EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

17510-2021-00133, 17510-2021-00483

Año II - Nº 391 - 55 páginas
Quito, viernes 30 de octubre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

269874361-DFE

Juicio No. 17510-2021-00133 RESOLUCION 560-2025

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 22 de agosto del 2025, las 16h00. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Titular, y los doctores Diego Patricio Gordillo Cevallos y, Gustavo Adolfo Durango Vela (ponente), Jueces Nacionales Encargados, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2021-00133.

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor Freddy Marcelo Silva Vaca, en calidad de presidente y como tal representante legal de la compañía DIGITALTEAM S.A, presenta acción de impugnación en contra de la resolución No. 117012020RREC449094, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas (SRI en lo posterior), mediante la cual se aceptó parcialmente el reclamo administrativo a la Liquidación de pago No. 17202006500566835 por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: ª *Analizar la resolución No. 117012020RREC449094 emitida por el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, así como su antecedente la liquidación de pago No. 17202006500566835 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del año 2013, a fin de establecer si se ha producido o no la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria. Subsidiariamente, verificar si la*

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

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

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

*determinación efectuada ha observado las normas legales pertinentes y si se encuentra motivada*º .

1.3. En sentencia de 29 de junio del 2022, las 09h13, el Tribunal de instancia resuelve acepta la demanda planteada por el señor Freddy Marcelo Silva Vaca, representante legal de la compañía DIGITALTEAM S.A. y, en consecuencia, declara la nulidad de la resolución No. 117012020RREC449094, emitida por el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, así como su antecedente, la liquidación de pago No. 17202006500566835 por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013, por haber caducado la facultad determinadora de la Administración Tributaria; dejando por tanto, sin efecto la obligación tributaria establecida en los actos impugnados.

1.4. La abogada Dayuma Serrano Añazco, en calidad de procuradora fiscal, debidamente legitimada por las Autoridades Tributarias demandadas interpone recurso extraordinario de casación (fs. 1205 a 1217) en contra de la referida sentencia notificada el 30 de junio del 2022, las 10h49, el cual es declarado como oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 2 de septiembre del 2022, las 16h15, y dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 21 de marzo de 2024, las 15h25, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjueza Nacional admite a trámite el recurso de casación propuesto por la procuradora de la entidad tributaria recurrente por los **casos segundo y cuarto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior), esto es, por falta de motivación de la sentencia infringiendo los arts. 76.7.l) de la Constitución de la República (CRE en lo posterior) y 89, 90.5 del COGEP y 130.4 COFJ (caso 2); y, por el vicio de **falta de aplicación** del precepto de valoración de prueba previsto en el art. 164 del COGEP, **equivocada aplicación** del art. 94.1 del Código Tributario (en adelante CT); y **la no aplicación** del art. 94.2 del CT (caso 4). Si bien el auto referido, expresamente no ha mencionado que admite el caso 2, es evidente que se trata de un lapsus pues, al referirse al cargo, expresamente manifiesta que sobre ello el recurrente ª *expone la forma en que, a su criterio, se produjo el vicio que sustenta la causal invocada, por tanto, cumple el requisito de fundamentación previsto en el art. 267.4 del COGEP*º .

2. Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa de 23 de septiembre de 2024, las 12h22, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

2.3. Mediante Resolución No. 003-2021, de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura 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; además, con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designa a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

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

2.5. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al

haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismo deberes y atribuciones del titular.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron los procuradores en la audiencia de casación mixta llevada a cabo el día **jueves 21 de agosto 2025, las 11h00**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La procuradora fiscal del SRI, en su escrito de casación y en la audiencia llevada a cabo, denuncia que la sentencia ha incurrido en los vicios contenidos en los casos segundo y cuarto del art. 268 del COGEP, a los que fundamenta en los siguientes términos:

4.1.1. Por el **caso segundo** establece que la sentencia incurre en la falta de cumplimiento del requisito de motivación, infringiendo los arts. 76.7.l de la CRE, 89, 90.5 del COGEP y 130.4 COFJ, puesto que no se inobserva las pautas establecidas por la Corte Constitucional dentro de la sentencia No. 1158-17-EP, para el cumplimiento de dicha garantía.

4.1.2. Advierte que, la motivación de la sentencia puede parecer suficiente, pero solo en apariencia, ya que, al realizar un análisis a profundidad, los motivos planteados resultan insuficientes para sostener la decisión; en el caso específico señala que (después de transcribir la parte pertinente del fallo) el Tribunal de instancia establece que, ocurrieron las dos circunstancias contenidas en el art. 139 del Código Tributario y que por tanto correspondía que los actos sean declarados inválidos; pero el fundamento para la ocurrencia de estas dos circunstancias son casi inexistentes, pues, no se detalla las razones para llegar a esta conclusión, ni tampoco cuales fueron los hechos del caso que le llevaron a declarar que los actos son inválidos.

4.1.3. Expresa que, de la lectura del acápite en el cual se decide que el acto administrativo carece de motivación, el análisis del Tribunal se circunscribe únicamente a las líneas que transcribe en su recurso, el cual en su opinión no contiene argumentación alguna, pues ni siquiera se establecen los hechos que darían pie a la aplicación del art. 139 del CT, menos los presupuestos para su aplicación, sin embargo, de manera deficiente únicamente concluye que se cumplirían las dos circunstancias de la norma, sin explicar cuales fueron los hechos que llevaron a esta conclusión.

4.1.4. Cita el fallo 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, y conforme a ella expone que, para que se advierta la existencia de motivación debe haber una fundamentación normativa suficiente (aunque no sea correcta) y una fundamentación fáctica suficiente (aunque no sea correcta). En este caso, por ende, se verifica que, no solo que existe el vicio de apariencia de motivación sino la que presentan es insuficiente.

4.1.5. Finalmente, señala que la infracción es trascendente, primero porque si una motivación es incorrecta, pero suficiente, la garantía de la motivación no se vulnera; sin embrago en este caso, en la medida que el hecho que la sentencia no se encuentre debidamente motivada trae consigo la nulidad de esta, y es de tal magnitud la infracción que, precisa la intervención de la Sala de Casación para subsanarla, por todos los antecedentes expuestos persigue justamente la nulidad del fallo recurrido.

4.2. Sobre el vicio denunciado al amparo del **caso cuarto** del art. 268 del COGEP, por la **falta de aplicación** del precepto jurídico de valoración de prueba previsto en el art. 164 del COGEP, **equivocada aplicación** del numeral 1 del art. 94 del CT y, la **no aplicación** del numeral 2 del art. 94 del CT., sostiene:

4.2.1. La procuradora fiscal del SRI acusa a la sentencia de adolecer de errores de hecho en la valoración de la prueba, lo que implicaría falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba concernientes a las reglas de la sana critica, específicamente en la preterición de la prueba que no es sino el resultado de falta de razonamiento lógico, y, por tanto, la infracción de la norma sustantiva necesaria para la correcta subsunción de los hechos a la norma. Alega que, en la sentencia no fue considerado el principio de la lógica y raciocinio por parte del Tribunal a quo, pues, incurrió en

razonamiento arbitrario de la prueba anunciada, admitida y practicada en el proceso como fue el realizado al informe pericial de la Ing. María José Flores, ocasionando con ello la preterición de la prueba, restando certeza a su decisión.

4.2.2. En consecuencia, identifica como medio de prueba sobre el cual el Tribunal A quo no aplicó correctamente las normas relativas a la valoración de la prueba, el informe de la perito María José Flores, y como norma jurídica apreciada en contra de las reglas de la sana critica (precepto de razonamiento lógico) al art. 164 del COGEP y el modo de infracción, la falta de aplicación del artículo mencionado, lo que llevó a la equivocada aplicación del art. 94.1 del CT.

4.2.3. Sobre la demostración con lógica jurídica en qué forma ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba dice que, en lo que respecta al informe pericial realizado y defendido por la Ing. María José Flores, adolece del vicio de falta de valoración de prueba, pues el TDCT o Tribunal A quo violenta una de las reglas de la sana critica (la lógica), al señalar en sentencia que: *ª ¼ tenemos que el Servicio de Rentas Internas con la prueba actuada, no pudo dejar en evidencia, de forma efectiva, a qué hecho generador se imputan los ingresos supuestamente observados y que aparentemente habrán sido ocultados por la compañía actora en el año 2013, pues del informe pericial que fue defendido en juicio por la ingeniera Flores de fojas 1.120 a 1.137 (perito del SRI) lo que se pudo conocer es que dicha perito, realizó su pericia en torno al expediente administrativo de la liquidación de pagos y el reclamo administrativo, y como lo señaló la perito, no contrastó con documentos contables de la compañía, sea solicitados por ella (porque no los solicitó) ni en los documentos contables que reposan en el proceso judicial, pues en palabras de la perito, lo solicitado como informe por parte de la defensa técnica del SRI, solo debía circunscribirse a los documentos actuados en sede administrativa. En este sentido, anta una prueba por demás deficiente, solo es posible conocer, de forma por demás general (tabla No. 2 del acto impugnado), los movimientos de valores que fueron depositados, transferidos, entro otros, en las cuentas bancarias que mantiene la compañía actora en el Banco Pichincha, Banco Bolivariano y Banco Internacional, instituciones que conforme al pedido de información efectuado por el SRI, remitió esta información general, que ni siquiera fue contrastada con los terceros con quienes la actora sostiene efectuó esos movimientos bancarios¼ º*

4.2.4. En su opinión, el fragmento transcrito no emite un criterio o concepto que permita verificar la validez de dichos argumentos y tampoco permite corroborar la veracidad de los criterios o las evidencias emitidas, por lo que no cumple con los principios que rigen la lógica ª de razón suficienteº y ª de verificabilidadº tornando la valoración probatoria en absurda y arbitraria, pues la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario y el propio Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, en distintos fallos han establecido que al tratarse de acreditaciones bancarias estos son considerados valores que deben ser considerados como ingresos gravados.

4.2.5. En el presente caso, el vicio de valoración bajo el cargo de ª preterición de la pruebaº ocurre por cuanto el Tribunal A quo en la sentencia en la valoración establece que el informe pericial es una prueba deficiente, cuando precisamente este Informe analizó el expediente administrativo y claramente concluyó que existieron acreditaciones bancarias cuyo origen no fue justificado; al resta valor probatorio al referido informe pericial y no dar por acreditado un hecho a pesar de constar en el proceso prueba idónea de su existencia y a pesar de que dichos documentos evidencian que la parte actora no declaró la totalidad de los ingresos gravados con la cual disminuyó la base imponible del impuesto, tornando la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en incompleta, lo cual devino en el ejercicio de facultad determinadora del SRI dentro del plazo expresado en el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario.

4.2.6. Considera que, nos encontramos frente a una valoración absurda de la prueba, pues, establece una deficiencia de un informe pericial que se basó en el expediente administrativo, y sin que exista ningún fundamento considera que, la perito debió establecer a que fuente de ingreso debía imputarse las acreditaciones bancarias, cuando tales acreditaciones no fueron justificadas por la actora, con lo cual ª a toda luzº el Tribunal de instancia establece la realización de un examen pericial absurdo.

4.2.7. Cuando se incurre en incoherencias, se cometen falacias o se vulneran los clásicos postulados de identidad, tercero excluido y no contradicción que no es sino evidenciar un razonamiento ilógico y absurdo pues considerar que, la prueba es deficiente sin siquiera hacer constar en la sentencia un análisis del informe pericial y menos aún la respuesta al interrogatorio y contrainterrogatorio. demostrándose así la valoración absurda, siendo que la

prueba mencionada establece con total certeza que existen acreditaciones bancarias cuyo origen no fue justificado por la contribuyente en la etapa administrativa y por tanto esta prueba llevaba a comprobar el ánimo deliberado de ocultar rubros de su parte, entonces es absurdo e ilógico establecer que la prueba es deficiente si no consta análisis alguno de la prueba y más cuando establece que el peritaje debía analizar un ilógico, como es la demostración de a qué actividad se debía imputar los ingresos por las acreditaciones.

4.2.8. El art. 164 del COGEP dispone que la prueba *ª ¼deberá 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 actos¼º* por tanto, el Tribunal A quo tiene la obligación de expresar en su resolución la valoración -no la simple enunciación- de las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión o simplemente -no referirse u omitirlas- restando de esa manera la sustancia probatoria con las que efectivamente cuenta y expresa. La razón por la que debió aplicarse el art. 164 del COGEP, es precisamente porque la disposición legal de manera expresa establece que le corresponde ineludiblemente al juez (TDCT) considerar la prueba aportada por las partes procesales (SRI) bajo las reglas de la sana critica, sin que sea procedente una valoración arbitraria de la prueba como ocurre en el este caso.

4.2.9. La infracción antes descrita ocasiona la falta de aplicación del numeral 2 del art. 94 del Código Tributario, pues dicha norma establece la caducidad de la facultad determinadora en seis años, cuando el contribuyente hubiere declarado parcialmente el impuesto. En este sentido si no se tributó la totalidad de los ingresos gravados, se entenderá que se ha dejado de declarar en parte el tributo, y por lo tanto se aplicará la caducidad de 6 años, subsumiéndose los hechos del caso a lo establecido en la norma, pues, estamos frente a ingresos que no fueron declarados, lo cual produjo que el tributo fuere declarado de forma parcial, lo cual a su vez conlleva a que la caducidad sea de 6 y no de 3 años.

4.2.10. Expresa que, correspondía ser aplicada la extensión a 6 años prevista en el numeral 2 del art. 94 del CT al haberse evidenciado que el SRI ejerció la facultad determinadora dentro de los plazos establecidos en la Ley pues demostró en fase administrativa y judicial con suficientes elementos de convicción que la contribuyente no ha justificado razonablemente el motivo de la omisión de rubros en el valor del impuesto a la renta que le correspondía pagar,

por lo que se puede concluir el ocultamiento deliberado. Además, debe considerarse que la Corte Nacional de Justicia ha establecido que son elementos determinantes para verificar el ª ocultamiento deliberadoº la cuantía, el origen, la oportunidad de la percepción, pueden ser indicios de la existencia del ánimo deliberado de perjudicar al fisco. De allí que, si la cuantía del ingreso no declarado es significativa con relación al total del mismo o no pueda justificarse razonablemente el motivo de la omisión (por parte del contribuyente), el juzgador podría concluir que se trata de un ocultamiento deliberado para en consecuencia, declarar la caducidad extendida y confirmar que el SRI aplicó de manera adecuada el ejercicio de facultad determinadora de 6 años.

4.2.11. Sin embargo, en la sentencia se aplica el numeral 1 del art. 94 del CT, norma que no debió ser aplicada en virtud de que existió un ocultamiento de ingresos con lo que se dejó de declarar parte del tributo debido, lo que permite la extensión de la facultad determinadora. La norma en cuestión no regula el hecho discutido ya que no estamos frente a una determinación de deducibilidad de gastos, todo lo contrario, se trató de la falta de declaración de ingresos gravados, por lo cual se debió aplicar a norma anteriormente desarrollada.

4.2.12. Siendo ello trascendente en la decisión de la causa, puesto que el Tribunal a quo a través de la fundamentación del numeral 1 del art. 94 del CT, resuelve aceptar la demanda y, en consecuencia, declara la nulidad del acto impugnado dejando sin efecto la obligación tributaria determinada, dejando de lado que la facultad determinadora caducaba en 6 años pues no se declaró la totalidad del tributo ya que se omitió la declaración de los ingresos gravados.

Con base en los casos denunciados solicita se case la sentencia.

4.3. Contestación al recurso por la compañía DIGITALTEAM S.A.- Dentro del término de ley, la empresa actora da contestación al recurso de casación admitido por la Conjueza de la Sala, en los siguientes términos:

4.3.1. El auto interlocutorio de admisión se encuentra ejecutoriado, por lo que al no haberse presentado reparo alguno respecto de su contenido, el debate de casación ha de centrarse exclusivamente en la única causal expresamente admitida por la señora Conjueza Nacional,

en ejercicio de sus competencias, esta es la causal cuarta del art. 268 del COGEP.

4.3.2. A manera de preámbulo advierte que, los juzgadores de instancia resolvieron, en estricto apego a Derecho, que en el caso de estudio (determinación del impuesto a renta 2013 de DIGITALTEAM S.A.) habría operado la caducidad prevista en el art. 94.1 del CT (3 años) dado que el SRI no demostró que el contribuyente haya dejado de declarar ingresos gravados y, por tanto, no demostró que la contribuyente haya dejado de declarar parte del tributo, haciéndose improcedente, la aplicación de la caducidad prevista en el art. 94.2 del CT (6 años) que pretendía y pretende, indebidamente, el SRI.

4.3.3. Como se aprecia, en la fundamentación del recurso de casación, el SRI sostiene que la prueba (única) que habría dejado de ser valorada de conformidad con las reglas de la sana crítica es el informe pericial contable de la Ing. María José Flores y que, con ello, no se habría podido demostrar la supuesta procedencia de la caducidad prevista por el art. 94.2 del CT (6 años); pues a su criterio el informe pericial presentado por el SRI no presta mérito probatorio para resolver el plazo respecto del cual debía ejercer la determinación tributaria.

4.3.4. La respuesta que dieron los juzgadores, es la aplicación evidente y debida de la regla de la sana crítica en cuanto a la valoración de la prueba, del principio de imparcialidad y de la naturaleza misma de la prueba pericial como un producto de un análisis riguroso y completo de la temática en estudio. En efecto, los juzgadores a quo examinaron a profundidad y explicaron en su fallo el valor que poseía el peritaje contable de la Ing. María José Flores, de las circunstancias por ellos apreciada en su sentencia, advierte que, la conclusión a la que llegan se efectúa en aplicación de la sana crítica, del principio de imparcialidad y de la naturaleza misma de labor pericial y, el informe de la Ing. Flores (única prueba impugnada) resultaba "deficiente" y no podía ser considerado como un insumo probatorio válido para sustentar la posición litigiosa del SRI.

4.3.5. No se ajusta a Derecho ni a la realidad procesal, el argumento del SRI en relación a que la sentencia emitida en instancia ha dejado de aplicar el principio de valoración de la prueba con ª sana criticaº respecto al peritaje contable de la Ing. María José Flores y con ello, se habría aplicado indebidamente la regla de caducidad constante en el art. 94.1 del CT y dejado de aplicar la regla de caducidad constante en el art. 94.2 del CT.

4.3.6. Por el contrario, los jueces de instancia aplicando el criterio de la sana crítica de la valoración de la prueba, ante lo incompleto, superficial y no contrastado (de allí que, parcializado) del peritaje contable de la Ing. María José Flores, lo valoraron como "deficiente", incapaz, en consecuencia, de rendir mérito probatorio en el proceso.

4.3.7. En cuanto al caso segundo, del cual dice que, pese a no haber sido admitido, el SRI pretende sostener que el razonamiento judicial de instancia sería ª insuficienteº ; particular que no solo no puede ser consentido por esta H. Sala, pues infama la lealtad procesal, máxime de representar un desconocimiento (por decir lo menos) tanto para con la labor de los juzgadores de instancia (a quienes acusan falsamente de con solo tres párrafos motivar su sentencia), cuanto para con los Jueces Nacionales (a quienes se pretenden inducir a error).

4.3.8. Señala que, la explicación de los jueces de instancia se basa en hechos, en derecho (tanto legislativo, cuanto jurisprudencial) y de manera solvente concluye con la subsunción de los hechos no probados y del derecho aplicable, para de esta manera motivar su decisión en cuanto a la nulidad de los actos administrativos emitidos por el SRI e impugnados por Digitalteam S.A.

4.3.9. Finaliza señalando que, es improcedente el cargo casacional fundado en el numeral 2 del art. 268 del COGEP, el cual no fue admitido por el auto interlocutorio emitido por la señora Conjueza Nacional en la presente causa, particular que solicito a los señores Jueces Nacionales se sirvan confirmar a efectos de instrumentar los correctivos a esta indebida manera de argumentar una casación, tratando de inducir a error a los juzgadores mediante la cita diminuta de la sentencia y el falso argumento de insuficiencia motivacional.

Solicita se rechace el recurso de casación presentado por el SRI.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el **caso segundo** por la falta de motivación en la sentencia infringiendo los arts. 76.7.l) CRE, 89, 90.5 del COGEP y 130.4 COFJ y, por el **caso cuarto** ambos del art. 268 del COGEP por el vicio de **falta de aplicación** del precepto de valoración de prueba previsto en el art. 164 del COGEP, **indebida**

aplicación del artículo 94.1 del CT y, **falta de aplicación** del artículo 94.2 del CT.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los **casos segundo y cuarto** del artículo 268 del COGEP, que disponen:

> *ª **Art. 268.- Casos.-** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) **2.** Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. (¼) **4.** Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto.º*

6.1.1. El **caso 2** se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse de tres formas: 1) por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto, 2) por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles; y, 3) cuando la sentencia no cumpla con el requisito constitucional y legal de la debida motivación que, es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial. Motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas.

6.1.2. El **caso 4** recoge lo que la doctrina califica como violación indirecta a la norma sustantiva en que se produce un error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errada, las normas relativas a la apreciación y valoración de la prueba y, a consecuencia de tal yerro, se deja de aplicar al caso del pleito la norma sustantiva que lo rige o la aplica en forma equivocada (Hernando Morales, *Técnica de la Casación Civil*, Bogotá: Ediciones Academia Colombiana de Jurisprudencia, Colección Clásicos, 2014).

6.2. Normas jurídicas que se estiman infringidas. La parte recurrente se fundamenta en que se han violentado las siguientes normas:

Constitución de la República del Ecuador

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

Código Orgánico General de Procesos

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

*ª **Art. 90.- Contenido general de sentencias y autos.-** Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener: (¼) 5. La motivación de su decisión.º*

Código Orgánico de la Función Judicial

*ª Art. 130.- **Facultades jurisdiccionales de las juezas y jueces.-** Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: (¼) 4. Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos;º*

Código Orgánico General de Procesos

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

Código Tributario

*ª **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, (¼)º .*

6.3. ANÁLISIS DEL CASO SEGUNDO.- El SRI denuncia que en la sentencia se ha incumplido con la garantía de la motivación, ya que si bien se invoca el art. 139 del CT y declara los actos de determinación inválidos, el fundamento del Tribunal A-quo es casi inexistente, pues para llegar a esa conclusión no se detalló las circunstancia y los hechos que

le llevaron a esa afirmación; denunciando así que la deficiencia motivacional es de insuficiencia. Para cuyo análisis, esta Sala hace las siguientes consideraciones:

6.3.1. Alcance doctrinario del error. Sobre el tema de la falta de motivación Gladis E. de Midón (*La Casación Control del Juicio de Hecho*, Buenos Aires: Rubinzal Culzoni Editores, 2001, p. 20), manifiesta:

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

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

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

6.3.2. De la revisión exhaustiva de la sentencia, tenemos lo siguiente: los considerandos del primero al quinto, son destinados a la competencia, fecha y lugar de la emisión del fallo; identificación de las partes, el acto impugnado; la enunciación breve de los hechos y circunstancias objeto de la demanda y defensa de la parte demandada, las excepciones previas

(el SRI no opuso ninguna de las contenidas en el art. 153 del COGEP), la validez legal, el objeto de la Litis, el cual se encuentra transcrito en el punto 1.2 de este fallo, el anuncio de los medios probatorios y su calificación.

6.3.3. A partir del considerando séptimo denominado ª Motivación y valoración de los medios probatorios que han servido para emitir sentenciaº, se establece que, dentro de las alegaciones efectuadas por la actora en su demanda y reforma al líbelo inicial, se encuentra la caducidad de la facultad determinadora para el ejercicio fiscal 2013, respecto del que se emitió la liquidación de pago No. 17202006500566835 por diferencias en la declaración del impuesto a la renta, por lo que, siendo su consecuencia jurídica de carácter absoluta (nulidad del acto administrativo); el Tribunal considera oportuno establecer si el SRI emitió sus actos en tiempo debido, respetando el debido proceso y el derecho a la defensa.

6.3.4. En el numeral 7.1 se refiere a la determinación de la obligación tributaria, para lo que inicia abordando el derecho al debido proceso conforme los lineamientos de la Corte Constitucional (sentencia C.980/10), para señalar con base en el art. 82 de la CRE que el ejercicio de la facultad determinadora se encuentra reglado y por tanto los actos no pueden quedar a la mera discrecionalidad de la administración tributaria invocando de esta manera los arts. 9 y 68 del Código Tributario y a los plazos de caducidad de su ejercicio contenidos en el art. 94 del Código en referencia los cuales deben ser observados forzosamente, y su inobservancia ª *acarrea la invalidez del acto y de todo aquello que sobre su base se efectúe, teniendo en cuenta además que, en la determinación de la obligación tributaria, esto es la base imponible y cuantía, la administración tributaria es quien debe demostrar la legitimidad de su actuar, por lo que todo este cúmulo de obligaciones del ente tributario responden al derecho a la seguridad jurídica y debido proceso de los contribuyentes.*º

6.3.5. Bajo esta perspectiva, el Tribunal reconoce que ª *el 09 de marzo de 2020, el Servicio de Rentas Internas emitió la comunicación de diferencias No. DZ9-GSOOCDC20-00000046-M con la que se informó sobre supuestas diferencias de ingresos a través de información bancaria, así como ciertas supuestas inconsistencias en las retenciones en la fuente correspondiente al periodo fiscal 2013, conminándole a la compañía a que presente una declaración sustitutiva o los descargos respecto de las diferencias detectadas. Que el 22 de abril de 2020 fue notificada la liquidación de pago No. 17202006500566835, confirmando*

las diferencias establecidas, es por ello que la compañía alega que ha caducado la facultad determinadora, pues solamente podía ser determinado el impuesto en el plazo de tres años y no en seis y además, que ante el hecho notorio y público de que todos los términos, se suspendieron desde el 16 de marzo de 2020, en las instituciones públicas, a causa de la crisis sanitaria por la COVID-19; al haberse notificado el 22 de abril de 2020 con la liquidación de pago No. 17202006500566835, bajo el argumento de que no se presentó documentación que justifique las diferencias establecidas y en las que se observó supuestos ingresos no declarados.º

6.3.6. El SRI informa que *ª ha ejercido su facultad determinadora dentro de término y en la emisión de sus actos ha aplicado de forma expresa lo previsto en la Ley de Régimen Tributario y su reglamento, sobre el proceso de emisión de las liquidaciones de pago por diferencias, y que además, se acogió al teletrabajo a través de canales electrónicos que fueron puestos a disposición de los contribuyentes, siendo que las resoluciones emitidas para suspender términos y plazos referían solo a procedimientos tributarios, más no al ejercicio de facultades, por lo que la liquidación de pago fue emitida en observancia del debido proceso previsto para el efecto, sin que se haya vulnerado derecho alguno a la actora, siendo distinto el hecho de que no lo haya ejercido en la forma y plazos otorgados para el efecto, por lo que no aplica el mandato del artículo 139 numeral 2 del Código Tributario.º*

6.3.7. En el punto 7.2. aborda nuevamente al debido proceso desde la perspectiva constitucional y diversos fallos de Corte Nacional, sobre el ejercicio de la facultad determinadora y cuando debe ser ejercido en el plazo de 3 y 6 años a fin de que no opere la caducidad de la facultad determinadora. En el punto 7.3. denominado ª De la caducidad de la facultad determinadoraº, transcribe parte del contenido del acto impugnado, en específico aquel que se refiere a la aplicación del art. 94.2 del Código Tributario por considerar que la actora su declaración de impuesto a la renta, la ha efectuado de manera incompleta, por cuanto afirma existe ocultamiento de rubros; así señala que no es controvertido que: *ª tanto en la liquidación de pago como en la resolución impugnada, tenemos que el 22 de abril de 2020 la compañía actora presentó su declaración de impuesto a la renta por el ejercicio fiscal 2013, respecto de la cual, la administración tributaria ha procedido con su verificación, al amparo de lo establecido en los artículos 107A, 107B y 107C de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con las normas de su reglamento, para lo cual*

dice que le ha notificado el 09 de marzo de 2020 la comunicación de diferencias No. DZ9-GSOOCDC20-00000046-M (fojas 1.062 y s.s.), a la que la actora presentó sus reparos y toda vez que para la administración, la diferencia comunicada no fue justificada, se le notificó con la liquidación de pago No. 17202006500566835 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del año 2013.

6.3.8. Los juzgadores señalan que, en la Liquidación de diferencias, el SRI al referirse al plazo de caducidad en el numeral 4.1.1. para justificar el ejercicio de su facultad determinadora *ª indica que la está ejercitando en el plazo señalado en el numeral 2 del artículo 94, esto es en el plazo de 6 años pues según considera se ha ª configurado el ocultamiento deliberado de la renta neta al no haber declarado en todo o en parte sus ingresos y por ende el impuesto a la renta(¼)º ,* ante esta realidad procesal, los jueces establecen que, *ª la afirmación de la administración tributaria para fundamentar la ampliación a 6 años el plazo de caducidad, implica que la carga de la prueba le es atribuible al SRI, de acuerdo con lo establecido en el artículo 311 del COGEP (¼), de manera que, tanto en el acto impugnado como en su defensa a la administración tributaria le correspondía, establecer de forma cierta y plena, que las acreditaciones bancarias que según las instituciones financieras, fueron depositadas en las cuentas bancarias de la compañía actora, corresponden a ingresos del ejercicio fiscal 2013º , es decir, debe existir en todo el proceso administrativo, prueba de la administración tributaria en la cual se evidencia el hecho generador de la renta, su identificación plena como ingreso, y la fuente a la cual se le atribuye en relación a la actividad económica desarrollada en dicho año (cualquiera que ella sea), de conformidad con las normas legales de los artículos 2 y 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno.º*

6.3.9. En ese sentido, advierte de la pruebas aportadas que: *ª el Servicio de Rentas Internas con la prueba actuada, no pudo dejar en evidencia, de forma efectiva, a qué hecho generador se imputan los ingresos supuestamente observados y que aparentemente habrán sido ocultados por la compañía actora en el año 2013, pues del informe pericial que fue defendido en juicio por la ingeniera Flores de fojas 1.120 a 1.137 (perito del SRI) lo que se pudo conocer es que dicha perito, realizó su pericia en torno al expediente administrativo de la liquidación de pagos y el reclamo administrativo, y como lo señaló la perito, no contrastó con documentos contables de la compañía, sea solicitados por ella (porque no los solicitó) ni*

en los documentos contables que reposan en el proceso judicial, pues en palabras de la perito, lo solicitado como informe por parte de la defensa técnica del SRI, solo debía circunscribirse a los documentos actuados en sede administrativa. En este sentido, anta una prueba por demás deficiente, solo es posible conocer, de forma por demás general (tabla No. 2 del acto impugnado), los movimientos de valores que fueron depositados, transferidos, entro otros, en las cuentas bancarias que mantiene la compañía actora en el Banco Pichincha, Banco Bolivariano y Banco Internacional, instituciones que conforme al pedido de información efectuado por el SRI, remitió esta información general, que ni siquiera fue contrastada con los terceros con quienes la actora sostiene efectuó esos movimientos bancarios. En tanto que, el informe pericial presentado por la perito de la actora se *ª pudo conocerse que los depósitos efectuados a la empresa en el año 2013, no corresponden a actividades que puedan considerarse como hecho generador de IRº*

6.3.10. Así las cosas, al formar su elemento de convicción, los jueces afirman que *ª el SRI no ha logrado motivar de forma efectiva que los depósitos bancarios efectuados a la cuenta de la compañía actora, en el año 2013, sean ingresos y por tanto que exista el ocultamiento deliberado de los mismos, que impliquen que el impuesto a la renta se hubiere dejado de declarar i) en todo o ii) en parte, tal y como lo exige el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario:* (¼); *careciendo el acto impugnado y su antecedente de suficiente motivación y sustento probatorio adecuado y pertinente, en cuanto a la verificación del hecho generador y a la fuente que generaron los supuesto ingresos del ejercicio fiscal 2013; por lo que en tal virtud, la aplicación del tiempo de 6 años prevista en el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario no le es aplicable al proceso de determinación que ha realizado el SRI a la actora, con lo que se verifica la ineficacia del acto determinación efectuado por la administración tributaria y de la resolución impugnada, al haber establecido diferencias por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013 fuera del tiempo considerado en el numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario, esto es de 3 años luego de presentada la declaración del impuesto a la renta.º*

6.3.11. Por todo lo expuesto, el Tribunal de instancia concluye: *ª La determinación efectuada por el SRI, además contraviene toda la línea jurisprudencial que se ha emitido por parte del más alto órgano judicial del Ecuador, respecto a la forma en la cual la administración tributaria puede ejercer su facultad determinadora en 6 años y que ha sido incluso tomado*

en consideración como parte de los fundamentos del SRI para resolver el reclamo administrativo.º Mismo que señala se encuentra en línea con los fallos emitidos por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia dentro del recurso No. 104-2007, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 79 del 02 de diciembre de 2009 y recurso 169-2008, publicado en el Registro Oficial Edición Especial No. 145, 12 de mayo de 2011, emitido por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Después de transcribir el art. 139 del CT señala que, en este caso, *ª concurren las dos circunstancias previstas en el artículo transcrito, ya que al no haberse cumplido los presupuestos legales para la aplicación del plazo de caducidad de seis años, la Dirección Zonal 9 del SRI efectuó la determinación objetada, fuera de su ámbito de competencia temporal, puesto que de acuerdo con los supuestos de hecho verificados dentro de la presente causa, la facultad determinadora debía ejecutarse dentro del plazo de tres años, lo cual indefectiblemente acarrea la nulidad de la liquidación de pago No. 17202006500566835 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del año 2013, y por supuesto de la resolución impugnada en esta acción.º* Ante la declaratoria de invalidez de los actos considera que no hace falta pronunciarse sobre las otras alegaciones efectuadas por la actora y acepta la demanda propuesta por la compañía DIGITALTEM S.A.

6.3.12. De las transcripciones efectuadas, se advierte que la construcción argumentativa de la sentencia impugnada, se concentra en verificar si el SRI al emitir la Liquidación de diferencias No. 17202006500566835, por concepto de impuesto a la renta del 2013 dentro de los 6 años, justificó su actuar dentro de ese plazo de caducidad (art. 94.2 CT); es decir, que la declaración del sujeto pasivo no se hubiera efectuado *ª en todo o en parteº* ; y por lo tanto, concede a la prueba practicada por las partes gran relevancia; atribuyéndole al SRI la obligación de probar la existencia de hechos o actos de contribuyente, *ª de los que se haya concluido la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.º* (art. 311 del COGEP), loque no ha ocurrido en el presente caso, pues en el ámbito jurisdiccional no se ha justificado que la determinación de las obligaciones de la contribuyente pueda efectuarse en el plazo de 6 años, lo que produce la consecuencia inmediata de que tales actos fueron emitidos fuera del plazo de 3 años (art. 94.1 CT); y por tanto fuera de su ámbito de competencia temporal.

6.3.13. Esta Sala de Casación considera que adicionalmente, se avala en la profusa jurisprudencia de esta Alta Corte Nacional, por lo que, la conclusión esgrimida por los jueces

de instancia, en aplicación del art. 139 del Código Tributario, contiene una carga argumentativa suficiente, que garantiza el cumplimiento de la garantía de motivación conforme el criterio rector dispuesto en la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, y ratificada en sentencia No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, en la que ha manifestado *ª 20. (¼) para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban ser explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto*"; y, que, la suficiencia normativa, encuentra su límite en otorgar una explicación manera razonable, lógica y comprensible, por lo que en el caso se desvirtúa cualquier deficiencia en la motivación.

6.3.14. En conclusión, la deficiencia motivacional denunciada de insuficiencia, no se verifica, pues la sentencia contiene una estructura mínimamente completa, esto es: i) Una fundamentación normativa suficiente; y ii) Una fundamentación fáctica suficiente. (Sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021 párrafo 22), por lo que se rechaza el caso 2 invocado por la administración tributaria.

6.4. ANÁLISIS DEL CASO CUARTO.- La procuradora fiscal del SRI, considera que la sentencia hace una valoración absurda de la prueba, pues, establece una deficiencia del informe pericial de la administración, que se basó en el expediente administrativo, y sin ningún fundamento el Tribunal considera que, la perito debió establecer a que fuente de ingreso debía imputarse las acreditaciones bancarias, cuando tales acreditaciones no fueron justificadas por la actora, con lo cual ª a toda luzº hace la apreciación del examen pericial absurdo y deficiente incurriendo en la violación del precepto jurídico de la sana crítica, transgrediendo la lógica y el razonamiento lógico lo que produce la **falta de aplicación** del precepto de valoración de prueba (art. 164 del COGEP), **indebida aplicación** del art. 94.1 del CT y, **falta de aplicación** del art. 94.2 CT. Para su decisión, esta Sala de Casación hace las siguientes consideraciones:

6.4.1. Alcance doctrinario del error.- En este caso, la parte recurrente debe, en su fundamentación, demostrar el *error de derecho* en que incurre 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 (Santiago Andrade, *La Casación Civil en el Ecuador*, Quito: Andrade & Asociados, Fondo Editorial, 2005, p. 150).

6.4.1.1. Sobre la **falta de aplicación** Humberto Murcia (Recurso de casación civil, Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., p. 327) sostiene que:

> *ª [¼] el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la norma aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica [¼].º*

6.4.1.2. Luis Cueva Carrión, al referirse a las condiciones legales para la existencia del vicio referente a la prueba señala:

> *ª Nótese que aquí se exige la existencia de dos tipos de violación: a) de las normas que rigen la valoración de la prueba (derecho adjetivo); y, b) de las normas de derecho material (derecho sustantivo). Además, la violación debe haberse producido en el mismo orden de sucesión: primero, la violación de las normas que rigen la valoración de la prueba; y, segundo, la violación de las normas de derecho material, de tal manera que, la primera es la causa de la segunda violación. Por lo tanto, si solamente existe la primera violación y no la segunda, no procede la causal de casación; o si solamente la violación es del derecho material no se puede fundar el recurso de casación en esta causal sino en la primera.º*

6.4.1.3. Sobre la ***aplicación indebida*** sostiene que:

> *ª [¼] es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una*

> *sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente, pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contemplaº . Más contundente incluso cuando señala sobre este vicio: ª [¼] cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.º Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse ª [¼] por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.º*

Se añade que, si bien los tribunales o jueces de instancia tienen autonomía para apreciar las pruebas que obren dentro del proceso, no obstante, dicha autonomía no puede ser ilimitada, pues sus límites se vinculan a la defensa de los derechos o garantías fundamentales, de tal manera que, la Sala de casación puede revisar tal apreciación, si al hacerlo han violado los preceptos jurídicos aplicables a esa valoración.

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

6.4.2.1. En cuanto al medio de prueba que acusa dicha violación se refiere al informe pericial de la ingeniera María José Flores. Por lo que cumple con este requisito.

6.4.2.2. Determinación que la norma sobre valoración de prueba que ha sido violada, identifica como tal al art. 164 del COGEP, se refiere a la valoración en conjunto de acuerdo a

las reglas de la sana crítica, por lo que si bien cumple con el requisito formal de identificar la norma violada; sin embargo, de conformidad con el análisis realizado previamente por el caso 2, es evidente que, en este caso, la valoración del Tribunal de instancia resulta lógica pues, el informe pericial de la administración tributaria no tiene justificación de sus conclusiones, al decir en la sentencia: *"dicha perito, realizó su pericia en torno al expediente administrativo de la liquidación de pagos y el reclamo administrativo, y como lo señaló la perito, no contrastó con documentos contables de la compañía, sea solicitados por ella (porque no los solicitó) ni en los documentos contables que reposan en el proceso judicial, pues en palabras de la perito, lo solicitado como informe por parte de la defensa técnica del SRI, solo debía circunscribirse a los documentos actuados en sede administrativa. En este sentido, ante una prueba por demás deficiente, solo es posible conocer, de forma por demás general (tabla No. 2 del acto impugnado), los movimientos de valores que fueron depositados, transferidos, entro otros, en las cuentas bancarias que mantiene la compañía actora en el Banco Pichincha, Banco Bolivariano y Banco Internacional, instituciones que conforme al pedido de información efectuado por el SRI, remitió esta información general, que ni siquiera fue contrastada con los terceros con quienes la actora sostiene efectuó esos movimientos bancarios*." (subrayado es de esta Sala).

6.4.2.3. Este argumento de la sentencia, se encuentra estrechamente vinculado al 3er. requisito fijado en el test por el caso 4 fijado por esta Sala, referente a la demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración. El argumento del recurso de casación es que el informe pericial ha sido calificado de deficiente, sin emitir un criterio o concepto que permita verificar la validez de sus argumentos, por lo que, para el SRI, no se cumplen con los principios que rigen la lógica "de razón suficiente" y "de verificabilidad"; advirtiendo que la *"Sala Especializada de lo Contencioso Tributario y por el propio Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, en distintos fallos han establecido que al tratarse de acreditaciones bancarias estos son considerados como ingresos gravados"*; acusando así, de preterición de la prueba, pues en su opinión esta permite identificar que la actora no declaró la totalidad de los ingresos gravados con lo cual disminuyó la base imponible del impuesto, tornando la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en incompleta, por lo cual correspondía ejercer la facultad determinadora en 6 años.

6.4.2.4. Previo a efectuar el análisis de este requisito, esta Sala deja sentado que aun cuando este caso se circunscribe al análisis de la producción de la prueba, el recurso de casación no alcanza para efectuar un pronunciamiento en base a una alegación que corresponde a ser considerada en instancia, pues señalar que el informe pericial deja en evidencia el ocultamiento de rubros, constituye un ejercicio de apreciación de la prueba y no un análisis de los preceptos jurídicos aplicables a la misma prueba.

6.4.2.5. De la trascripción efectuada en el acápite 6.4.2.2., se advierte que, en primer lugar, lo denunciado por el SRI, esto es la ªpreterición de la pruebaº; constituye un argumento falaz, pues de su mismo escrito se advierte que, el Tribunal de instancia ha considerado que para el asunto que se encuentra analizando esto es: la justificación de aplicar el plazo de caducidad de la facultad determinadora en 6 años, la prueba es deficiente; es decir, existe un pronunciamiento sobre este medio probatorio; y el hecho de que el juzgador no haya dado el valor que pretendía el SRI, no significa que haya omitido valorarla. En segundo lugar, la casacionista ha efectuado una argumentación contradictoria, pues cómo una prueba que ha sido olvidada (falta de aplicación), puede al mismo tiempo transgredir el parámetro de la lógica, ya que cuando se acusa este parámetro, se cuestiona el razonamiento irrazonable, arbitrario o absurdo del juzgador. Circunstancias identificadas que serían suficiente para desechar este cargo; pues es evidente que los motivos que han promovido la interposición de este caso es la inconformidad con el valor probatorio dado al informe pericial, ya que incluso ha efectuado expresiones como que la Sala ya ªha reconocido en otros casos a las acreditaciones bancarias como ingresos gravadosº; tratando de imponer un criterio que esta Sala no ha pronunciado.

6.4.2.6. Con estas consideraciones, se aprecia que no se ha cumplido con el requisito de la demostración lógica jurídica en que se ha transgredido la norma de valoración del medio probatorio en el test de aplicación del caso 4 utilizado por esta Sala de Casación ni, fundamentalmente, con la falta de aplicación de un precepto jurídico aplicable a la valoración, pues se ha valorado la prueba en conjunto y bajo la sana crítica de los juzgadores, por tanto, al no prosperar el error de derecho en cuanto al art. 164 del COGEP reprochada, tampoco se cumple el efecto ªcarambolaº que como último requisito se ha señalado en el referido test, pues si bien se ha señalado que se ha ocasionado la equivocada aplicación del

art. 94.1 del Código Tributario y la no aplicación del numeral 2 del mismo artículo, el recurso propuesto no nos permite entrar en su análisis; es entonces la deficiencia en la proposición jurídica, evidenciada en los acápites anteriores lo que no permite establecer si por esa infracción, las normas de naturaleza sustantiva se transgredieron, razonamientos por los que se rechaza el caso 4 del art. 268 del COGEP.

7. Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, **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 junio de 2022, las 09h13, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación 17510-2021-00133.

7.3. Sin costas.

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

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

Resolución de fácil comprensión

No se casa la sentencia, pues, no se advierte que, en la sentencia al declarar la nulidad de los actos impugnados, los jueces, incurran en la deficiencia motivacional de insuficiencia (caso

2). Tampoco se advierte la transgresión a los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, conforme a las alegaciones propuestas por el SRI, al incumplir el test fijado por esta sala para la configuración del caso 4 del art. 268 del COGEP.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

FUNCIÓN JUDICIAL

269874833-DFE

Juicio No. 17510-2021-00483 RESOLUCION 561-2025

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 22 de agosto del 2025, las 16h05.

VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), en reemplazo del doctor José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dictan sentencia de casación en el proceso No. 17510-2021-00483.

1. Antecedentes procesales

1.1. La abogada Yael Elizabeth Fierro Guillen, procuradora judicial de la sociedad PRODUCTOS AUTOADHESIVOS ARCLAD S.A. (en adelante ARCLAD), presenta acción de impugnación en contra de la Resolución No. NAC-RRRRRVC21-00000272, notificada el 5 de agosto de 2021, emitida por el Director General del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI), dentro del trámite No. 117012019462330, en la que se resuelve negar la pretensión de la empresa contribuyente con respecto al reconocimiento del crédito tributario por ISD por USD $ 135.434,70 y modificar el contenido de las Resoluciones No. 117012018RDEV358845 y No. 117012019RREC221328, de 29 de noviembre de 2018 y 7 de mayo de 2019,respectivamente, que dicta la Dirección Zonal 9 del SRI (fs. 236 a 259).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *" Dilucidar sobre la validez y legalidad de la resolución No.*

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

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

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

NAC-RRRRRVC21-00000272 de 29 de julio de 2021 dictada por la Dirección General del Servicio de Rentas Internas, por la cual se atendió el recurso de revisión insinuado por la empresa PRODUCTOS AUTOADHESIVOS ARCLAD S.A., y se resolvió, negar el reconocimiento del crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas por el monto de USD 135.434,70 y modificar el contenido de las resoluciones Nos. 117012018RDEV358845 y 117012019RREC221328 dictadas por la Dirección Zonal 9 de dicha institución, para lo cual se verificará la debida motivación y legalidad de la resolución impugnada.º

1.3. Mediante sentencia de mayoría dictada y notificada el 12 de diciembre de 2022, el Tribunal de instancia resuelve aceptar parcialmente la demanda deducida por PRODUCTOS AUTOADHESIVOS ARCLAD S.A. y, en consecuencia, declara la nulidad de la Resolución No. NAC-RRRRRVC21-00000272, de 29 de julio de 2021. Por tanto, la autoridad demandada deberá resolver, en legal y debida forma el recurso de revisión ingresado con número 117012019462330 (fs. 400 a 432).

1.4. La abogada Pamela González Martínez, procuradora fiscal debidamente legitimada por la autoridad tributaria, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 437 a 444) en contra de la sentencia de mayoría dictada el 12 de diciembre de 2022; al que mediante auto del 15 de marzo de 2023 (fs. 446 a 446), se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, y dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 19 de enero de 2024, las 11h05, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional, dispone aclarar el recurso (fs. 19) y una vez que ha sido completada, mediante auto de 23 de enero de 2024, las 11h47, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la parte recurrente, por el caso ***quin*to** del art. 268 del COGEP, por los vicios de: **(a)** ***falta de aplicación*** de los arts. 146 del Código Tributario (en adelante CT) e innumerado a continuación del art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (en adelante LRET); y, **(b)** ***errónea interpretación*** de los arts. 143 y 144 del CT, debiendo manifestar que la procuradora fiscal del SRI, en la audiencia de casación llegada a cabo, desistió expresamente del recurso por la última norma señalada, es decir, la errónea interpretación del art. 144 del CT.

2. Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de 17 de abril del 2024, las 11h17, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

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

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

2.5. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al

haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismo deberes y atribuciones del titular.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación llevada a cabo el día **jueves 21 de agosto 2025, las 14h45**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La autoridad tributaria demandada en el escrito de casación, su aclaración y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, la sentencia de instancia incurre en el caso ***5*** del art. 268 del COGEP por los vicios de ***falta de aplicación*** de los arts. 146 del CT e innumerado a continuación del art. 162 de la LRET y ***errónea interpretación*** de los arts. 143 y 144 del CT.

4.1.1. Si bien el recurrente a lo largo del escrito de casación se refiere a la *aplicación indebida* del art. 143 del CT en el escrito de aclaración y aceptación del recurso se manifiesta que se trata de una *errónea interpretación* de tal disposición. Sobre la *errónea interpretación* del art. 143 del CT señala que, si bien el Tribunal de instancia se refiere al ª recurso de revisiónº, sin embargo, dicha norma en ninguna parte hace referencia a la expresión ª recursoº, sino a un ª procesoº de revisión al que lo cataloga como una facultad extraordinaria de la máxima autoridad de la administración tributaria, que tiene con objeto de verificar la legalidad de sus propios actos y corregir sus errores, que han adquirido firmeza y ejecutoriedad, en aras del beneficio social y la seguridad jurídica y la armonía social, por lo que, su procedencia se restringe a casos excepcionales. Lo dicho implica que, ante la ocurrencia de las causales contenidas en dicho artículo el acto cuya revisión se insinúa pierde tal calidad, a efectos de ser corregido, en la medida que corresponda. Es de anotar que esta

prerrogativa es tan amplia, por su carácter extraordinario, que incluso permite deslegitimar en su totalidad al acto revisado, a efectos de ser sustituido.

4.1.2. En virtud de ello, señala que el Tribunal de instancia interpreta de forma errada dicha norma ya que, si bien resulta acertada la manera como los juzgadores consideran la naturaleza y el fin del recurso de revisión, sin embargo, en la última parte de su análisis menciona que el ª *recurso no es un mecanismo tendiente a restaurar el derecho de acción no ejercido en su momento tanto por el administrado como por la Administración Tributariaº* , particularidad que resulta relevante, puesto que, en líneas posteriores, asegura que el recurso de revisión en el presente caso se desnaturaliza, pues la resolución que emite el SRI resuelve modificar el contenido de las resoluciones No. 117012018RDEV358845 y No. 117029 RREC221328, hecho que pronuncia y revisa más allá del asunto que fue materia de la insinuación. Por ello, considera que se configura dicho yerro pues si bien la administración tributaria tiene la facultad para revisar el acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, que adolezcan de errores de hecho o de derecho, sin embargo, no por ello debe indicarse que la autoridad tributaria analiza cuestiones no alegadas y, menos aún, señalar que no existe claridad sobre la causal que se invoca en el recurso.

4.1.3. Puntualiza que, es trascendental enunciar la causal por la que se insinúa el recurso de revisión pues, de lo contrario, no podría subsistir. Por lo mencionado, el Tribunal *A quo* debía efectuar, en primer lugar, el control de legalidad y legitimidad de la resolución del recurso de revisión, conforme con el art. 143 del CT, hecho que no se efectúa ni tampoco se refleja en la sentencia. En realidad, el tinte que se le da a la interpretación de dicha norma, es para mencionar que no se trata de un mecanismo tendiente a restaurar el derecho de acción no ejercido en su momento, tanto para el administrado cuanto para la administración y, como consecuencia de ello, acusa al SRI de analizar cuestiones no alegadas y resolver ª modificarº las resoluciones impugnadas, de manera arbitraria, lo que comprueba la errónea interpretación del art. 143 del CT.

4.1.4. Agrega que, si el Tribunal de instancia hubiese interpretado de manera correcta el prenombrado artículo, se hubiera comprobado que el recurso de revisión insinuado por la compañía PRODUCTOS ADHESIVOS ARCLAD S.A, no cumplía con los presupuestos que configuraban la procedencia de este y, al amparo del artículo citado hubiese declarado la

procedencia de la Resolución No. NAC-RRRRRVC21-00000272, de 29 de julio de 2021, dictada por la Dirección General del SRI, en la que se modifica las resoluciones previas No. 117012018RDEV358845 y No. 117012019RREC221328 de una manera justa, toda vez que el SRI procedió con el análisis de las alegaciones del administrado al amparo del art 143 del CT.

4.1.5. Señala que, el Tribunal *A qu*o deja de aplicar el art. 146 del CT que permite revisar y corregir, en cualquier tiempo, un error de cálculo dentro de los plazos de prescripción, siempre y cuando se trate de errores aritméticos, lo cual excluye a los errores de hecho o de derecho. Con ello también se inobserva la facultad de la administración tributaria para modificar las resoluciones por los errores aritméticos en el mentado recurso de revisión cuya actuación es apegada al derecho. Por lo expuesto, considera que existe un yerro de los juzgadores ya que resulta viable y no excluyente la corrección aritmética, toda vez que, al omitirse la causal por la que se insinuaba el recurso de revisión, el SRI queda ampliamente facultado para cambiar, corregir o modificar cualquier valor aritmético de los actos de determinación, sin versar el análisis en la revisión de errores de hecho o derecho.

4.1.6. De la lectura del recurso de revisión los juzgadores debieron contemplar que, la Resolución señalaba que se modificaba el contenido de las resoluciones No. 117012018RDEV358845 y 117012019RREC221328, respectivamente, que dicta el SRI y se dispone al Departamento de Cobro que proceda con las acciones de cobro por el valor de USD $ 5.810,07, a cargo de la contribuyente ARCLAD, por intereses que le fueron devueltos indebidamente, sin reconocer el derecho a crédito tributario por ISD reclamado por la empresa recurrente, debido a que se procede con el recálculo, ya que existieron equivocaciones derivadas de una operación matemática que no altera los fundamentos, ni las pruebas que sirvieron para expedir el acto administrativo, conforme con el art. 146 del CT que debía aplicarse.

4.1.7. Sobre la *falta de aplicación* del art. innumerado, a continuación del artículo 162 de la LRET manifiesta que, el Tribunal de instancia se circunscribe a analizar únicamente el desarrollo del recurso de revisión y deja a un lado y no considera los presupuestos de la norma respecto al ISD. Si hubiera aplicado dicha norma los juzgadores se hubieran obligado a analizar que el recurso de revisión efectúa un amplio cotejo entre lo que se declara en el

impuesto a la renta y el saldo a favor de crédito tributario de ISD, en donde se hubieran incluido los valores que reporta la Aduana por concepto de las materias primas, insumos y bienes de capital que aplicaban al beneficio tributario por ISD establecido por el Comité de Política Tributaria.

4.1.8. En este mismo orden de ideas, si el Tribunal *A quo* hubiese aplicado el mentado artículo hubiera notado que, la razón por la que se modifican las resoluciones No. 117012018RDEV358845 y 11701201 9RREC221328, en el recurso de revisión se basan en una corrección aritmética. Por ello, considera la inaplicación de la norma tributaria en mención conlleva a una vulneración a los derechos a la seguridad jurídica y debido proceso, toda vez que, la administración tributaria emite la Resolución No. NAC-RRRRRVC21-00000272 de 29 de julio de 2021, a base del recálculo que se genera por concepto de cambios aritméticos, en ejercicio de su facultad para rectificar y al amparo de lo dispuesto en la LRET con respecto al ISD y su crédito tributario.

4.1.9. Sobre la *errónea interpretación* del art. 144 del CT señala que, la apreciación del Tribunal *A quo* que establece que la Resolución No. NAC-RRRRRVC21-00000272, de 29 de julio de 2021, que resuelve el recurso de revisión que plantea ARCLAD S.A., incumple con los lineamientos de la tramitación del recurso, lo que genera la nulidad del acto y la vulneración a la seguridad jurídica, es errada pues transgrede su interpretación literal y el enfoque verdadero de la norma.

4.1.10. Agrega que, dicho yerro se verifica cuando los juzgadores no analizan que: (a) en atención al trámite del recurso de revisión y al no tratarse de cuestiones de puro derecho, sino de cambios por cálculos aritméticos, no era menester aperturar un proceso sumario para los respectivos descargos; y, (b) que dicha aseveración es violatoria al derecho a la seguridad jurídica, pues se efectúa una suposición al señalarse que se inicia un recurso de revisión de oficio al no comprobar que, en aplicación al art. 146 del CT, el SRI se encuentra facultado para efectuar modificaciones cuando estas versen sobre correcciones aritméticas y no como pretende el Tribunal *A quo* dar a entender.

4.1.11. Concluye que, si la sentencia hubiera interpretado de manera correcta el art. 144 del CT hubiera notado que, al tratarse de un recurso de revisión, éste debía cumplir con los

preceptos del art. 143 del CT para darle el trámite respectivo, incluyendo lo que prescribe el art. 144 del CT, toda vez que, la demandante no especificó nunca la causal por la que fue interpuesto y el SRI tuvo que interpretar sobre la intención del recurrente dentro del contexto para ª *modificar aritméticamente*º lo que resultaba justo en el presente caso, por lo que, la administración tributaria nunca se aprovechó por un concepto diferente a la insinuación. Por ello, solicita que se case la sentencia recurrida.

4.2. Contestación al recurso de casación. La abogada Yael Elizabeth Fierro Guillén, procuradora judicial de la sociedad Productos Autoadhesivos ARCLAD S.A., dentro del término concedido en el auto de admisión, de forma extensa, contesta el recurso propuesto por la parte recurrente (fs. 16 a 36) y con respecto al cargo de ***errónea interpretación del art. 143 del CT***, señala que el Tribunal *A quo*, de forma acertada, explica la naturaleza de la revisión tributaria y el alcance de las facultades extraordinarias de la administración y agrega que, las causales taxativas previstas en dicha disposición delimitan el control de legalidad que puede ejercer la administración tributaria sobre actos administrativos inmutables. Aunque los actos inmutables puedan modificarse en caso de errores de hecho o de derecho, ello debe acontecer dentro del marco de legalidad tributaria aplicable. Las facultades de revisión no autorizan a la administración a desatender las normas que rigen a la revisión, caso contrario lo desnaturalizan.

4.2.1. El SRI alega que tiene la facultad para revisar actos administrativos firmes que adolezcan de errores de hecho o de derecho; sin embargo, esta potestad debe ceñirse estrictamente a la causal invocada y no puede extenderse a cuestiones no alegadas, como bien lo ha señalado el Tribunal. La revisión tributaria es un mecanismo extraordinario que permite corregir vicios específicos del acto administrativo, mas no contempla analizar cualquier aspecto no contemplado en la causal de revisión. Pretender lo contrario, como arguye el SRI, implicaría desnaturalizar este procedimiento e ir más allá de lo que permite la norma aplicable. No se pretende desconocer de la facultad extraordinaria de revisión que reviste la máxima autoridad tributaria, sino delimitar su aplicación.

4.2.2. En este orden de ideas, es oportuno aclarar las razones por las que, el Tribunal de instancia determina que la revisión no constituye un mecanismo adecuado para restaurar el derecho de acción no ejercido oportunamente por el contribuyente ni por la administración

tributaria. En primer lugar, la revisión es una potestad extraordinaria que se confiere a las máximas autoridades de la administración tributaria, para iniciar de oficio o por insinuación debidamente fundamentada, un proceso de revisión de actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas de naturaleza tributaria que adolezcan de errores de hecho o de derecho, de conformidad con las causales previstas en el art. 143 del CT. En el caso de que la máxima autoridad tome conocimiento de errores de hecho y de derecho a través de la insinuación, le corresponde seguir el trámite previsto en el art. 144 del CT, toda vez que estos errores son materia de insinuación y no son susceptibles de revisarse de oficio.

4.2.3. De este modo, no es compatible que la autoridad tributaria pretenda revisar sus propios actos aprovechándose arbitrariamente de la insinuación de la revisión; además, se torna mucho más grave cuando, a través de esta revisión, se desconoce la declaración de un derecho que ha sido reconocida por ella misma. Si la administración considera que sus actuaciones previas han sido lesivas, el camino apropiado es la aplicación del art. 144 del CT. En tal sentido, la norma es clara en cuanto a que, si bien la administración puede revisar de oficio sus propios actos al advertir la concurrencia de errores de hecho o de derecho, ello no la exime de seguir el procedimiento reglado, pues es indispensable que se notifique debidamente al sujeto pasivo y se le permita ejercer su derecho a la defensa.

4.2.4. Por tanto, la facultad extraordinaria de revisión no puede desbordar las formalidades esenciales que precautelan el derecho al debido proceso y a la defensa. Su ejercicio implica una actividad reglada y no puramente discrecional. En el presente caso, el proceder del SRI viola lo prescrito en el art. 144 CT, pues lo que originalmente fue una solicitud de revisión del contribuyente, derivó en un cuestionamiento sobre puntos no alegados, lo cual tornaba indispensable la aplicación de esta norma, que refiere a la emisión de un informe del Departamento Jurídico previo a la instauración de un expediente sumario y la correspondiente notificación para que la compañía pudiera ejercer su derecho a la defensa. Por ello, es evidente que no se siguió el debido proceso ni se motivó adecuadamente la necesidad de revisar un acto administrativo firme que ya había reconocido derechos a favor de la compañía. En virtud de ello, no existe la errada interpretación del art. 143 del CT que se alega.

4.2.5. Se puntualiza que, no se cuestionan las facultades extraordinarias de la administración

tributaria para rever errores de hecho o de derecho de sus actos administrativos inmutables, sino que, estas facultades por sujeción de la ley son regladas y se constriñen al ordenamiento jurídico, situación que en el trámite de recurso de revisión se obvió, por el contrario, ARCLAD S.A. fue privada de ejercer su legítimo derecho a la defensa en la ª devolución indebidaº, tanto más, que también se configura una violación al trámite, puesto que, la administración al determinar valores a devolver, resolvió sobre cuestiones más allá de las que plantea la compañía en su solicitud de revisión por insinuación, sin seguir el trámite previsto en el art. 144 de CT cuando de oficio se revisan actos administrativos, esto es, disponer la apertura de un sumario administrativo.

4.2.6. Entonces, en ningún momento el Tribunal de instancia desconoce la facultad extraordinaria de revisión de la administración tributaria (como afirma SRI), sino que, si la autoridad competente que conoce de una supuesta causal revisora a través de la insinuación de un contribuyente afectado, debía acatar el procedimiento del art. 144 CT e instaurar el respectivo expediente sumario, con notificación al interesado; caso contrario, se contraviene a la seguridad jurídica y las garantías del debido proceso.

4.2.7. Por tanto, la administración puede proceder de oficio o a petición de parte, pero mezclar ambos supuestos en un mismo procedimiento administrativo implicaría forzar la literalidad de la norma e incurrir en una aplicación analógica indebida de sus términos. En consecuencia, la exegesis correcta y conforme al art. 18, núm. 2 del Código Civil, es que el art. 143 del CT estipula formas diferenciadas para iniciar la revisión tributaria, lo cual debe ser respetado por la administración al ejercer esta facultad excepcional. Pero, además, al modificarse en el recurso de revisión valores previamente reconocidos a la compañía mediante resoluciones firmes, ordenando la devolución de tributos, se socava la estabilidad y seguridad jurídica de dichos actos administrativos. Tampoco puede utilizar la vía de un recurso de revisión insinuado, que debe ceñirse únicamente a la causal que invoca el contribuyente, siendo improcedente analizar de oficio cuestiones no alegadas.

4.2.8. Por otra parte, el argumento de la administración con respecto a la falta de pronunciamiento del Tribunal con respecto a la causal de revisión invocada carece de asidero, pues los juzgadores, en el considerando 6.4., sí reconocen expresamente que la revisión se tramita inicialmente por insinuación de la compañía actora por la causal 1 del art. 143 del CT

referida a errores de derecho. Sin embargo, al advertir que el SRI excede dicho ámbito y resuelve puntos que no fueron parte de la insinuación de ARCLAD S.A., correspondientes a una eventual revisión de oficio, que debió seguir el trámite legal previsto para tal propósito, opta por no emitir un pronunciamiento de fondo sobre esta causal, ante la incertidumbre que se genera por la forma de tramitación posterior de la revisión al resolver temas propios de una revisión de oficio.

4.2.9. En tal virtud, no es admisible el reproche de la administración tributaria sobre una supuesta falta de pronunciamiento sobre la causal de procedencia de la revisión, pues fue precisamente esta anomalía en el trámite la que motiva que no se analice el fondo del error de derecho invocado, debido a la lesión a la garantía de defensa de ARCLAD al resolver sobre temas no planteados inicialmente por ella (incongruencia), lo que desnaturaliza esta vía extraordinaria. En el caso en concreto, al determinarse mediante la revisión la devolución de valores que no formaron parte del debate, se incurrió en este vicio procedimental que enerva de nulidad dicha resolución administrativa, pues desborda los límites legales de la potestad revisora, lo que no implica que el Tribunal le haya dado un alcance distinto a la norma como fundamenta la administración tributaria.

4.3. Sobre la ***falta de aplicación*** *del art. 146 del CT*, por cuanto, a criterio de la autoridad tributaria, la modificación a las resoluciones antecesoras obedece a un error aritmético *de cálculo*, este cargo resulta improcedente pues dicha disposición excluye a los errores de hecho o de derecho como consecuencia del ejercicio de la revisión de oficio prevista en el art. 143 del CT, que se origina de una insinuación de ARCLAD S.A., tanto más, que la supuesta corrección aritmética tiene asidero en la facultad resolutiva, siendo un contrasentido el pretender rectificar errores aritméticos a través de la revisión. Además, la supuesta jurisprudencia o precedentes obligatorios que se citan como respaldo a sus alegaciones tan solo son párrafos aislados que no constituyen la *ratio decidendi* ni la decisión final de los fallos.

4.3.1. Añade que, los errores aritméticos no son susceptibles de ser corregidos a través del recurso de revisión, pues dicho recurso procede únicamente por las causas taxativas establecidas en el art. 143 del CT. La máxima autoridad administrativa tiene la facultad de corregir errores matemáticos en sus resoluciones o actos firmes, sin necesidad de emplear la

facultad revisora, por cuanto no se trata de errores de hecho o de derecho. En consecuencia, no resulta procedente la corrección de errores aritméticos a través del recurso de revisión; por ende, la norma referida no es aplicable en el presente caso, ya que la modificación de las resoluciones antecedentes derivó de un error de derecho.

4.3.2. Añade que, el error de derecho en el presente caso obedece a que en la resolución impugnada, el SRI realiza un cambio sustancial en la situación jurídica de la actora, debido a la aplicación indebida del art. 47 de la LRTI para establecer un orden de prelación en la compensación de créditos tributarios, lo que contraviene el Circular No. NAC-DGECCGC22-0000000913, de 13 de diciembre de 2022, que versa sobre la aclaración del sentido literal del art. 47, es decir, explica el alcance de la prelación del crédito tributario y señala que el sujeto pasivo no debe considerar un orden de prelación para compensar los créditos tributarios, sino que, este orden obedece a su voluntad. Por tanto, no se trata de una simple corrección aritmética, sino de un error de derecho al aplicar erróneamente una norma tributaria, en contravención con la circular de carácter general que expide el propio SRI.

4.3.3. Entonces, el art. 47 de la LRTI no debía aplicarse y, por tanto, constituye un error de derecho por dos razones: **i)** los sujetos pasivos pueden compensar los créditos tributarios con el IR causado, sin considerar ningún orden de prelación entre ellos; y, **ii)** únicamente es potestativo para el sujeto pasivo la elección del orden en que se debe restar del impuesto causado las retenciones o compensarse como crédito tributario, no es discrecional para la administración tributaria. Por ello, es contradictorio que el SRI aclare en sus circulares la inexistencia de un orden de prelación, pero por conveniencia, en el presente caso, si es aplicable lo dispuesto en el art. 146 del CT para corregir errores aritméticos que contravienen la normativa general del SRI. En consecuencia, corresponde ratificar lo que señala el Tribunal *A quo* en el sentido de que lo procedente en este caso era iniciar formalmente el proceso de revisión de oficio por tratarse de un error de derecho, no de un simple error aritmético.

4.3.4. Por otra parte, el recurso de revisión se admite a trámite por la causal 1 del art. 143 del CT, es decir, por errores de derecho. De allí que, el SRI únicamente podía revisar este aspecto sobre la base de los argumentos que plantea la compañía ARCLAD S.A. y no extender su facultad revisora a cuestiones de cálculo que no plantea inicialmente el contribuyente, so pretexto de corregir errores aritméticos, pues ello desnaturaliza esta vía extraordinaria, por

incurrir en vicios de incongruencia, más aún si el Tribunal *A quo* sí se pronuncia sobre la causal por la cual se tramita el recurso de revisión; no obstante, opta por no emitir un pronunciamiento de fondo ante la confusión generada durante la tramitación del recurso de revisión.

4.3.5. Concluye que, resulta contradictorio que el SRI señale que los errores de cálculo previstos en el art. 146 del CT excluyen a los errores de derecho, pero resulta que, la modificación de las resoluciones antecesoras se debió a la falta de aplicación en las mismas del art. innumerado a continuación del art. 162 de la LRET, que, a saber, es un error de derecho.

4.4. Sobre la ***falta de aplicación*** *del art. innumerado a continuación del art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (LRET),* recalca que, el SRI modifica las resoluciones antecedentes al recurso de revisión No. 117012018EDEV358845 y 117012019RREC221328 argumentando la existencia de un supuesto error aritmético que se debe a la aplicación de la norma de prelación prevista en la LRET, lo que resulta contradictorio, pues no queda claro si la postura del SRI frente a la modificación de dichas resoluciones se debió realmente a un error aritmético o más bien a un error de derecho en la aplicación de la mencionada disposición pues, se recuerda que el SRI, por un lado, afirma la los errores aritméticos excluyen a los errores de hecho o de derecho, pero, por otro, señala que, la corrección de valores obedeció a la aplicación de una norma jurídica.

4.4.1. Añade, conforme queda expuesto *ut supra* que, la Circular No. NAC-DGECCGC22-00000009 reconoce que los sujetos pasivos pueden compensar los créditos tributarios con su IR causado, sin considerar ningún orden de prelación entre ellos; por tanto, se evidencia una clara contradicción entre lo que señala dicha circular y la actuación posterior del SRI al aplicar en la resolución de recurso de revisión el art. innumerado siguiente al art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria. Ello demuestra una inconsistencia en el actuar del SRI que genera inseguridad jurídica.

4.4.2. En conclusión, la aplicación del art. innumerado agregado a continuación del art. 162 de la LRET resulta improcedente en el presente caso, por cuanto: **(i)** No es procedente que en el recurso de revisión se corrijan errores de derecho no alegados inicialmente, pues ello

violenta el derecho a la defensa. **(ii)** Queda demostrado que no se trata de un error aritmético, sino de un error de derecho en la aplicación normativa, según lo afirmado por el propio SRI, lo cual es contradictorio con sus alegatos. **(iii)** De acuerdo con lo que señala la Circular NAC-DGECCGC22-00000009 del SRI, no existe un orden predeterminado para la compensación de créditos tributarios, por lo que, la aplicación de la norma referida desconoce sus propias directrices, afectando la seguridad jurídica y la confianza legítima de los contribuyentes. Por estas razones, se ratifica la improcedencia de aplicar el artículo invocado por el SRI para modificar las resoluciones antecedentes al recurso de revisión.

4.5. Sobre la ***errónea interpretación*** *del art. 144 del CT* por cuanto al tratarse de un trámite de revisión sobre errores de cálculo, no requerían aperturar un sumario para presentar descargos, señala que, ésta sola aseveración no solo es lesiva a la seguridad jurídica y al debido proceso (defensa), sino que, efectúa una suposición de haber iniciado un recurso de revisión de oficio, en aplicación al art. 146 del CT, y por tanto el SRI se encuentra facultado para efectuar modificaciones cuando estas versen sobre correcciones aritméticas.

4.5.1. No obstante, conforme queda indicado, en el presente caso estamos frente a errores de derecho y no a simples errores aritméticos, más aún cuando el mismo SRI reconoce que las modificaciones obedecen a la aplicación del art. innumerado siguiente al art. 162 de la LRET. Por tanto, al tratarse de errores de derecho, resultaba procedente la apertura de un proceso sumario para que la compañía actora presente sus descargos, conforme con lo que prescribe el art. 144 del CT, con el fin de dar oportunidad de ejercer el derecho a la defensa, tanto más que el SRI no explica cuál es la interpretación correcta del mentado artículo conforme con los métodos admitidos, ni precisa las razones por las que considera que el Tribunal de instancia incurre en una interpretación errada, así como tampoco su trascendencia.

4.5.2. Además, conforme con la exégesis de la norma, el ejercicio hermenéutico que emplea el Tribunal *A quo* es correcto pues, en el presente caso, el medio por el que el SRI tuvo conocimiento de los supuestos errores fue por la insinuación del recurso de revisión de la compañía actora, por lo que, conforme con la interpretación literal del art. 144 del CT, concordancia con el art. 18 del Código Civil, el SRI solo podía revisar los errores insinuados que dieron origen al recurso. No obstante, se excede en dicho marco y resuelve sobre puntos no insinuados originalmente, correspondientes a una revisión de oficio, por lo que, se observa

que el SRI introdujo una revisión de oficio sobre temas no planteados, lo que violenta la garantía de defensa.

4.5.3. En suma, queda demostrado que el caso no trata cuestiones de puro derecho, que requería la tramitación de un procedimiento contradictorio para el análisis de los cargos de la contribuyente, incluida la apertura de expediente sumario del art. 144 del CT. Al obviar dicha formalidad, se afectó el derecho al debido proceso y defensa de la compañía actora. En consecuencia, no se configura una errónea interpretación por parte del Tribunal *A quo* sobre la referida norma. Por el contrario, la hermenéutica aplicada fue acorde a su verdadero alcance y sentido jurídico. Por ello, se solicita no casar la sentencia recurrida.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso ***quinto*** del art. 268 del COGEP, por el vicio de ***falta de aplicación*** de los arts. 146 del Código Tributario e innumerado a continuación del art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y, ***errónea interpretación*** del art. 143 del Código Tributario.

6. Análisis de la Sala de Casación

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

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

El caso *quinto* contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Adicionalmente, este caso tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los

hechos probados en la sentencia. En cuanto a sus elementos de configuración, se requiere la presencia de dos elementos: el *primero*, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el *segundo*, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.2. Alcance doctrinario del vicio propuesto. Luis Tolosa Villabona (*Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 359- 361), sobre la ***falta de aplicación*** de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios. Al respecto, el mismo autor señala:

> *ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye @a infracción directa típica©por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto [¼]º*. (Luis Tolosa Villabona, *Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 361).

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

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

> *ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma, pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidadº* (Luis Tolosa Villabona*, Teoría y Técnica de la Casación,* Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 359-361*)*.

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

Ley de Reformatoria para la Equidad Tributaria

*ª **Art. ...- Crédito Tributario.-** Podrá ser utilizado como crédito tributario, que se aplicará para el pago del impuesto a la renta del propio contribuyente, de los 5 últimos ejercicios fiscales, los pagos realizados por concepto de impuesto a la salida de divisas en la importación de las materias primas, insumos y bienes de capital con la finalidad de que sean incorporados en procesos productivos. Las materias primas, insumos y bienes de capital a los que hace referencia este artículo, serán los que consten en el listado que para el efecto establezca el Comité de Política Tributaria.º*

Código Tributario

*ª **Art. 143.- Causas para la revisión.-** El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos: 1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite; 2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate; 3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada (¼).*

> *ª **Art. 144.- Tramitación del recurso.-** Cuando la autoridad competente tuviere conocimiento, por cualquier medio, que en la expedición de un acto o resolución se ha incurrido en alguna de las causales del artículo anterior, previo informe del Departamento Jurídico, si lo hubiere, o de un abogado designado para el efecto, dispondrá la instauración de un expediente sumario con notificación a los interesados, siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas. Si el recurso se refiere a cuestiones de puro derecho no se requerirá la apertura del referido expediente sumario. El sumario concluirá dentro del término fijado por la administración tributaria el cual no será menor a cinco días ni mayor a veinte días, dentro de los cuales se actuarán todas las pruebas que disponga la administración o las que presenten o soliciten los interesados.º*
>
> *ª **Art. 146.- Rectificación de errores de cálculo.-** La administración podrá rectificar en cualquier tiempo, dentro de los plazos de prescripción, los errores aritméticos o de cálculo en que hubiere incurrido en actos de determinación o en sus resoluciones.º*

6.4. Caso SUB JUDICE a resolver.- Se procede a analizar el recurso propuesto por el SRI al amparo del *caso 5* del art. 268 del COGEP, por los vicios señalados en el numeral 5 de esta sentencia (Problema jurídico), por considerar que los jueces de instancia yerran al señalar que la administración tributaria desnaturaliza el recurso de revisión al pronunciarse sobre aspectos que no fueron objeto de la insinuación que plantea el contribuyente y resolver ª modificarº las resoluciones impugnadas, de manera arbitraria, pese a que el SRI tiene facultad para revisar y corregir errores de cálculo de los actos de determinación, con apego a la ley, sin que sea necesario aperturar un proceso sumario.

6.4.1. Es pertinente insistir en que, cuando se invoca el caso quinto del art. 268 del COGEP, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia debe verificar si la sentencia que emite el Tribunal de instancia riñe con el derecho (*error in iudicando*), pues los hechos sobre los que conoció el Tribunal *A quo*, no son controvertidos y no cabe volver a valorarlas. Una vez que se define el objeto de la controversia, se identifican como tales los siguientes:

(a) El 19 de abril de 2018 la compañía ARCLAD S.A. presenta la declaración del Impuesto a

la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2017.

(b) El 12 de junio de 2018 presenta una solicitud de devolución de pago en exceso por concepto de retenciones en la fuente de IR y una solicitud de devolución de crédito tributario de ISD, correspondiente a ese ejercicio fiscal.

(c) Mediante Resolución No. 117012018RDEV358845, notificada el 30 de noviembre de 2018, el SRI resuelve aceptar y reconocer parcialmente dicha solicitud, sin embargo, en el literal ddd) se niega reconocer el valor de USD $ 135.434,70, por concepto de crédito tributario de ISD, pues considera que la información proporcionada por el contribuyente no concuerda con el valor que registra el SENAE.

(d) El 19 de diciembre de 2018, la compañía ARCLAD S.A. presenta un reclamo en el que solicita la devolución de los USD $ 135.434,70 negados en la resolución por concepto de crédito tributario de ISD del 2017.

(e) Mediante Resolución No. 117012019RREC221328, notificada el 7 de mayo de 2019, el SRI resuelve negar el reclamo presentado y ratifica el contenido íntegro de la Resolución impugnada, por cuanto considera que no se desvirtúan las diferencias que se plantean en dicho análisis.

(f) El 21 de junio de 2019, la empresa ARCLAD S.A. *insinúa* un recurso de revisión en contra de la Resolución No. 117012019RREC221328, tendiente a que se realice la devolución de USD $ 135.434,70, por el crédito generado por ISD referido, con fundamento en los casos 1 y 2 del art. 143 del CT. Con informe jurídico de 16 de agosto de 2019 se da paso al recurso insinuado por ARCLAD S.A. al considerar que las razones que esgrime la contribuyente ª *son subsumibles a errores de derecho, es decir se encuentran enmarcadas dentro de la causal 1 del artículo 143 del Código Tributario.*º

(g) Mediante Resolución No. NACRRRRRVC21-00000272, se atiende el recurso de revisión insinuado en contra de la resolución No. 117012019RREC221328, entre otras, llega a la conclusión de que el crédito tributario originado por ISD del ejercicio 2017, fue debidamente negado, ya que no se desvirtúan las diferencias planteadas en el literal rr) de la Resolución

revisada, pues no se verifica la existencia de los errores de hecho alegados por el contribuyente**;** sin embargo, se modifica el contenido de las resoluciones No. 117012018RDEV358845 y 117012019RREC221328, dictadas por la Dirección Zonal 9 SRI y se dispone las acciones de cobro del valor de USD 5.810,07, a cargo de la contribuyente por intereses que le fueron devueltos indebidamente, sin reconocer el derecho a crédito tributario por ISD reclamado por la empresa recurrente.

h) El acto administrativo que atiende la insinuación del recurso, se pronuncia y revisa un asunto que no fue materia de tal insinuación y se resuelve de oficio conceptos diferentes a las causales por las que se propuso la revisión por parte de ARCLAD S.A., la autoridad no podía analizar cuestiones no alegadas.

6.4.2. Con estos hechos que aparecen como probados o aquellos no controvertidos, la sentencia de mayoría del Tribunal de instancia en el considerando Séptimo, luego de referirse a la naturaleza del recurso de revisión, manifiesta que, si bien la revisión del acto, se inicia por insinuación de la accionante tendiente a la devolución de USD $ 135.434,70, por crédito generado por ISD del ejercicio fiscal 2017, el acto que atiende la insinuación, sí se pronuncia y revisa las causales de revisión propuestas, sin embargo, Ð más allá de estar o no en lo correctoÐ se pronuncia con respecto de un asunto que no fue materia de insinuación. En el caso, se observa que la tramitación del recurso de revisión insinuado por la contribuyente ha seguido el procedimiento señalado en la ley, sobre lo cual no hay controversia entre las partes.

6.4.3. La sentencia añade que, la facultad extraordinaria de iniciar la revisión de resoluciones ejecutoriadas es reglada y debe garantizar el derecho a la defensa de los administrados, pues no cabe que, por una revisión que se inicie por insinuación de parte, se resuelvan de oficio conceptos diferentes a la insinuación y que la autoridad analice cuestiones no alegadas, como ha ocurrido en la especie, lo que afecta el derecho a la defensa de la parte actora, pues sin advertencia previa o justificada, en la resolución impugnada se resuelve devolución a favor del fisco, sin que se haya escuchado o admitido prueba de la accionante, aun cuando la actora decida como en ejercicio del principio dispositivo, no ejercerlo. Lo manifestado no implica que el Tribunal limite el ejercicio de la potestad revisora de oficio del SRI, sino que, si la autoridad así lo pretendía, debió seguir el trámite previsto en la ley, garantizando el debido

proceso y la defensa del administrado, y no intentar adecuar un procedimiento reglado para sus fines.

6.4.4. En el presente caso, es claro que la Administración Tributaria ha excedido su actuar, pues sin haber interpuesto de oficio el recurso de revisión, o sin que se hubiere ejercitado la facultad de corrección prevista en el Código Tributario, se prescinde de las formalidades que la ley prescribe Ð *sobre la revisión de oficio*Ð y, se obsta el derecho a la defensa previsto en el art. 76 de la CRE, lo que determina que la resolución impugnada adolezca de invalidez y, en consecuencia, se declara su nulidad. Más aún, considerando la incongruencia que comporta, por una parte, ratificar el acto insinuado y, por otra, modificar la resolución impugnada, agravando la situación del recurrente, en desmedro del derecho favorable de la actora, que adquirió inmutabilidad, con una sorpresiva alteración sustancial de sus derechos.

6.4.5. Sobre el recurso de revisión administrativo, esta Sala de casación de manera reiterada, ha establecido que este es un mecanismo excepcional, taxativo que, habilita la revisión de actos firmes o resoluciones ejecutoriadas, únicamente a partir de la demostración de la existencia de la causal alegada, ya que es la manera de justificar la revisión de un acto que, al tener la condición de acto firme o resolución ejecutoriada, está llamado a cumplirse. Queda claro entonces que el recurso de revisión es uno de los mecanismos de tutela y garantía de derechos, a través de procedimientos que deben respetar principios y derechos constitucionales como legales. En definitiva, el recurso de revisión permite que la administración y los administrados cuenten con un medio final en vía administrativa, para hacer prevalecer sus derechos y lograr que se respeten los principios de justicia tributaria en la esfera administrativa.

6.4.6. En la especie, conforme queda indicado el cuestionamiento se centra en la Resolución No. NACRRRRRVC21-00000272, que atiende el recurso de revisión insinuado en contra de la resolución No. 117012019RREC221328, sobre el que los juzgadores de nivel interpretan de forma razonable de los arts. 143 y 144 del Código Tributario, bajo los hechos probados y no controvertidos, conforme con los criterios, reglas y métodos hermenéuticos generalmente aceptados, sin que se evidencie errónea interpretación de las disposiciones referidas, pues no se las ha atribuido un sentido o significado que no corresponda, lo que es motivo suficiente para descartar el recurso; criterio que esta Sala ha mantenido en un caso similar (juicio

17510-2019-00431, de 4 de julio de 2023) al señalar que: *ª [¼] es evidente que el recurrente pretende que, a título de control de legalidad, el juzgador pase a verificar los antecedentes del acto objeto de la revisión, sin que haya sido materia de cuestionamiento precisamente con la insinuación del recurso, lo cual, definitivamente no es posible, ni siquiera a título de control de legalidad, que como queda dicho, tampoco es una atribución sin límites; hacerlo, conduciría a que desnaturalice el objeto de la revisión [¼].º*

6.4.7. Bajo esta misma óptica, conforme con los hechos probados o no controvertidos, tampoco se determina que el Tribunal *A qu*o haya dejado de aplicar el art. 146 del CT, pues el fallo explica que la resolución impugnada, se pronuncia sobre aspectos que no fueron objeto de la insinuación que plantea el contribuyente; efectivamente, el recurso de revisión se admite a trámite por la causal 1 del art. 143 del CT, es decir, por errores de derecho y no cabe que el Director General del SRI extienda su facultad revisora a cuestiones de cálculo que no plantea el contribuyente, so pretexto de corregir errores aritméticos, pues ello desnaturaliza esta vía extraordinaria, además de que resulta contradictorio que el SRI señale que los errores de cálculo previstos en el art. 146 del CT excluyen a los errores de derecho, pues, la diferencia numérica se refiere al reconocimiento o no de intereses que, son materia de normas de derecho.

6.4.8. Como consecuencia de ello, es intrascendente la alegada falta de aplicación del artículo innumerado a continuación del art. 162 de la LRET, norma que se refiere a la forma como se puede utilizar el crédito tributario de ISD pues, aunque fuera aplicable al presente análisis, los juzgadores de instancia se decantan por señalar que el acto administrativo que resuelve el recurso de revisión Ð aun cuando no existe claridad sobre la causal invocada para que se justifique el mismoÐ es nulo, por cuanto el ª recurso de revisión de oficioº lesiona el derecho de defensa de la parte actora, por lo que, en nada afectaría a la resolución del caso.

6.4.9. Por último, los reproches de la parte recurrente también sugieren un nuevo análisis de hechos y actos que no son controvertidos y su valoración probatoria lo que no es posible bajo el caso quinto del art. 268 del COGEP, deficiencia que no puede ser subsanada por esta Sala de Casación lo que constituye razón suficiente para negar dicho cargo. Por todas las razones expuestas, el recurso no procede y, por tanto, se lo rechaza.

7. Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia de mayoría de 12 de diciembre de 2022, las 12h47, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2021-00483.

7.3. Sin costas.

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

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

Resumen de fácil comprensión

No procede el recurso de casación que plantea el SRI, por el caso 5 del art. 268 del COGEP por los vicios que alega el recurrente ya que, de los hechos probados, queda demostrado que la administración tributaria en la Resolución No. NAC-RRRRRVC21-00000272, se pronuncia sobre aspectos que no fueron objeto de la insinuación del recurso de revisión que plantea el contribuyente y modifica las resoluciones impugnadas, sin que ello constituya simples errores de cálculo o aritméticos.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

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

Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

MG/FA

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

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

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