Para demostrar el vicio al amparo del caso cuarto del art. 268 del COGEP, tratándose de un yerro en norma de valoración de prueba, estamos en la denominada causal indirecta, pues el vicio de derecho en la norma probatoria debe producir errores en normas sustantivas y siguiendo la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada, la proposición jurídica debe contener como mínimo los siguientes puntos: 1.- Identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; 2.- La determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3.- La demostración con lógica jurídica en qué forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4.- La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria.

6.3.2 Así tenemos dentro de esa enumeración y en ese orden que: **1.** El recurrente señala que la prueba que no ha sido valorada, es el informe pericial emitido por el ingeniero Diego Condo Daquilema. **2.** Que la norma sobre valoración probatoria que ha sido violentada, es el art. 164 del COGEP. **3.** Que en cuanto a la demostración de la forma como ha sido violada la norma sobre valoración probatoria; establece que el Tribunal con la omisión de valoración del informe pericial en su conjunto y la falta de confrontación con el acto administrativo impugnado, llevó al Tribunal *A quo*, a solamente valorar la fecha de la declaración presentada por el contribuyente como prueba única para establecer que habría operado la caducidad de la facultad determinadora; lo cual deviene que el Tribunal se aleja de la sana crítica llegando a una conclusión absurda. **4.** Que, lo señalado llevo a una equivocada aplicación del art. 94 numeral 1 del Código Tributario y a la falta de aplicación del numeral 2 del mismo artículo.

6.3.3 Es adecuado para el análisis, citar lo señalado por el Tribunal A quo en su parte pertinente:

“ 51. En el caso sub examine, la Administración Tributaria pretende que se aplique el plazo de caducidad de seis años, por considerar que en la Declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, “ ... no fue declarada en todo como lo señala la norma, existiendo “Otros ingresos” que no fueron declarados conforme lo señala el acto correspondiente de determinación hoy impugnado.” (fs. 278 vta.); sin embargo, ni en el Acta de Determinación ni en la contestación a la demanda se ha precisado de qué tipo de ingresos se trata y cómo se produjeron aquellos, sin tener en cuenta que para efecto de la contabilización de los plazos de caducidad no basta con señalar que se tratan de “Otros ingresos”, sino que de manera inequívoca y transparente se debe especificar y demostrar a qué rubro corresponden esos otros ingresos y cómo se produjeron tales ingresos, puesto que sólo así se puede tener la certeza de que en realidad existe el ocultamiento de un rubro o tipo de renta,

conforme al criterio de la Corte Nacional de Justicia, particular que no se ha demostrado en el presente caso, por lo que la Sala concluye que no es aplicable el plazo de caducidad de seis años, sino el de tres años previsto en el Art. 94 numeral 1) del Código Tributario.

52. *En consecuencia, con la copia de la Declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 (fs. 29 – 35), que fue actuada como prueba por ambas partes procesales, se tiene como hecho probado que la accionante ha presentado dicha declaración el 14 de marzo de 2016, en tanto que con la Razón de Notificación de la Orden de Determinación N° DZ6-APNDETC19-00000006 (fs. 16), que también fue actuada como prueba por las dos partes procesales, se demuestra que ésta ha sido notificada el 13 de septiembre de 2019, es decir fuera de los tres años a los que se refiere el numeral 1) del Art. 94 del Código Tributario, por lo que la Administración Tributaria ha iniciado el proceso de determinación una vez que se encontraba precluida o caducada su facultad determinadora, lo que significa que toda su actuación no surtió efecto alguno, por lo que tampoco hace falta resolver los demás puntos de la controversia”*. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.3.4 De la valoración de las pruebas que el Tribunal de instancia realiza, se establece que el SRI precisó que el plazo para que opere la caducidad de la facultad determinadora es de 6 años, porque en la declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, la contribuyente no ha declarado “en todo” el impuesto; ya que existen “Otros ingresos” que no fueron declarados.

Al respecto el Tribunal A quo resalta que ni en el Acta de Determinación ni en la contestación a la demanda, la Administración Tributaria, ha precisado de qué tipo de ingresos se trata y cómo se produjeron aquellos.- Por lo expuesto se determina que al no existir en el acto administrativo impugnado la precisión de qué tipo de ingresos se trata y como se produjeron esos “Otros ingresos”, que alega el SRI, no era pertinente valorar un informe pericial ya que para el Tribunal de instancia, es claro que la Administración Tributaria, no ha determinado en el acto administrativo, el tipo de ingreso que argumenta que no se ha declarado.

Cabe destacar que la Administración Tributaria sin explicación ni fundamentación, pretende que se valore el informe pericial presentado por la parte accionante, como si en él se encontrara la fundamentación del SRI para justificar el acto administrativo impugnado, y, a pesar de señalar que esa fue la prueba no valorada, no llega a establecer su contenido, y las conclusiones de la perito para dar fuerza a sus alegaciones.

6.3.5 Siguiendo con el análisis pertinente del primer objeto de la controversia de “Determinar si en el presente caso ha operado la caducidad de la facultad determinadora de la Administración Tributaria”; el Tribunal de instancia una vez que determinó que no opera el plazo de 6 años (art. 94.2

Código Tributario) argumentado; valora la prueba pertinente como lo es la Declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 de la contribuyente, presentada el 14 de marzo de 2016, y la Razón de Notificación de la Orden de Determinación No. DZ6-APNDETC19-00000006, notificada el 13 de septiembre de 2019, establece que dicha orden fue notificada fuera de los tres años a los que se refiere el numeral 1) del art. 94 del Código Tributario; por lo tanto ha caducado la facultad determinadora de la Administración Tributaria.

6.3.6 En virtud del análisis que antecede, se desprende que el Tribunal de instancia si valoró documentación pertinente para sustentar su decisión.

6.3.7 Al evidenciarse valoración de las pruebas que le llevaron al Tribunal a una conclusión, al verificar que dicha valoración no es descabellada o se contrapone al ordenamiento jurídico y ha sido realizada bajo una sana crítica, es claro que existió aplicación del art. 164 del COGEP, reprochado como “ falta de aplicación” , consecuentemente no ha ocurrido el error de derecho alegado por el casacionista; por lo que, al no prosperar aquel, es inoficioso pronunciarse sobre los demás elementos de la proposición jurídica del caso 4 del art. 268 del COGEP, pues estos corresponden ser analizados sólo si se evidencia el error de derecho en la norma sobre valoración probatoria, lo cual no ha sucedido.

6.3.9 Lo mencionado es suficiente para rechazar el vicio alegado. Además, esta Sala lo ha señalado en una serie de fallos, que no se puede invocar la violación de las reglas de la sana crítica *in genere* como causal de casación, pues al ser reglas que se derivan de la lógica, la experiencia y la ciencia, resultan insuficientes para ser fundamento de casación, porque se trata de un concepto jurídico indeterminado.

Por otro lado, el recurso no explica cómo no se ha valorado en conjunto la prueba o, como no se aplicó la lógica en la valoración de la prueba señalada dentro de su recurso, lo que imposibilita que esta Sala pueda analizar a fondo una alegación sin sustento.

7. Decisión

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

7.2. No casar la sentencia de 8 de febrero del 2022, las 16h32, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2020-00096.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el Servicio de Rentas Internas, no existe caución rendida.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

El análisis en casación establece que en el fallo impugnado, no se configura el caso 4 del art. 268 del COGEP, pues existe aplicación de la norma acusada como no aplicada, se observa aplicación de valoración de la prueba en conjunto y de acuerdo a la sana crítica de los juzgadores; en tal virtud No se casa el fallo.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL



FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 01501-2021-00051



224493551-DFE

JUEZ PONENTE: JOSE DIONICIO SUING NAGUA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 19 de febrero del 2024, las 14h08. **VISTOS:** El abogado Carlos Leonel Durán Vanegas en calidad de procurador fiscal del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, así como, la abogada Carla Cristina Alba Crespo en calidad de procuradora judicial del señor Horst Gustavo Moeller Amador, interponen sendos recursos de casación en contra de la sentencia de 15 de junio del 2022, las 16h42, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, en el juicio de impugnación No. 01501-2021-00051 (1).

1. Antecedentes procesales

1.1. Objetos de la controversia.- *“ [1/4] 1. Determinar si el acta impugnada fue emitida respetando la seguridad jurídica y motivación. 2.- Establecer si las diferencias que constan en el acto impugnado, se determinaron de conformidad a la ley. [1/4] °*

1.2. Fallo impugnado.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el juicio objeto del recurso: *“ [1/4] acepta parcialmente la demanda deducida por el señor representante legal de la compañía INDUGLOB S.A., en contra del señor Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, y al hacerlo declara: 1.- Que el acta de determinación tributaria No. 01202124900375760 de fecha 12 de marzo de 2021, si tiene motivación legal y constitucional.- 2.- Ratifica las diferencias determinadas en el acta por Gastos por Operaciones de Regalías, Servicios Técnicos, Administrativos, de Consultoría y Similares: por concepto de las transacciones registradas con el proveedor CYBERSUR S.A.- 3.- Ratifica las diferencias determinadas en el acta por Operaciones de Regalías, Servicios Técnicos, Administrativos, de Consultoría y Similares, vinculados con las transacciones registradas con el Proveedor SERVIANDINA S.A.- 4.- Ratifica las diferencias determinadas en el acta por Operaciones de Regalías, Servicios Técnicos, Administrativos, de Consultoría y Similares, vinculados con las transacciones registradas con el Proveedor BLANCANDINA PANAMÁ S.A.- 5.- Acepta la impugnación realizada contra la Glosa de reembolso de gastos realizados a la compañía ELECTROANDINA INDUSTRIAL SAC, por concepto de Promoción y Publicidad.- [1/4] °*

1.3. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó los recursos de casación en auto de 5 de septiembre del 2022, las 08h23, en los términos de los artículos 269 y 274 del

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRONICAMENTE

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRONICAMENTE

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRONICAMENTE

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

COGEP.

1.5. Admisión: En auto de admisión de 21 de junio de 2023, las 09h09, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, admite los recursos de casación por el **caso quinto** del artículo 268 del COGEP: **a) Recurso de la parte demandada** por los vicios de **errónea interpretación** del artículo 3 de la Resolución No. 07-2016 emitida por la Corte Nacional de Justicia, artículos 10 y 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 27 primer inciso del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; por el **vicio de falta de aplicación** del art. 20 del Código Tributario que condujo a la **aplicación indebida** del art. 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. **b) Recurso de la parte actora**, acusa el vicio de **falta de aplicación** de los artículos 66 numeral 16 y 82 de la Constitución de la República del Ecuador y del artículo 17 del Código Tributario.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 03 de octubre del 2023, las 11h55, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

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

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación de los recursos de casación.

4.1. Recurso de la Administración Tributaria, lo fundamenta en la causal quinta del artículo 268 del COGEP por el vicio de **errónea interpretación** del artículo 3 de la Resolución No. 07-2016 emitida por la Corte Nacional de Justicia y de los artículos 10 y 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 27 primer inciso del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, esto puesto que aduce que el Tribunal A quo le han otorgado un sentido y alcance que no tienen estas normas, contrarias a su espíritu, específicamente en el considerando 9.5 del fallo impugnada.

4.1.1. El Tribunal acepta que los reembolsos de gastos efectuados por Induglob S.A. a su relacionada ELECTROANDINA INDUSTRIAL SAC, si deben ser considerados como deducibles del impuesto a la renta, al considerar que la presentación de documentos formales por parte del actor es suficiente para sustentar el gasto y ello, a pesar de que no se ha podido verificar la fuente de la obligación que demuestre la efectiva prestación del servicio.

4.1.2. En el fallo impugnado para los magistrados, la presentación de los documentos formales entre los cuales se encuentra el informe de auditores independientes, es suficiente para demostrar la prestación efectiva del servicio, cuando, como bien lo menciona el propio Tribunal, ese informe no es más que un requisito formal para acreditar la deducibilidad del gasto, y en ellos no se encuentra acreditada la fuente de la obligación, por cuanto la efectiva prestación del servicio debe ser acreditada por el contribuyente; es a él a quien le corresponde demostrarla, siendo más bien el trabajo de los auditores independientes, verificar si los gastos son o no pertinentes en base a la documentación formal que reciben, pues como dice la administración y consta en sentencia, la presentación de dichos informes no le exime al sujeto pasivo de la presentación de documentación de sustento que demuestre que las transacciones corresponden a gastos de publicidad incurridos para el cumplimiento de su actividad económica, y le hayan servido para obtener, mantener o mejorar el ingreso gravado en el Ecuador.

4.1.3. Para el Tribunal la resolución No 07-2016 emitida por la Corte Nacional de Justicia, debe ser interpretada de manera sistemática, porque entienden que para la demostración de la prestación de un servicio se debe atender al entorno normativo que describe los requisitos formales de los documentos

que sustentan el gasto como único insumo para probar la verdadera prestación del servicio, cuando lo correcto es realizar una interpretación literal, en el sentido de que no solo se requiere verificar si existe la documentación formal sino además la fuente de la obligación, para solo así poder ligar el gasto efectuado con la renta gravada del contribuyente, porque si ello no ocurre, la consecuencia lógica es que el gasto es no deducible.

4.1.4. Los documentos formales que fueron entregados tanto en el proceso administrativo como en el judicial, conforme consta probado en la sentencia son la factura de reembolso emitida por Electroandina Industrial SAC, la liquidación de pago emitida por Induglob S.A., 170 comprobantes emitido en el Perú a nombre de Electroandina Industrial SAC y los Informes de Auditores independientes, con los cuales el Tribunal concluye que se ha probado la efectiva prestación del servicio y por ende el gasto es deducible, ello sin importar que la fuente de la obligación no hubiera sido evidenciada por el actor, como así se entiende cuando los Jueces en sentencia al referirse al contrato celebrado entre el contribuyente y su relacionada colige el Tribunal A quo que, en el contrato presentado por parte de la compañía, no existe un acuerdo específico en el que se acredite que los costos de promoción y publicidad deben ser asumidos por Induglob, y ello es descubierto por los Jueces quienes por la errada interpretación que acuso, no consideran oportuno que se demuestre: el pacto entre las partes cómo se produjo, bajo que términos, cual es la obligación específica de los contrayentes, el valor de los reembolsos, sino simplemente concluyen que nada impide a las partes el proceder con el reembolso de gastos siempre que los documentos formales hayan sido presentados, lo cual no es correcto, pues si hubiera interpretado literalmente la resolución No 07-2016, se habrían percatado que la jurisprudencia vinculante justamente requiere que la fuente de la obligación sea la que se demuestre más allá de la sola presentación de esos documentos formales (factura, liquidación, informe de auditores independientes).

4.1.5. Para acreditar su posición, el Tribunal se refiere al informe pericial del señor Diego Condo, quien dice analizó el documento denominado "Reporte Local 2016" que contiene el análisis de precios de transferencia a las operaciones del ejercicio 2016 realizado por la consultora "BASE FIRMA" a la compañía ELECTROANDINA INDUSTRIAL SAC, en el contrato presentado por parte de la compañía, no existe un acuerdo específico en el que se acredite que los costos de promoción y publicidad deben ser asumidos por Induglob, y ello es descubierto por los Jueces quienes por la errada interpretación que acuso, no consideran oportuno que se demuestre: el pacto entre las partes cómo se produjo, bajo que términos, cual es la obligación específica de los contrayentes, el valor de los reembolsos, sino simplemente concluyen que nada impide a las partes el proceder con el reembolso de gastos siempre que los documentos formales hayan sido presentados, lo cual no es correcto, pues si hubiera interpretado literalmente la resolución No 07-2016, se habrían percatado que la jurisprudencia

vinculante justamente requiere que la fuente de la obligación sea la que se demuestre más allá de la sola presentación de esos documentos formales (factura, liquidación, informe de auditores independientes).

4.1.6. Para acreditar su posición, el Tribunal se refiere al informe pericial del señor Diego Condo, quien dice analizó el documento denominado "Reporte Local 2016" que contiene el análisis de precios de transferencia a las operaciones del ejercicio 2016 realizado por la consultora "BASE FIRMA" a la compañía ELECTROANDINA INDUSTRIAL SAC, y concluyen que el auxiliar justicia dice que el gasto produjo un ingreso para Induglob, sin embargo el señor perito no hace referencia alguna a la fuente de la obligación, pues en base al análisis de los documentos formales entre ellos el análisis de precios de transferencia, concluye que el gasto existe, criterio que es acogido por el tribunal en errónea interpretación del fallo jurisprudencial, pues el señor Condo jamás evidenció con documentación oportuna que los bienes que adquirió INDUGLOB y los servicios que contrató su empresa relacionada Electroandina Industrial SAC generaron un incremento en las ventas en Perú, mejoraron o no el posicionamiento de la marca, entre otros aspectos que prueben que el servicio por el cual Induglob erogó un valor monetario en efecto contribuyó a obtener, mantener y mejorar la renta del contribuyente en el Ecuador.

4.1.7. Hubiera sido oportuno demostrar entonces la fuente de la obligación, acreditando por ejemplo que a mayor publicidad más productos se exportaron por Induglob, pero de lo revisado por el SRI y aceptado en sentencia, las ventas de Induglob incrementaron cuando los gastos de promoción y publicidad disminuyeron. Señores magistrados, es un hecho probado el que Induglob exportó sus productos al Perú, también que fue Electroandina la que se convirtió en dueña de los bienes de la marca Indurama, los cuales a su vez se vendieron en el vecino país; de tal suerte que si los gastos de promoción y publicidad se produjeron en el Perú para vender bienes de la marca Indurama en ese país, los cuales ya le pertenecían a su cliente relacionado del extranjero, es la renta de Electroandina la que se podría obtener, mantener o mejorar como consecuencia del aparente pacto efectuado entre ellos; decir que fue la renta de Induglob la que se mejoró como consecuencia de los gastos efectuados requería ser demostrado por el actor en base a la jurisprudencia citada, pero debido a la errada interpretación que el Tribunal ha hecho del precedente, creyó que con la sola presentación de documentos formales ello ya se cumplió, cuando incluso del propio contrato presentado por la compañía, se pudo deducir que tal obligación no era pactada entre las partes y que fue el hoy actor quien voluntariamente decidió asumir esos gastos de promoción y publicidad, lo cual si bien es posible, no puede ser útil para afectar a su renta gravada en el Ecuador sino más bien a la de su relacionada peruana.

4.1.8. Fundamenta la Administración Tributaria que los jueces interpretaron erradamente los artículos

10 y 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y art. 27 primer inciso del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; del contenido de las normas infringidas se deduce que los costos y gastos deben servir para obtener, mantener y mejorar las rentas gravadas del contribuyente y siempre que ello sea evidenciado, el gasto será considerado como deducible; sin embargo, en este caso puntual, la errónea interpretación se produce porque el Tribunal cree que con la sola presentación de los documentos formales de los costos y gastos por reembolso, estos se vinculan con la renta del actor, a pesar de que la fuente de la obligación no ha sido demostrada y que los gastos de promoción y publicidad más bien se relacionan con la renta de ELECTROANDINA en Perú.

4.1.9. Se trata entonces de que la errónea interpretación de la resolución No 07-2016 efectuada por el Tribunal A quo, ha conducido a su vez a interpretar erradamente los artículos 10 y 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y art. 27 primer inciso del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; pues los Jueces aceptan que al presentarse solo los documentos formales se ha probado la existencia de la obligación y como consecuencia se vincula con el ingreso gravado del actor, cuando, de haber interpretado correctamente la resolución No 07-2016, hubieren descubierto que la fuente de la obligación no se ha demostrado lo cual se deduce del propio contrato presentado por la compañía; como consecuencia lógica, habrían decidido que esa falta de sustento de la fuente de la obligación no permite vincular los costos y gastos emitidos por concepto de reembolso a la obtención mantención o mejora de la renta de Induglob en correcta interpretación de los artículos acusados.

4.1.10. La errónea interpretación ha sido determinante en la decisión de la causa, pues de haberse colegido en que no se ha demostrado la fuente de la obligación, se habría dispuesto en correcta interpretación artículos 10 y 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y art. 27 primer inciso del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que al no vincularse esos costos o gastos a la renta del actor, los mismos no son deducibles en el impuesto a la renta, como así solicita que lo declare la Sala en sentencia de casación.

4.2. Fundamenta la Administración Tributaria el **vicio de falta de aplicación** del art. 20 del Código Tributario que condujo a la **aplicación indebida** del art. 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno **en los siguientes términos:**

4.2.1. La ley permite que el pacto entre los particulares pueda darse con libertad, lo cual es así por el principio de libre contratación y ello se respeta siempre que se regulen obligaciones entre privados, pero cuando ese pacto hace relación a la esfera de los tributos, los contratantes jamás podrán acordar modificar la obligación tributaria. Se colige que para los señores Jueces Induglob y Electroandina si podía acordar se produzca un reembolso, aún sin la necesidad de conocer las condiciones de cómo se

produjo el pacto, bastando únicamente la presencia de ciertos documentos formales; pronunciamiento que se produce por la falta de aplicación del art. 20 que acuso, toda vez que, si bien es cierto las partes procesales pudieran haber pactado que Induglob asuma los gastos de promoción y publicidad que su relacionada en el Perú adquirió para promocionar la marca Induglob (digo pudieran, porque no hay evidencia documental del pacto entre las partes lo cual se deduce de la propia sentencia que impugno); no es menos cierto que esa voluntad no puede cambiar el contenido de la obligación tributaria, esto es del impuesto a la Renta consagrado en la Ley de Régimen Tributario Interno y el Reglamento para su aplicación.

4.2.2. En el Ecuador, si un contribuyente decide cubrir voluntariamente los gastos de otro contribuyente (transacción entre nacionales), ese es un gasto no deducible del impuesto a la renta para el que cancela, pues sirven para obtener mantener o mejorar la renta del tercero beneficiado, lo mismo ocurriría en este caso, en donde si Induglob decide de manera voluntaria cubrir los gastos de su parte relacionada en el exterior (digo voluntario porque como lo dice el Tribunal en el contrato escrito no existe tal obligación), ese gasto servirá para que Electroandina venda productos de la marca Indurama que son de su propiedad y por ende el ingreso que se obtiene, mantiene o mejora es el de su cliente, no así de Induglob.

4.2.3. La falta de aplicación del art. 20, lleva al Tribunal a dejar de considerar que el acuerdo entre Induglob y Electroandina (voluntario por la falta de documento escrito que acredite las condiciones del pacto) afectó la obligación tributaria del hoy actor, quien mediante la figura de reembolso pretende deducirse costos y gastos que sirven para obtener mantener o mejorar la renta de Electroandina en Perú, no solo porque los productos vendidos generaron ingresos para esa sociedad sino porque además del propio postulado del actor que señala que la promoción y publicidad se la realiza en el Perú para vender productos de la marca por parte de su relacionada en el Perú, es allá en donde se produce el ingreso para Electroandina, no así para INDUGLOB.

4.2.4. La falta de aplicación del art. 20 del Código Tributario ha sido determinante en el fallo emitido, pues conllevó a que el Tribunal aplique indebidamente el art. 30 del Reglamento para la aplicación a la ley de Régimen Tributario Interno, al creer que los reembolsos efectuados cumplen con las condiciones de dicho artículo para que el gasto sea considerado como deducible, lo cual es de trascendental importancia porque la decisión del Tribunal es incorrecta; si los señores Jueces hubieren aplicado el art 20 del C.T. habrían reparado en que si bien estos reembolsos los podía efectuar Induglob, no se cumple con las condiciones del art. 30 citado, para considerar el gasto como deducible, porque no se lo ha podido vincular con el ingreso gravado del hoy actor.

4.2.5. Fundamenta el vicio de aplicación indebida del literal 1 del artículo 30 del Reglamento para la

Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno para el Tribunal esta norma si es aplicable porque los gastos están directamente relacionados con la actividad del sujeto pasivo desarrollada en el Ecuador, lo cual se produce por la falta de aplicación del art. 20 del C.T., pues de haberlo aplicado, habrían reparado en que como el pacto entre las partes no modifica la obligación tributaria, resulta que los gastos de promoción y publicidad cancelados por Electroandina y reembolsados por Induglob de manera voluntaria, sirven para obtener, mantener o mejorar la renta de Electroandina en el Perú, más no están directamente relacionados con la actividad desarrollada por Induglob en el Ecuador, respecto de quien no existe evidencia del vínculo con la obtención, mantención o mejora de su ingreso gravado.

4.2.6. La indebida aplicación se produce porque el presupuesto fáctico del art. 30 de RLRTI no es subsumible a la conducta del contribuyente, pues al no poder vincularse directamente esos costos o gastos a la obtención, mantenimiento o mejora de la renta de Induglob, la conclusión lógica es que el gasto sea no deducible.

4.2.7. Finalmente en el literal b del art. 30 del RLRTI, se señala que b) Los importes de los reembolsos de gastos corresponden a valores previamente establecidos; más como el Tribunal no aplicó el art. 20 del C.T., no pudo percatarse además de que ese pacto entre las partes no podía modificar el contenido de ese literal b, y por ende le correspondía al actor demostrar que los reembolsos hayan sido previamente establecidos entre las partes, lo cual no se ha producido.

4.2.8. Esta aplicación indebida ha sido determinante en la sentencia toda vez, que si al aplicarse el art. 20 del C.T. se hubiera dejado de aplicar el art. 30 del RLTI, la decisión habría sido distinta en el sentido de declarar el gasto por reembolso como no deducible, pues el actor jamás demostró que el mismo se hubiere vinculado directamente con su renta gravada y menos que los valores sujetos de reembolso se hubieren pactado previamente.

4.3. El cuestionamiento de la parte actora se fundamenta en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de **falta de aplicación** de los artículos 66 numeral 16 y 82 de la Constitución de la República del Ecuador y del artículo 17 del Código Tributario bajo los siguientes argumentos:

4.3.1. El Tribunal de instancia, al analizar en la sentencia las diferencias determinadas por de "GASTOS POR OPERACIONES DE REGALÍAS, SERVICIOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS, DE CONSULTORÍA Y SIMILARES por concepto de las transacciones registradas con el proveedor CYBERSUR S.A."; "GASTOS POR OPERACIONES DE REGALIAS, SERVICIOS TECNICOS, ADMINISTRATIVOS, DE CONSULTORÍA Y SIMILARES, vinculados con las transacciones registradas con el proveedor "SERVIANDINA S.A."; y, "OPERACIONES DE REGALIAS, SERVICIOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS, DE CONSULTORÍA Y SIMILARES, vinculados con las transacciones registradas con el proveedor "BLANCANDINA

PANAMÁ S.A", comete el yerro de no aplicar el Art. 17 del Código Tributario y los artículos 66, numeral 16, y el 82 de la Constitución de la República del Ecuador, pues, como veremos en este caso, centra su análisis en formalidades sin considerar la esencia de las transacciones económicas y cómo, por principio de seguridad jurídica, éstos deben ser valorados según su realidad económica y no por las formas. Ocasionando que, por la omisión de estas normas sustantiva, se llegue a conclusiones incorrectas y alejadas a la verdadera realidad del gasto y su clara vinculación con la obtención y generación de renta.

4.3.2. En lo relativo a este cargo, en la sentencia de instancia el H. Tribunal no aplicó para el análisis de estas glosas específicas, la norma contenida en el Artículo 17 del Código Tributario, ni aquella contenida en el Art. 82 de la Constitución de la República del Ecuador, habiéndose generado una violación a la seguridad jurídica, incurriendo en el yerro contemplado en el CASO QUINTO del Art. 268 del COGEP, a pesar de que, una vez más, estas normas sustantivas son pertinentes para la resolución de la causa y, por lo mismo, debían ser aplicadas.

4.3.3. Cuando se analizan hechos económicos es imperativo que se considere la real esencia del acto, analizando los gastos no sólo bajo el prisma de la formalidad, sino sobre todo se debe atender el que las relaciones económicas de los contribuyentes, por el dinamismo de la actividad empresarial, no tienen un "molde" o "formato" para ejecutar sus transacciones.

4.3.4. Así, bajo el prisma de derechos y obligaciones, la relación jurídico-tributaria existente entre la Administración Tributaria y los contribuyentes debe estar resguardada por el ordenamiento jurídico, pues sólo con la certeza de que las partes cumplirán con las normas previas, claras y de conocimiento público para el desarrollo de su relación se cumple con la seguridad jurídica como un elemento trascendental del Estado de Derecho.

4.3.5. Ahora bien, siendo lo narrado un deber ser bajo las premisas del esquema de Kelsen, la realidad de los hechos económicos (que son parte fundamental para establecer la obligación tributaria) en muchas ocasiones sobrepasan al orden de este deber ser, y por ello las partes involucradas en la relación jurídico-tributaria pueden ver sus derechos y obligaciones afectados, toda vez que la Administración Tributaria ejerce su facultad determinadora aplicando en ella todo su poder, mientras que el contribuyente busca que se respete su derecho a la seguridad jurídica y que por ello la determinación sea realizada sin que existan criterios interpretativos apriorísticos que no se apegan a la realidad de las relaciones económicas que existen entre contribuyentes.

4.3.6. En este contexto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 17 del Código Tributario - calificación del hecho generador-, en la Sentencia No. 47-15-IN/21 dictada por la Corte Constitucional, que al abordar al artículo 17 del Código Tributario y este desfase que se presenta entre el deber ser de la

facultad determinadora sobre los hechos económicos y el derecho de los contribuyentes a contar con SEGURIDAD JURIDICA en dicho proceso, se estableció que la Administración Tributaria debe justificar sus consideraciones cumpliendo un mínimo de estándares argumentativos, que no pueden ser únicamente las observaciones o disconformidad con la forma de los documentos que sustentan las transacciones, pues solo así la facultad determinadora podrá ser ejercida garantizando el derecho a la seguridad jurídica del contribuyente que debía ser atendido al tenor del Art. 82 de la Constitución, pues "El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes".

4.3.7. En este contexto, era completamente pertinente que se aplique el artículo 17 del Código Tributario, en concordancia con los artículos 66, numeral 16 y 82 de la Constitución; sin embargo no ocurrió esto en la sentencia de instancia en los acápites especificados, ocasionando que la clasificación de los gastos no se la realice bajo parámetros de la realidad fáctica y económica de las transacciones, produciendo así que la ratificación de la no deducibilidad de los cargos señalados (acápites 9.2, 9.3 y 9.4 de la sentencia) se sustenten en cuestionamientos sobre formalidades de los documentos que, bajo ningún concepto son argumentos válidos para desvirtuar la pertinencia del gasto para la actividad económica de INDUGLOB, afentando incluso a la libre contratación garantizada en el Art. 66, numeral 16, de la Carta Magna, que en su parte pertinente establece que "Se reconoce y garantizará a las personas: 16. El derecho a la libertad de contratación".

4.3.8. En el caso en concreto, en la sentencia recurrida se ratifican los cargos levantados sobre estos gastos, bajo el argumento meramente formal de que los informes de los servicios prestados son generales, alejándose así del análisis del hecho económico e ignorando la realidad integral de la transacción registrada en la contabilidad de la empresa por la falta de aplicación del Art. 17 del Código Tributario.

4.3.9. Específicamente, en el acápite 9.2, al momento de analizar los gastos de Servicios prestados por Cybersur, si bien consta como hecho probado que existen informes reportes, políticas de negocios generadas por Cybersur S.A. Reportes del Comité Directivo de Induglob del año 2016 elaborado por el Representante Legal de Cybersur, y además se hace referencia a que "la contratación a la compañía CYBERSUR S.4. se ha realizado... con la finalidad de que provea de servicios directivos en las áreas administrativas, financiera, comerciales y de producción", el Tribunal ratifica el cargo pues "los informes parecen un resumen de auditoria", o porque el informe del Comité Directivo, que expresamente establece que es sobre TODO EL EJERCICIO FISCAL 2016, "no cuenta con fecha de elaboración"; es decir que la formalidad de los documentos prevalece sobre el análisis del hecho económico y de las relaciones establecidas por los interesados - Induglob y Cybersur-

4.3.10. En este mismo sentido, al momento de analizar el cargo contenido en el acápite 9.3 de la sentencia, correspondiente a "GASTOS POR OPERACIONES DE REGALÍAS, SERVICIOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS, DE CONSULTORÍA Y SIMILARES, vinculados con las transacciones registradas con el proveedor "SERVIANDINA S.A.", se refleja como un hecho probado que son servicios TI, es decir, digitales o tecnológicos, mismos que por su naturaleza -hecho público y notorio-, pueden ser realizados de manera completamente remota, el Tribunal establece que "no consta un detalle del lugar, oficina u establecimiento en la que se habría brindado los servicios", o que el "El informe de Servicios Tecnología de la información (fojas 723) suscrito por el señor Gerente TI Serviandina menciona de manera general los servicios de infraestructura, Plataforma y Software"; es decir que, una vez más, prevalece la formalidad de los documentos y no se analiza las relaciones económicas de la transacción, ya que no podemos dejar de considerar que parte del servicio prestado por Serviandina es el contratar la infraestructura, plataforma y software para Induglob y demás empresas del Grupo Consenso, pues es evidente que por el volumen del negocio esta sociedad consigue una mejor oferta económica para estos, versus lo que podría obtener Induglob de manera individual, desconociendo incluso que el ahorro experimentado por una de las partes (Induglob) en el respectivo contrato generó un correlativo incremento de los ingresos de la otra parte (Cybersur).

4.3.11. Entonces, si no se analiza las realidades económicas y las relaciones establecidas por los interesados, el Tribunal limita el análisis hacia el pie de firma del documento y no a que el gasto sirvió para obtener, mantener y mejorar la renta, afectando a la libre contratación de las partes y, sobre todo, a la seguridad jurídica que debe existir, pues lejos de valorar las transacciones, el juzgador resolvió en base exclusivamente a la inconformidad del funcionario que realizó la auditoría con el contenido de la documentación aportada por el sujeto pasivo para la justificación de la existencia de actos y hechos de contenido económico.

4.3.12. En este orden de ideas, al analizar el cargo del acápite 9.4, correspondiente a OPERACIONES DE REGALIAS, SERVICIOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS, DE CONSULTORÍA Y SIMILARES, vinculados con las transacciones registradas con el proveedor BLANCANDINA PANAMÁ S.A., el Tribunal a quo descarta de su análisis el hecho económico, ya que si bien tenemos como un hecho probado los estados de cuenta que sustentan el pago de las capacitaciones realizadas, es decir la bancarización de la transacción, se desconoce el gasto.

4.3.13. Con estas puntualizaciones sobre cada glosa, si se estaban analizando transacciones económicas, que justamente se encuentran sustentadas por documentos e informe pericial sobre el proceso formal y material de la transacción, resulta inminente que se aplique para su análisis el Art. 17 del Código Tributario, pues hay una SUPREMACÍA DE LA SUSTANCIA JURÍDICA (materialidad) sobre la forma jurídica (formalidad). Sin embargo, esto no fue realizado por el Tribunal de instancia

sobre los cargos concretos, pues se los ratificó bajo la única premisa que los documentos no detallaban minuciosamente los servicios prestados.

4.3.14. A la luz de lo expuesto, el hecho de que el Tribunal de instancia haya cuestionado el tenor del contrato suscrito entre CYBERSUR y SERVIANDINA con INDUGLOB, demuestra la afección que ha tenido en la sentencia la falta de aplicación del precepto constitucional, ya que en definitiva el Juzgador pasó a ser competente para decidir cómo el representante legal de INDUGLOB S.A. debe exigir el cumplimiento de su contrato privado con una compañía, por el que bien pueden pactar lo que mejor convenga a sus intereses y modificarlo a su gusto cuando sea necesario, incluso de forma verbal, y aun reservándose la confidencialidad del caso.

4.3.15. Así, en la sentencia recurrida en el apartado 9.2, por la falta de aplicación de la citada norma constitucional, se descontextualiza a la libertad de contratación que tienen las partes, se aleja de que el contrato suscrito con CYBERSUR expresamente establece que para su cancelación "CYBERSUR S.A. debía emitir un memorándum (...) donde consten los principales campos y tareas atendidas.", e incluso en la Cláusula séptima se complementa señalando que la evaluación de los servicios con los memorandums referidos es potestativo de Induglob; es decir que por voluntad de las partes los informes solo requerían de una referencia sobre las principales tareas realizadas, lo cual habría sido respetado por el Tribunal en aras del derecho a la libertad de contratación que ampara nuestra Constitución; más aún cuando no fue motivo de controversia la existencia de un contrato de prestación de servicios, la cual constituye prueba documental que corrobora la voluntad de las partes de mantener una relación contractual que se verifica con la secuencialidad documental de los pagos realizados.

4.3.16. Tan claro es el derecho a la libre contratación que fue ignorado por el Tribunal a quo que no existe sustento normativo que permita exigir constancia documental de la prestación de servicios, menos aún con la minuciosidad que el Tribunal advierte, considerando que en el área económica de Direcció y Alta gerencia -que es justamente lo que presta Cybersur a Induglob- la oportunidad, experiencia, estrategia y conocimiento son elementos de difícil valoración y de alta complejidad, que generalmente forman parte del secreto comercial de la empresa, de tal manera que no se puede exigir constancia documental de la minucia de la asesoría o asistencia brindada.

4.3.16. Por todo lo expuesto, la falta de aplicación del Art. 66, numeral 16 de la Constitución tuvo directa afección en la resolución de la causa, pues la voluntad de las partes no puede ser ajena al momento de analizar estas transacciones. Ahora bien, si el Tribunal de instancia no aplicó el Art. 17 del Código Tributario para valorar los hechos económicos, ni se atendió para su resolución lo dispuesto en el Art. 66, numeral 16 de la Carta Magna, se ha ocasionado una vulneración a la SEGURIDAD JURÍDICA consagrada en el Art. 82 de la Constitución, norma que tampoco fue

observada al dictar la sentencia de instancia en el análisis de las 3 glosas consignadas en los apartados 9.2, 9.3 y 9.4 de la sentencia.

4.4. Contestación al recurso de casación: La abogada Carla Alba Crespo en calidad de procuradora judicial del señor Horst Gustavo Moeller Amador representante legal de la compañía INDUGLOB S.A. en escrito de 17 de agosto del 2023, las 16h14, da contestación al recurso de casación interpuesto por la Administración Tributaria en los siguientes términos:

4.4.1. Sin embargo, de la lectura de la sentencia se puede evidenciar que las conclusiones del Tribunal no se basan exclusivamente en "formalidades", como llama el SRI a los Informes de Auditores independientes, sino de la integridad de la prueba practicada y del control de legalidad que realizan al acto administrativo impugnado: y justamente identificando la integridad del hecho económico, valorándolo por su esencia, resulta un HECHO PROBADO la materialidad de estos gastos que, además, están vinculado a la generación de ingresos y, por tanto, son deducible.

4.4.2. Tan forzado es el argumento de la Autoridad que, a pesar de que alegan un supuesto yerro de errónea interpretación de la Resolución 07-2016 porque a su solo criterio el Tribunal habría considerado solo los documentos formales, a renglón seguido piden que se valore el contrato suscrito entre Induglob y Electroandina, porque es la Autoridad Tributaria, y exclusivamente ella, la que concluye que en este documento no se confirma la obligación de la actora de reembolsar los gastos; es decir que alegan que los juzgadores se han centrado en documentos que la Administración tiene inconformidad, pero luego piden que se valore otro documento. En definitiva. buscan que se haga una nueva valoración de la prueba bajo la arista del Servicio de Rentas Internas que, en realidad, implica violentar al principio de seguridad jurídica, pues tanto la glosa levantada en la fase administrativa, así como el argumento actual del SRI se basa exclusivamente en la inconformidad de los funcionarios sobre los documentos y pruebas que soportan la transacción.

4.4.3. Por ello señores Magistrados, dar paso a este infundado yerro violentaría a la naturaleza excepcional que tiene el Recurso de Casación, pues lo que busca el Servicio de Rentas Internas, por su inconformidad con la sentencia, es que se valore nuevamente las pruebas, tal y como es el citado contrato, así como el informe pericial realizado por el Ing. Diego Condo, alegando como único motivo su sola percepción, cuando el Tribunal de instancia fue contundente al aplicar correctamente la Resolución 07-2016, pues dándole el sentido correcto, natural y obvio a este precedente jurisprudencia, se atendió la secuencia material-formal de la transacción, juzgando el gasto por su verdadera esencia económica, reconociendo como hecho probado la prestación del servicio y su directa vinculación a la generación de renta.

4.4.4. En esta misma tarea, el yerro denunciado de una supuesta errónea interpretación de los artículos

10 y 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del artículo 27, primer inciso, del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, carece de sustento alguno, pues, nuevamente, si es un hecho probado en sentencia que los servicios fueron prestados y que estos tuvieron directa vinculación con la generación de renta de Induglob S.A., no estamos acá ante una supuesta "sola presentación de documentos formales", sino en un análisis de la secuencia material. formal de la transacción, y pretender alegar una errónea interpretación de estos artículos es un espejismo para buscar una revisión de la prueba, desnaturalizando la casación.

4.4.5. Y justamente por ser infundada la alegación, el Procurador judicial no plasma en ninguna parte de la casación cómo es que estas normas fueron erróneamente interpretadas, ni tampoco especifica cuál habría sido, a su criterio claro está, el sentido correcto de estas normas ante los hechos probados, pues toda su argumentación se encamina hacia un cuestionamiento sobre la valoración de la prueba. De igual manera, sobre la supuesta falta de aplicación del artículo 20 del Código Tributario y que, según la Autoridad Tributaria, habría llevado a una aplicación indebida del artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, estamos ante una argumentación que carece de lógica, pues por un lado se sostiene que el Art. 20 del Código Tributario sería pertinente para la resolución de la causa cuando, claramente, es un artículo que no está llamado a atender el caso en concreto, pues Induglob no ha modificado la obligación tributaria, aquí lo que se ha aplicado es una figura tributaria plenamente establecida en la Ley, y que es el reembolso de gastos, por lo que no hay ni remotamente coherencia en el criterio de la Autoridad Tributaria de que el reembolso de gastos habría "cambiado el contenido de la obligación tributaria", eso es no solo absurdo, sino contrario al ordenamiento jurídico que expresamente contempla esta figura, y justamente el Art. 30, inciso primero, del citado Reglamento prescribe los requisitos para que los reembolsos de gastos del exterior sean deducibles, por lo que alegar que esta norma fue indebidamente aplicada simplemente denota una falta de comprensión de la glosa analizada.

4.4.6. Lo cierto y claro es que Induglob cumplió con toda la materialidad, pues se confirmó en sentencia que hubo los servicios y que estos estuvieron directamente vinculados con la generación de renta, y con la formalidad para que el reembolso pues no solo que hubo las facturas, sino que al tenor de lo establecido en los Arts. 30 y 11 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues dos Auditores Externos Independientes que certificaron lo alegado. De definitiva Señores Jueces de esta Honorable Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 3, con sede en Cuenca, fue como única finalidad que se realice una estimación de la prueba practicada por que no está de acuerdo con lo resuelto por el Tribunal en el numeral 9.5 de la resolución; por lo que, al ser el

momento procesal oportuno, solicitamos comedidamente se sirva RECHAZAR el Recurso de Casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas y, consecuentemente, se ratifique el numeral 9.5 de la sentencia dictada en fecha 015 de junio del 2022 dentro de esta causa.

4.5. Contestación al recurso: El abogado Fabricio Israel Cuenca Cofre en calidad de procurador fiscal en escrito de 19 de julio del 2023, las 13h10 da contestación al recurso de casación de la parte actora en los siguientes términos:

4.5.1. Los escenarios expuestos en el recurso, denotan que los fundamentos del casacionista aterrizan en una nueva valoración de los medios probatorios sobre la valoración que ha dado el tribunal de instancia, valoración que el casacionista solicita en función de la esencia económica, es decir, la fundamentación del presente cargo se sustenta indudablemente en una inconformidad con la valoración de los medios de prueba, pues INDUGLOB S.A. sostiene que debían ser VALORADOS en virtud de la esencia económica, por lo que los fundamentos no encajan en la presente causal, debiendo ser rechazada de plano.

4.5.2. Conforme se puede apreciar del fallo en el análisis de las glosas al que hace referencia el recurrente, el tribunal valora cada medio de prueba en función de lo que prevé el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que guarda como premisa mayor, el que para que los gastos sean deducibles debe demostrarse que estos sirvieron para obtener, mantener y mejorar los ingresos gravados del impuesto a la renta, es decir verificar su vinculación con la renta; así como el valorar dichos medios probatorios en función de lo que mana el precedente jurisprudencial obligatorio 07-2016, que prevé para que un gasto sea deducible no solo basta el cumplimiento de requisitos formales, sino que se debe demostrar la secuencialidad formal-material, así como la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio; y que fue lo que la Administración Tributaria consideró, y que también considerado por el Tribunal de instancia; y de la valoración de los medios de prueba que efectuó, el Tribunal A quo concluyó que no se ha demostrado el cumplimiento de los presupuestos de ley para la deducibilidad, resolviendo en la parte dispositiva ratificar estas diferencias determinadas.

4.5.3. Por otro lado, si bien el casacionista, señala las normas que a su parecer el tribunal de instancia en el análisis de las glosas le faltó aplicar (artículo 17 del Código Tributario, así como el artículo 66 numeral 16 y 82 de la Constitución de la República), para resolver la litis, sin embargo, estas no son las normas determinantes a aplicarse a los hechos que fueron objeto de litigio, pues, conforme se advierte del fallo recurrido, el tribunal ha citado las normas determinantes a resolver el objeto de la litis que se centró en: "2. Establecer si las diferencias que consta en el acto impugnado, se determinaron de conformidad a la ley", para ello consideró lo dispuesto en los artículo 10 de la Ley de

Régimen Tributario Interno, el artículo 27 primer inciso del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, y lo previsto en la jurisprudencia emitida por la Corte Nacional de Justicia mediante Resolución No. 07-2016; en razón a que no se demostró que dichos gastos sirvieron para obtener, mantener y mejorar los ingresos gravados.

Así tampoco se demostró una efectiva prestación del servicio; normas que también fueron consideradas en la determinación de las diferencias en cuestión por parte de la Administración Tributaria, pues lo que determinó la Administración sobre las transacciones de INDUGLOB S.A. con los proveedores citados fue, establecerlos como gastos no deducibles a dichas transacciones, lo cual afectó a conciliación tributaria y no a los estados de resultados, conforme consta en la sentencia.

4.5.4. Conforme se aprecia del análisis de estas diferencias en la sentencia, lo que hace el tribunal de instancia es valorar los medios de prueba, más no desconoce la existencia de los documentos y medios, sino que los valora, realiza una serie de observaciones de valoración y concluye que no demuestran que estos estén vinculados con la renta ni demuestren una efectiva prestación del servicio; por lo que, es evidente que el casacionista más bien se encuentra inconforme con dicha valoración y lo que busca y así lo ha señalado en su recurso, es que se valore dichos medios en función de la esencia económica y a ello acusa la falta de aplicación del artículo 17 del Código Tributario, lo que sin duda alguna, conlleva a que se aprecie que su pretensión es la modificación de la valoración de los medios de prueba, más con ello, desnaturaliza su recurso de casación, y no encaja sus fundamentos en la causal que ha propuesto.

4.5.6. en el recurso del actor la fundamentación de la o las normas indebidamente aplicadas en lugar de las que acusa la falta de aplicación; tampoco señala cual es la norma aplicada en lugar del artículo 66 numeral 16 ni del artículo 82 de la Constitución de la República, consecuentemente, no existe una proposición jurídica completa, por lo que no puede prosperar el cargo, ni menos se pueden suplir las falencias del recurso planteado.

4.5.7. Lo que ha hecho el Tribunal de instancia en la parte dispositiva sobre estas diferencias es ratificar la no deducibilidad de los gastos con estos proveedores, a razón que el actor no demostró que le hayan servido para obtener, mantener o mejorar los ingresos gravados conforme a los artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y 27 de su Reglamento, así como tampoco demostró que efectivamente se haya realizado la prestación del servicio conforme a los requisitos establecidos en el precedente Jurisprudencial 07-2016.

4.5.8. De los hechos probados sobre estas glosas, el tribunal de instancia ratifica la no deducibilidad del gasto; siendo que, no son determinantes en la parte dispositiva la falta de aplicación de dichas normas que señala el recurrente; por lo que, el recurso denota vicios en la técnica casacional. De la

simple lectura que ustedes realicen concluirán que las glosas determinadas por la Administración Tributaria sobre las transacciones de INDUGLOB S.A. con proveedores CYBERSUR S.A., SERVIANDINA S.A., BLANCANDINA PANAMÁ S.A., declarado como gasto no deducible por la Administración y ratificado por el tribunal de instancia, se debe en razón de los medios de prueba valorados, sin que proceda se cambie o se modifique su valoración en razón de la esencia económica que señala el casacionista; la pretensión del casacionista busca una nueva valoración a los medios probatorios, por lo que el recurso de casación de INDUGLOB S.A. deberá ser rechazado de plano

5. Problemas jurídicos

5.1. En base a los argumentos esgrimidos por los recurrentes, corresponde determinar si el fallo impugnado incurre en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por **errónea interpretación** del artículo 3 de la Resolución No. 07-2016 emitida por la Corte Nacional de Justicia, artículos 10 y 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 27 primer inciso del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; por el **vicio de falta de aplicación** del art. 20 del Código Tributario que condujo a la **aplicación indebida** del art. 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, **falta de aplicación** de los artículos 66 numeral 16 y 82 de la Constitución de la República del Ecuador y del artículo 17 del Código Tributario.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. Recurso de la administración tributaria.- El recurrente acusa la sentencia con sustento en el **caso quinto** del artículo 268 del COGEP por errónea interpretación del artículo 3 de la Resolución 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, lo que habría afectado los artículos 10 y 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 27 primer inciso del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; acusa también la **falta de aplicación** del art. 20 del Código Tributario que habría conducido a la **aplicación indebida** del art. 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

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

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

rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.² La **aplicación indebida** que se configura ^a (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.³ 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 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

6.1.2. Las normas que el recurrente considera afectadas son: **a)** La Resolución No. 07-2016 emitida por la Corte Nacional de Justicia en su artículo 3 dispone: *“DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE, el siguiente punto de derecho: “Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio”, reiterado en las sentencias que se detallan en el numeral anterior.; y en tal virtud declarar que CONSTITUYE PRECEDENTE OBLIGATORIO a partir de la fecha de publicación de esta Resolución en el Registro Oficial.”* ; **b)** De la Ley de Régimen Tributario Interno el artículo 10, que regula las deducciones en el impuesto a la renta, condicionados a obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.; **c)** Del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el artículo 27 primer inciso que dispone: *“Deducciones generales.- (Reformado por el num. 8 del Art. 1 del D.E. 476, R.O. 312-S, 24-VIII-2018).- En general, son deducibles todos los costos y gastos necesarios, causados en el ejercicio económico, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta y no exentas; y, que de acuerdo con la normativa vigente se encuentren debidamente*

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

3 Ecuador. Registro Oficial No. 12 de 31 de enero de 2003, 28.

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

sustentados en comprobantes de venta. La renta neta de las actividades habituales u ocasionales gravadas será determinada considerando el total de los ingresos no sujetos a impuesto único, ni exentos y las deducciones de los siguientes elementos:

1. Los costos y gastos de producción o de fabricación. 2. Las devoluciones o descuentos comerciales, concedidos bajo cualquier modalidad, que consten en la misma factura o en una nota de venta o en una nota de crédito siempre que se identifique al comprador. 3. El costo neto de las mercaderías o servicios adquiridos o utilizados. 4. Los gastos generales, entendiéndose por tales los de administración y los de ventas; y, 5. (Reformado por el Art. 3 del D.E. 580, R.O. 448, 28-II-2015).-

Los gastos y costos financieros, en los términos previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno. Cuando para efectos de deducibilidad la normativa se refiera a un límite de gastos deberá entenderse que dicho concepto incluye indistintamente costos y gastos. Para que el costo o gasto por cada caso entendido superior a mil dólares de los Estados Unidos de América sea deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta, a más del comprobante de venta respectivo, se requiere la utilización de cualquier institución del sistema financiero para realizar el pago, a través de giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito y cheques.” c)

El artículo 20 del Código Tributario: “Estipulaciones con terceros.- Las estipulaciones contractuales del sujeto pasivo con terceros, no pueden modificar la obligación tributaria ni el sujeto de la misma. Con todo, siempre que la ley no prohíba la traslación del tributo, los sujetos activos podrán exigir, a su arbitrio, la respectiva prestación al sujeto pasivo o a la persona obligada contractualmente.” y, d) el artículo 30 del Código Tributario “Deducción por pagos al exterior.- (Reformado por el Art. 38 del D.E. 304, R.O. 608-2, 30-XII-2021).- Son deducibles los pagos efectuados al exterior que estén directamente relacionados con la actividad en el Ecuador y se destinen a la obtención de rentas gravadas. Los pagos efectuados al exterior son deducibles siempre que se haya efectuado la correspondiente retención en la fuente de Impuesto a la Renta, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso de fuente ecuatoriana; sin perjuicio de la deducibilidad de los gastos que se detallan en la Ley de Régimen Tributario Interno; así como de aquellos casos en que dicha retención no es procedente de conformidad con lo dispuesto en Convenios Internacionales suscritos por Ecuador [...]

6.1.3. El recurrente sostiene que la errónea interpretación de la resolución No 07-2016 efectuada por

el Tribunal A quo, ha conducido a interpretar erradamente los artículos 10 y 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y art. 27 primer inciso del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; que los Jueces aceptan que al presentarse solo los documentos formales se ha probado la existencia de la obligación y como consecuencia se vincula con el ingreso gravado del actor, cuando, de haber interpretado correctamente la resolución No 07-2016, hubieren descubierto que la fuente de la obligación no se ha demostrado, lo cual se deduce del propio contrato presentado por la compañía; como consecuencia lógica, habrían decidido que esa falta de sustento de la fuente de la obligación no permite vincular los costos y gastos emitidos por concepto de reembolso a la obtención, mantención o mejora de la renta de Induglob en correcta interpretación de los artículos acusados.

6.1.4. El Tribunal, sobre el tema en cuestión, luego de analizar las pruebas actuadas por las partes, documentales y periciales, concluye que existe demostración suficiente de la prestación real del servicio de promoción y publicidad, cuyo monto fue pagado por la compañía Electroandina Industrial SAC.

6.1.5. El caso quinto contiene los vicios *injudicando* en normas sustantivas, que parte de los hechos probados que no pueden ser revalorados nuevamente en casación. En el caso, el Tribunal da por probados los gastos realizados por la compañía Electroandina Industrial SAC, de nacionalidad peruana, por concepto de promoción y publicidad de la marca indurama; sin embargo, no existe análisis de algún elemento o argumento alguno que ligue el gasto realizado por la indicada empresa peruana con las actividades de la actora, que permita justificar con suficiencia, que el gasto ha servido para obtener, mantener o mejorar los ingresos a la actora de la causa, que justifique la deducibilidad de los gastos.

6.1.6. De lo expuesto en el numeral precedente, se evidencia la errónea interpretación de las normas acusadas, en tanto, no se ha justificado la secuencialidad material del gasto que justifique su deducibilidad, produciéndose el vicio de errónea interpretación de la resolución No 07-2016 así como la errónea interpretación de los artículos 10 y 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y art. 27 primer inciso del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.1.7. Consiguientemente, aceptándose el cuestionamiento, se ratifica la validez de la glosa objetada. La aceptación del cuestionamiento, vuelve innecesario el análisis del cuestionamiento relacionado con la **falta de aplicación** del artículo 20 del Código Tributario y la **aplicación indebida** del artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.2. Recurso de la empresa actora.- La empresa actora acusa el vicio de **falta de aplicación**

de los siguientes artículos de la Constitución de la República del Ecuador, **art. 66:** *“Se reconoce y garantizará a las personas: (...) 16. El derecho a la libertad de contratación.”* **Art. 82:** *“El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.”* Y del Código Tributario el **art. 17:** **“Calificación del hecho generador.-** Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”

6.2.1. El cuestionamiento de la empresa actora involucra aquellas glosas que fueron ratificadas por el Tribunal de instancia. Considera completamente pertinente que se aplique el artículo 17 del Código Tributario, en concordancia con los artículos 66, numeral 16 y 82 de la Constitución; que no ocurrió en la sentencia de instancia, ocasionando que la clasificación de los gastos no se la realice bajo parámetros de la realidad fáctica y económica de las transacciones, produciendo así que la ratificación de la no deducibilidad de los cargos señalados (acápites 9.2, 9.3 y 9.4 de la sentencia) se sustenten en cuestionamientos sobre formalidades de los documentos que, bajo ningún concepto son argumentos válidos para desvirtuar la pertinencia del gasto para la actividad económica de INDUGLOB.

6.2.2. Los cuestionamientos con sustento en el caso quinto del artículo 268, que afectan normas sustantivas, deben observar en su formulación la rigurosidad que demanda objetar una decisión judicial, identificando con precisión los errores de los que se acusa. En el caso, se acusa la falta de aplicación de normas constitucionales y legales, con objeciones generales que evidencian la inconformidad con la decisión adoptada por el Tribunal de instancia que le resulta desfavorable, sin especificar, en cada caso concreto, las glosas ratificadas por el Tribunal, cómo la falta de aplicación de las normas señaladas afectan la decisión, que amerite a la Sala de casación verificar el yerro acusado. La vaguedad de los cuestionamientos, impiden a la Sala verificar de qué manera se justifica la aplicación del artículo 17 que regula la esencia sobre la forma, la libertad de contratación (artículo 66.16 de la Constitución) o la seguridad jurídica (artículo 82 de la Constitución) que permita evidenciar cómo se produce el error ni la incidencia en la decisión final.

6.2.3. Al no configurarse el vicio acusado, el cuestionamiento no procede y 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. CASAR el fallo impugnado, aceptando el recurso planteado por la Administración Tributaria y ratificar la validez de la glosa de reembolsos de gastos efectuados por INDUGLOB S.A., a su relacionada ELECTROANDINA INDUSTRIAL SAC.

7.2.1. No se casa la sentencia respecto al recurso de la empresa actora, por las consideraciones expuestas ut supra.

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

7.4. Sin costas.

7.5 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL



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



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

JL/AM

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

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

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