

REGISTRO OFICIAL[®]
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO:**

**SENTENCIAS, RESOLUCIONES,
JUICIOS Y AUTOS**

R 172, R 173, R 174, R 175

FUNCIÓN JUDICIAL

228202214-DFE

Juicio No. 01501-2021-00015

RESOLUCION 172-2024

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 3 de abril del 2024, las 12h48. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Fernando Antonio Cohn Zurita (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 01501-2021-00015.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, estableció en la audiencia preliminar, se estableció el siguiente objeto de la controversia: ^a El Acta de determinación No. 01202024901658464 correspondiente al impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015. Puntos de debate: 1.- Si la facultad del Servicio de Rentas Internas estaba caducada a efecto de proceder con la determinación del impuesto a la renta del ejercicio económico 2015. 2.- Si las glosas que constan en el acto impugnado fueron legalmente determinadas°.

1.2. En la sentencia recurrida se acepta la demanda deducida por el ingeniero señor Galo Fabián Salamea Molina, por sus propios derechos, en contra del señor Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, y al hacerlo declara: la invalidez legal y deja sin efecto el Acta de Determinación No. 01202024901658464, emitida por dicha autoridad el 09 de diciembre de 2020, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, por haber operado la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 4 de marzo del 2022, las 10h18, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario

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

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

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

con sede en Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2021-00015, argumentando el caso 4 del art. 268 del ^aCOGEP°.

El ingeniero Galo Fabián Salamea Molina, presentó demanda en contra del Acta de Determinación No. 01202024901658464, de 9 de diciembre de 2020, suscrita por el Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015.

1.4. Mediante auto de 20 de junio del 2023, a las 11h55, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, de ese tiempo, se admitió el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, por el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ^aCOGEP°, por el vicio de falta de aplicación de los preceptos de valoración de la prueba contenidos en el art. 164 del COGEP; en relación a la prueba pericial del actor, lo que condujo a la y falta de aplicación del numeral 2 del art. 94 del Código Tributario y a la indebida aplicación del numeral 1 del art. 94 del ibídem.

2. Competencia

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

María Crespo. Actúa el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en virtud del acta de sorteo de 9 de febrero del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 01501-2021-00015, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 3 de octubre del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 2 de abril de 2024 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que la falta de valoración de la prueba por parte del Tribunal en el fallo consiste en la omisión de valorar la prueba de acuerdo con las ^aREGLAS DE LA SANTA CRÍTICA con relación al Informe Pericial elaborado por el Ing. Diego Oswaldo Condo Daquilema°. Que una vez que el Tribunal ha delimitado el concepto de caducidad y señala la normativa legal que se aplica al caso, manifestó que la norma contenida en el art. 94 del Código tributario es imprecisa en cuanto al definir en que consiste una declaración incompleta, requiriendo para su aclaración remitirse a fallos de Corte Nacional para delimitar el alcance de esta imprecisión legal. Que el Tribunal considera que existen tres criterios uniformes para aclarar bajo qué circunstancias se puede considerar que una declaración ha sido presentada en parte, y que por lo mismo el plazo de

caducidad aplicable es de seis años; ^a a) Que exista ocultación de un rubro o un tipo de renta; b) Que exista el ánimo deliberado de ocultar ingresos; y, c) Que existan errores sustanciales como claros indicadores de intencionalidad de perjudicar al fisco°. Que en los últimos tiempos es aplicable el plazo de caducidad de seis años, cuando ha existido por parte de los contribuyentes una conducta que artificiosamente, y contrariando el principio de buena fe, han pretendido evitar el pago total del impuesto causado a través de incrementar sus costos mediante la presentación de comprobantes de venta emitidos por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, señalando el Tribunal en la sentencia recurrida que tales situaciones obligaron a la Asamblea Nacional a interpretar el art. 94. Que detalla la conclusión del numeral 9 de la sentencia. Que el Tribunal dentro de la sentencia recurrida, ha considerado únicamente dos pruebas, analizadas y valoradas las mismas, se concluye que la Administración Tributaria ha iniciado el proceso de determinación una vez que se encontraba precluida o caducada su facultad determinadora y que toda su actuación no surtió efecto alguno. Que es preciso señalar que el numeral ^a 8° de la sentencia emitida en fecha 4 de marzo de 2022, establece todas las pruebas aceptadas en la audiencia preliminar. Que la prueba debe ser analizada en su conjunto respetando el principio de unidad de la misma, lo cual ayuda a mejorar el análisis y el criterio valorativo de los hechos abordados dentro de la litis, permitiendo así al juzgador emitir una sentencia completa e integral. Que el informe pericial emitido por el Ing. Diego Condo Daquilema, no fue valorado por parte del Tribunal, en la resolución de la sentencia recurrida. Que en el informe pericial establece entre sus conclusiones que el contribuyente ^a GALO FABIAN SALAMEA MOLINA tiene la calidad de acreedor de las Empresas ADAPAUSTRO S.A, KIESEL S.A, CORPMOSA CIA. LTDA, PUNTO DE SERVICIO PARA CAMIONES CIA. LTDA.°, sin embargo, para corroborar aquello no se presentó sustento documental alguno. Que es importante señalar que en el informe pericial no se revisaron registros que poseía el contribuyente, centrando el perito únicamente su análisis en los registros de las empresas, lo que no es suficiente para considerar que los valores glosados en el ejercicio 2015 sean abonos de esos supuestos préstamos, ya que tampoco se logró desvirtuar fechas exactas en la que se concedieron ni con que respaldo documental se contó, por lo que las conclusiones a la que se llegan en el informe pericial confirman lo determinado por la administración y demuestran que efectivamente la Declaración de Impuestos presentada por el contribuyente Galo Salamea, fue realizada en parte o de manera incompleta y que a más de ello la Administración Tributaria no solo en su

acto administrativo verificó que existió diferencias entre lo declarado y determinado, sino se demostró que existió un ocultamiento de ingresos y que se cumplen con las condiciones que el propio Tribunal en el numeral 6.3 de la sentencia señala como circunstancias para que se pueda considerar que una declaración ha sido presentada en parte o incompleta, esto es que debe existir una actuación o conducta de los contribuyentes que artificioamente, y contrariando el principio de buena fe, de lo expuesto se determinó que el contribuyente declaró en parte su declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, hechos que efectivamente se suscitaron en el presente caso, los mismo que han sido expuesto a lo largo de toda el Acta de Determinación, así como, en la contestación a la demanda. Que la omisión de la valoración del informe pericial en su conjunto y la falta de confrontación con el Acto administrativo impugnado llevó al Tribunal a que solamente valoré la fecha de la declaración presentada por el contribuyente como prueba única para establecer que habría operado la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria, cuando en el presente caso se demostró, que la contribuyente pretendía de manera artificiosa y contraria a la buena fe ocultar ingresos y hacerlos pasar por una figura jurídica diferente a la que en realidad correspondía, señalando que celebró contratos de mutuo, contratos estos que carecen de documentación y respaldos, hechos que conllevan a evitar el pago de impuestos correspondientes e inclusive se ha manifestado que existieron rubros determinados que no fueron impugnados, sobre los que nada se dijo en sus reparos ni en la demanda planteada, consolidando el criterio de la administración de que resultaba una declaración de impuestos incompleta. Que el Tribunal se aleja de la sana crítica llegando a una conclusión absurda, ello por cuanto si hubiera confrontado el Acto Administrativo con el Informe Pericial, se habría podido establecer conforme a la lógica y a la experiencia que no se encontraba caducada la facultad determinadora. Que por todo lo expuesto solicita casar la sentencia recurrida. Que el Tribunal sostiene que al no demostrarse en el Acta de Determinación, como tampoco en la contestación a la demanda la existencia de un ocultamiento de ingresos, hizo que aplicara los 3 años para la caducidad, lo cual resulta del todo errado, en vista de que dentro del proceso administrativo que concluyó con el Acta de Determinación Definitiva No. 01202024901658464 y en el proceso judicial que mediante contestación, etapa probatoria y alegatos se demostró por parte del Servicio de Rentas Internas que el contribuyente Galo Fabián Salamea Molina no justificó sus aseveraciones, al sostener que las diferencias encontradas y determinadas por la autoridad tributaria se tratarían de supuestos abonos a

préstamos que habría realizado en años anteriores al auditado queriendo hacerlos ver como contratos de mutuo celebrados con diferentes empresas. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La parte actora, en su contestación al recurso de casación señala que el caso denunciados por el SRI, no se trata de la posibilidad de denunciar un error de hecho en la valoración de la prueba, sino de invocar con absoluta precisión cómo fue que el juez no aplicó o aplicó indebidamente los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, probando con total solvencia lo alegado; por tanto, si en este caso en concreto el SRI alegó que no hubo una valoración de la prueba "de acuerdo con las REGLAS DE LA SANA CRITICA con relación al Informe pericial elaborado por el Ing. Diego Oswaldo Condo Daquilema" debía pues demostrar cómo esta prueba efectivamente no fue considerada bajo estas reglas de valoración, sin embargo, lo único que realiza es llegar a ilógicas conclusiones que develan su inconformidad con el fallo. Que si el primer punto del objeto de la controversia era el determinar si operó o no la caducidad de la facultad determinadora, era claro que el Tribunal de instancia debía centrar su análisis prioritariamente a los elementos probatorios que estaban circunscritos a las fechas y el tiempo transcurrido, siendo esto las declaraciones del contribuyente y la notificación de la orden de determinación, en virtud de ello es que el Tribunal advirtió que el SRI no cumplió con demostrar que existió una declaración incompleta al tenor de los presupuestos jurídicos establecidos en el art. 94 numeral 2 del Código Tributario, de su norma interpretativa y de los diferentes fallos judiciales que han tratado la materia del plazo para la caducidad. Que el Tribunal haciendo un ecuánime análisis entre la doctrina, la jurisprudencia, el ordenamiento jurídico aplicable, el acto administrativo impugnado y las pruebas aportadas por las dos partes, de manera categórica emitió su conclusión. Que no es que no hubo una valoración de la prueba a la luz de la sana critica; por el contrario, al valorar los elementos fácticos y comprenderlos con las normas jurídicas el Tribunal pudo confirmar a cabalidad que el SRI, no tuvo sustento alguno para realizar un proceso de determinación fuera de los tiempos establecidos en la Ley para ello, pues tal y como categóricamente lo estableció el Tribunal de instancia, bajo ningún supuesto es aplicable para el caso de análisis el numeral 2 del citado art. 94 del Código Tributario. Que el art. 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal realizó una interpretación obligatoria al citado art. 94, numeral 2 del Código Tributario, fue expreso en señalar que este numeral es aplicable

únicamente cuando el contribuyente haya sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas fantasmas, situación que no corresponde en este caso. Que en el recurso no hay demostración ni lógica ni jurídica de que se haya dado una violación a la norma de valoración de la prueba; más aún cuando si se habría considerado a cabalidad el informe pericial, que dicho sea de paso tenía pertinencia con el segundo punto de la controversia y no con el primero, se habría confirmado una vez más que el Acta de determinación levantada fue ilegal, no solo por la caducidad de su facultad determinadora, sino que bajo el principio de la esencia sobre la forma, se confirma técnicamente con el informe que existen todos los elementos fácticos que sustentan los préstamos realizados por Galo Salamea Molina a las compañías. Que no se configura infracción alguna a las reglas de la lógica por parte del Tribunal de instancia al valorar las pruebas, al subsumirlas al ordenamiento jurídico y confrontarlas con el acto administrativo impugnado; y así se confirma de la lectura del recurso de casación, ya que no existe elemento alguno que demuestre que en la sentencia recurrida hubo una valoración absurda, arbitraria o irracional al valorar las pruebas en virtud de los hechos controvertidos. Que los jueces aplicaron todos los principios y normas pertinentes para la resolución de la controversia, haciendo una valoración adecuada, lógica, técnica y jurídica de los hechos probados y del Acta Administrativo impugnado, ya que no hubo ni ocultamiento de ingresos, ni gastos o costos inexistentes y, por ello, el SRI nunca pudo sustentar de manera transparente e inequívoca qué tipo de ingresos eran los que alegaba habían, ni cómo se produjeron, ya que su determinación tributaria se realizó bajo meras suposiciones e inconformidad de los auditores sobre los documentos y sustentos presentados, violando la seguridad jurídica que debe primar en toda relación jurídico tributaria. Que por lo expuesto solicita que se rechace el recurso de casación.

5. Problema jurídico

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

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece:

^a Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (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°.

6.1.1. Respecto del caso 4, la doctrina señala que esta causal ^a¼ recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro¼ ° (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-2005, pág. 151).

6.1.2 Sobre la falta de aplicación alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente este vicio consiste en que: ^a¼ el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica¼ °. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá ± Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327).

6.1.3 Sobre la aplicación indebida el autor Luis Armando Tolosa Villabona, señala que este vicio consiste ^a¼ es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que

no contempla°; (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359).

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

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

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

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, (1/4)°.

6.3 Para que proceda el caso 4, el error debe ser manifiesto, evidente y trascendente, porque

^a 1/4 si bien es cierto que la Casación debe ceñirse al control del derecho, tal premisa no ha de extremarse ante un desafortunado juicio de hecho^{1/4} Hemos buscado un adecuado punto de equilibrio, un registro intermedio: en general un no a los hechos, pero sí a su examen y consideración cuando el desvío de lo juzgado, por acaso, en el núcleo de la prueba, tiene gruesas fallas lógicas y la evaluación de los medios ha llevado a resultados insostenibles (absurdo y/o arbitrariedad), desvirtuándose el sentido de la misma, supuestos en que la revisión deviene insoslayable para que la solución jurídica sea correcta y, a cabo, también justa.° (Augusto Mario Morello; La Casación un modelo intermedio eficiente, Editorial Abeledo Perrot, 2da. Edición actualizada, Buenos Aires Argentina, 2000, páginas 35 y 36).

6.3.1 Para demostrar el vicio al amparo del caso cuarto del art. 268 del COGEP, tratándose de

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

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

6.3.3 Es adecuado para el análisis, citar lo señalado por el Tribunal A quo en su parte pertinente a fojas 623:

^aDe lo dicho se puede colegir que el máximo tribunal de justicia del país, a lo largo del tiempo, ha utilizado tres criterios uniformes para aclarar bajo qué circunstancias se puede considerar que una declaración ha sido presentada en parte, y que por lo mismo el plazo de caducidad aplicable es de seis años, estas son: a) Que exista ocultación de un rubro o un tipo de renta; b) Que exista el ánimo deliberado de ocultar ingresos; y, c) Que existan errores sustanciales como claros indicadores de intencionalidad de perjudicar al fisco; sin embargo,

esta evolución en los criterios, que en esencia han permanecido en la misma línea de pensamiento, tiene como fundamento los cambios experimentados en el comportamiento de los contribuyentes.

En el caso que nos ocupa, la Administración Tributaria pretende que se aplique el plazo de caducidad de seis años, por considerar que en la Declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, efectuada por el contribuyente se ha ocultado un rubro o tipo de renta, pues no se ha demostrado la existencia de los préstamos que habría concedido el actor, ni éste se ha referido en su demanda a ciertos valores glosados; sin embargo, ni en el Acta de Determinación ni en la contestación a la demanda se ha precisado de qué tipo de ingresos se trata y cómo se produjeron aquellos, sin tener en cuenta que para efecto de la contabilización de los plazos de caducidad no basta con señalar que se tratan de ^aOtros ingresos^o, sino que de manera inequívoca y transparente se debe especificar y demostrar a qué rubro corresponden esos otros ingresos y cómo se produjeron tales ingresos, puesto que sólo así se puede tener la certeza de que en realidad existe el ocultamiento de un rubro o tipo de renta, conforme al criterio de la Corte Nacional de Justicia, particular que no se ha demostrado en el presente caso, por lo que la Sala concluye que no es aplicable el plazo de caducidad de seis años, sino el de tres años previsto en el artículo 94 numeral 1) del Código Tributario.

El actor, con las declaraciones original y sustitutiva del impuesto a la renta por el ejercicio fiscal 2015, que fueron actuadas como prueba y constan de fojas 219 a 226 del proceso, demostró que la declaración original fue presentada el 24 de febrero de 2016 y la sustitutiva el 07 de marzo de 2016; en tanto que con la Razón de Notificación de la Orden de Determinación N° DZ6-APNDETC19-00000007, que fue actuada como prueba por las dos partes procesales y obra de fojas 212 del proceso, se probó que dicha orden ha sido notificada el 16 de septiembre de 2019, es decir fuera de los tres años a los que se refiere el numeral 1) del artículo 94 del Código Tributario, por lo que la Administración Tributaria ha iniciado el proceso de determinación una vez que se encontraba precluida o caducada su facultad determinadora, lo que significa que toda su actuación no surtió efecto alguno, por lo que tampoco hace falta resolver los demás puntos de la controversia^o. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.3.4 De lo expuesto se determina que el Tribunal A quo, establece que el Servicio de Rentas Internas argumenta que en el presente caso, el plazo para que opere la caducidad de la

facultad determinadora es de 6 años, en virtud de que en la declaración de Impuesto a la Renta, del ejercicio fiscal 2015, el contribuyente ha ocultado un rubro o tipo de renta.

Al respecto el Tribunal A quo resalta que ni en el Acta de Determinación ni en la contestación a la demanda, la Administración Tributaria, ha precisado de qué tipo de ingresos se trata y cómo se produjeron aquellos, sin tener en cuenta que para efecto de la contabilización de los plazos de caducidad no basta con señalar que se tratan de ^aOtros ingresos^o, sino que de manera inequívoca y transparente se debe especificar y demostrar a qué rubro corresponden esos otros ingresos y cómo se produjeron tales ingresos.

6.3.5 Por lo expuesto se determina que al no existir en el acto administrativo impugnado la precisión de qué tipo de ingresos se trata y cómo se produjeron esos ^aOtros ingresos^o, que alega el SRI, no era pertinente valorar un informe pericial ya que para el Tribunal de instancia, es claro que la Administración Tributaria, no ha determinado en el acto administrativo, el tipo de ingreso que argumenta que no se ha declarado. Con esto no sólo se evidencia la justificación de los juzgadores para no valorar dicha prueba, sino el motivo elemental, que es justamente, que aunque en el peritaje se encontrare detallado el tipo de ingresos, en el acto administrativo impugnado no lo está y el peritaje no puede suplir aquello.

6.3.6 Siguiendo con el análisis pertinente del primer objeto de la controversia de ^aSi la facultad del Servicio de Rentas Internas estaba caducada a efecto de proceder con la determinación del impuesto a la renta del ejercicio económico 2015^o; el Tribunal de instancia una vez que determinó que no opera el plazo de 6 años (art. 94.2 Código Tributario) argumentado; valora la prueba pertinente como es la Declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 del contribuyente, presentada el 24 de febrero de 2016 y la sustitutiva el 07 de marzo de 2016; y la Razón de Notificación de la Orden de Determinación No. DZ6-APNDETC19-00000007, que fue actuada como prueba por las dos partes procesales, se probó que dicha orden ha sido notificada el 16 de septiembre de 2019, establece que dicha orden fue notificada fuera de los tres años a los que se refiere el numeral 1) del art. 94 del Código Tributario; por lo tanto ha caducado la facultad determinadora de la Administración Tributaria.

6.3.7 En virtud del análisis que antecede, se desprende que el Tribunal de instancia si valoró las pruebas pertinentes para sustentar su decisión.

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

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

7. Decisión

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

7.2. No casar la sentencia de 4 de marzo del 2022, las 10h18, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2021-00015.

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

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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





228202448-DFE

Juicio No. 17510-2021-00019 RESOLUCION 173-2024

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 3 de abril del 2024, las 12h50. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Fernando Antonio Cohn Zurita (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2021-00019.

1. Antecedentes procesales

1.1. 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, estableció en la audiencia preliminar, sin objeción de las partes el siguiente objeto de la controversia: “ ESTABLECER SI ES PROCEDENTE LA IMPUGNACIÓN DE LA PARTE ACTORA, EN EL SENTIDO DE QUE: A) COMO PRETENSIÓN PRINCIPAL SE DECLARE LA CADUCIDAD DE LA FACULTAD DETERMINADORA PARA EMITIR LA RESOLUCIÓN DE PAGO PREVIO NO. 17202033200122282, Y POR ENDE, DEJEN SIN EFECTO; Y, B) COMO PRETENSIONES SUBSIDIARIAS: B.1) QUE SE DECLARE LA ACEPTACIÓN TÁCITA DEL RECLAMO ADMINISTRATIVO PRESENTADO POR EP PETROECUADOR EL 26 DE FEBRERO DE 2020 QUE CULMINÓ CON LA RESOLUCIÓN NO. DZ9- RECRREC20-00000004-M.- B.2) QUE SE DECLARE LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA CONTENIDA EN LA RESOLUCIÓN NO. 17202033200122282 DE CORRECCIÓN DE PAGOS PREVIOS DE LA DECLARACIÓN DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) DEL MES DE FEBRERO DEL EJERCICIO FISCAL 2014.- Y, B.3) QUE LA DETERMINACIÓN DE LOS INTERESES DE MORA DESDE EL 14 DE MARZO AL 28 DE MARZO DE 2014 ES ILEGAL”.

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

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

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

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve aceptar la demanda presentada por la EMPRESA PÚBLICA DE HIDROCARBUROS DEL ECUADOR EP PETROECUADOR, en consecuencia, se deja sin efecto ni valor legal alguno, la Resolución No. DZ9-RECRREC20-00000004-M de 15 de octubre de 2020, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, por concepto de corrección de pagos previos de la declaración al impuesto al valor agregado del mes de febrero del ejercicio fiscal 2014, así como su antecedente

1.3 El SRI, interpone recurso de casación contra la sentencia de 5 de noviembre del 2021, a las 09h42, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2021-00019, argumentando el caso 2 del art. 268 del “COGEP”.

La EMPRESA PÚBLICA DE HIDROCARBUROS DEL ECUADOR EP PETROECUADOR, presentó demanda en contra de la Resolución No. DZ9-RECRREC20-00000004-M de 15 de octubre de 2020, suscrita por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, por concepto de corrección de pagos previos de la declaración al IVA del mes de febrero del ejercicio fiscal 2014.

1.4. Mediante auto de 27 de junio del 2023, a las 08h12, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, de ese tiempo, admitió el recurso de casación interpuesto por la empresa pública actora, exclusivamente por la causal segunda del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos “COGEP”.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora

Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en virtud del acta de sorteo de 9 de febrero del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2021-00019, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 3 de octubre del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 2 de abril de 2024 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El Servicio de Rentas Internas en la fundamentación del recurso argumenta que la sentencia de instancia no tiene una debida motivación. Que la Administración Tributaria dentro del ejercicio de sus facultades entre ellas la recaudadora verificó que la actora realizó una declaración original del IVA del mes de febrero de 2014, en la cual consignó como valor pagado el monto de \$ 26.438.350, y una declaración sustitutiva en la que estableció un valor de pago previo de 30.391.537,20; es decir, en la declaración sustitutiva consignó un valor de

pago superior que el que efectivamente realizó, de esta manera el SRI cuantificó que la diferencia asciende a \$ 3.953.187,01; diferencia que como fue consignada en la declaración establece que habría existido un pago superior que el que realmente ingresó a la recaudación. Que por esta diferencia que no fue pagada a la Administración de acuerdo, a como lo se puede verificar al compaginar las declaraciones, se emitió el Oficio de Corrección de Pago Previo a fin de recaudarlo, y luego la correspondiente Resolución que lo ratifica. Que la actora ha pretendido justificar que la diferencia que está buscando recaudar la Administración no es un saldo a favor de la misma, sino un valor generado por crédito tributario del ejercicio fiscal 2013 que por fallas del formulario no se pudo ir arrastrando mensualmente hasta el periodo 2014, y por esta razón se lo habría incluido dentro del valor de pago previo. Que se detallan los considerandos numerales 46, 47, 48, 49 y 50 de la sentencia. Que el análisis de la sentencia emitida por el Tribunal denota que la actuación de la Sala no fue coherente ni lógico y que genera indefensión a la Administración Tributaria. Que las premisas consideradas por el Tribunal para establecer su conclusión es: Que la actora realizó una declaración original de IVA del mes de febrero del ejercicio fiscal 2014 en el cual estableció como valor a pagar el monto \$ 26 438.350,19, y sobre dicho valor realizó un pago. Que la actora alega tener un crédito tributario del ejercicio fiscal 2013 que no se lo ha podido registrar dentro del formulario del IVA de este periodo, sin embargo, la cuantificación de este no ha sido verificado ni por el juzgador ni tampoco por la Administración Tributaria. Que con posterioridad realizó una declaración sustitutiva de IVA del mes de febrero del ejercicio fiscal 2014, en la cual indicó que en la declaración original habría cancelado el valor de \$ 30.391.537,20, generando una diferencia no cancelada al fisco por \$ 3 953.187,01. Sobre esta diferencia, la Administración emitió actos encaminados a recaudar el valor de pago previo establecido por la actora y que no habría sido cancelado como lo indica la declaración y fue un hecho no controvertido en la audiencia. Que el Tribunal no aplica ninguna premisa normativa para considerar las gestiones realizadas por la actora para consignar dentro de la casilla de "pago previo" un valor correspondiente a crédito tributario dentro de la declaración del Impuesto al Valor Agregado de febrero del ejercicio fiscal 2014; y la conclusión es que deje sin efecto la resolución impugnada. Que es evidente que no existe lógica entre las premisas fácticas y normativas con la conclusión emitida por el Tribunal, toda vez que es un hecho no controvertido que la actora está efectuando declaraciones que no son un fiel reflejo de la contabilidad como lo establecen las disposiciones tributarias vigentes contenidas dentro

del art. 101 de la Ley de Régimen Tributario y el art. 73 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario. Que no es una práctica tributaria permitida por la ley "compensar" o solucionar la falta de arrastre mensual del crédito tributario que se habría generado en el periodo fiscal 2013 y, recién incluirlo en la sustitutiva del IVA de febrero de 2014. Que a pesar de que el Tribunal ha indicado que no les ha otorgado validación alguna a las declaraciones realizadas por la actora es contradictorio su proceder cuando indica que, aunque no les da esta calidad considera adecuado el proceder de la actora al consignar el crédito tributario de meses anteriores en una casilla como la de pago previo. Que también han indicado que su análisis únicamente se circunscribe a la aplicación y ejercicio de la facultad recaudadora, es decir, no ha ingresado a verificar la composición del Crédito Tributario para el periodo analizado. Que es ilógico e incongruente que, aunque no se haya verificado el origen del crédito tributario del contribuyente, ni tampoco su correcto arrastre a lo largo de los meses previos dentro del casillero de crédito tributario de meses anteriores, se les otorgue una certeza y convicción absoluta de que el mismo existe y debe ser considerado dentro del periodo fiscal analizado; y más aún en el casillero de pago previo de la declaración sustitutiva. Que se aprecia que no existe un nexo entre los hechos acaecidos en el caso, las normas de derecho aplicadas y las conclusiones a las que llegó el tribunal respecto a al pago previo consignado dentro de la declaración sustitutiva que generó un valor no cancelado por el contribuyente que afecta a la administración estableciendo un valor de recaudación que no ingresó dentro de las arcas fiscales, y sobre el cual de manera imprecisa se resolvió dejar sin efecto el acto impugnado. Que se reconoce como adecuado el proceder de la actora de declarar valores superiores a los cuales efectivamente canceló y declarar conceptos en distintas casillas generando un efecto de compensación que no está permitida por la Administración. Que no existe coherencia entre las premisas fácticas y normativa con la conclusión establecida por la Sala, ya que no existe premisa normativa que respalde la actuación del contribuyente en la sentencia, no se puede entender porque se concluyó dejar sin efecto el acto impugnado reconociendo un crédito tributario que no ha sido validado si en efecto es el valor que el contribuyente considera que cuenta a su favor, y mucho menos aceptar su consignación dentro de la casilla de pago previo que no es la que le corresponde. Que el análisis de la motivación del acto impugnado carece de lógica por lo que es procedente que se case la sentencia recurrida.

4.2. La compañía actora en la contestación al recurso de casación planteado señala que para

que prospere el recurso de casación por la causal segunda, es necesario que se demuestre que la sentencia recurrida carece de los requisitos señalados en el literal l) del numeral 7) del art 76 de la Constitución de la República. Que, sin embargo, la fundamentación del recurso de casación interpuesto por el SRI es sesgado, equivocado y violatorio de expresas normas legales. Que la primera premisa fáctica del SRI es falsa. Que en efecto, al fundamentar el recurso de casación el SRI señala que en la declaración original de IVA febrero de 2014 EP PETROECUADOR únicamente habría declarado como IVA a pagar la suma de USD. 26.438.350,19; pero, “lo que al SRI se olvida señalar” en esta primera premisa es que, en la declaración original de IVA de febrero de 2014, EP PETROECUADOR también había consignado en el casillero 605 de “crédito tributario de años anteriores” el valor de USD. 3.953.187,01, los cuales no pudieron ser incluidos en el mismo casillero de la declaración sustitutiva de IVA febrero de 2014 presentada con posterioridad, debido a una imposibilidad del formulario electrónico vigente a la fecha de la sustitutiva, pero que fueron incluidos como parte del pago previo. Que entre la declaración original y la sustitutiva de IVA de febrero de 2014, no se incrementaron las ventas gravadas con IVA 12%, sino que las únicas diferencias entre la declaración sustitutiva y la original fueron que en la sustitutiva se disminuyó el IVA de las compras y se incrementaron las ventas gravadas con tarifa 0% de IVA, lo que en todo caso, generó un mayor valor a pagar de USD. 16.735,78 en la sustitutiva con relación a la declaración original de IVA febrero de 2014. Que en la segunda premisa fáctica, la procuradora fiscal también señala inexactitudes, puesto que hace aparecer como que en la declaración sustitutiva de IVA febrero de 2014, EP PETROECUADOR pretende que se le valide un crédito tributario de IVA de febrero de 2013, cuando como se ha demostrado, ese saldo de crédito tributario de IVA de febrero de 2013 por USD. 3.953.17,01 ya había estado incluido como tal, en la declaración original de IVA de febrero de 2014. Que en ese sentido, cabe señalar que en los párrafos 41 a 43 de la sentencia recurrida, se ha analizado la prueba actuada, tanto en el reclamo administrativo como en la audiencia de juicio, y se ha llegado a la conclusión que efectivamente, en la declaración original de IVA de febrero de 2014, EP PETROECUADOR consignó la suma de USD. 3.953.17,01 como crédito tributario de periodos anteriores, y que ese saldo corresponde a un remanente de la declaración de IVA de febrero de 2013 que el SRI no objetó mientras EP PETROECUADOR no presentó la declaración sustitutiva de IVA febrero de 2014. Que el hecho que en la declaración sustitutiva de IVA de febrero de 2014, se haya incrementado el pago previo de \$ 26.438.350,19 a

\$30.391.537,20 fue una medida práctica utilizada EP PETROECUADOR para suplir la imposibilidad de utilizar el casillero 605 de crédito tributario en la declaración sustitutiva de IVA febrero de 2014; sin embargo, como ya se dijo antes, en la declaración sustitutiva de IVA de febrero de 2014 no se dejó de pagar el IVA causado por la parte actora. Que, por lo tanto, también es falsa la afirmación del recurso de casación que señala que, con la inclusión de un mayor valor de pago previo en la declaración sustitutiva de IVA de febrero de 2014, el SRI habría recibido una menor recaudación de la que legalmente le correspondía. Que en la sentencia recurrida no existe incongruencia alguna entre la parte considerativa y la resolutive. Que en el recurso de casación se falsea los hechos cuando señala que en el fallo de instancia se ha dado la razón a EP PETROECUADOR porque los jueces le han dado validez al saldo del crédito tributario de IVA del mes de febrero de 2013, a pesar que el mismo fallo señala que no se verificó la existencia de los soportes de dicho saldo a favor. Que en realidad, lo que dice el fallo recurrido es que en el formulario de IVA original de febrero de 2014, también se consignó el valor de 3 953.187,01 que corresponde al crédito tributario de meses anteriores; pero el SRI no lo tomó en cuenta esos valores al momento de emitir la resolución de corrección de pagos previos; sin embargo, EP PETROECUADOR incluso demostró que dichos saldos de crédito tributario de IVA provenían de la declaración de IVA de febrero de 2013. Que si el SRI, emitió la resolución de corrección de pago previo, únicamente con base en un dato consignado en la declaración sustitutiva de IVA de febrero de 2014 (pago previo), resulta contradictorio que para dar como válido otro dato contenido en la declaración original de IVA febrero de 2014, como es el saldo de crédito tributario del mes anterior, se señale que en el fallo recurrido los señores Jueces estaban obligados a verificar la existencia de dicho crédito tributario a través de actividades que son propias del ejercicio de la facultad determinadora, la cual, el SRI pudo haber ejercitado dentro de los plazos de caducidad, pero no lo hizo. Que las premisas fácticas señaladas por el SRI en su recurso de casación no se ajustan a la realidad de los hechos, al igual que las conclusiones a las que arriba, pues se ha fundamentado en verdades a medias; sin embargo, la motivación del fallo es totalmente clara y suficiente. Que por lo expuesto solicita que se deseche el recurso de casación.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 2 del art. 268 del COGEP, por falta de motivación de la sentencia, violentado el art. 76.7.1) de la Constitución

de la República del Ecuador.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “ Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos (...) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación;” .

6.1.1. En el caso se alega el incumplimiento del requisito de motivación.

6.2. El recurrente manifiesta que se ha violentado la siguiente norma:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación sin 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.

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

6.3.1. La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la conclusión sea motivada: “ [...] La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por

los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechos” (párrafo 46 de la sentencia No. 274-13-EP/19 emitida el 18 de octubre de 2019, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 22, del martes 19 de noviembre de 2019; cuyo sentido ha sido reiterado en el párrafo 32 del fallo 1357-13-EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

6.3.2. De la revisión de la sentencia A quo se establece que el Tribunal de instancia luego de detallar ampliamente los argumentos de las partes procesales; se pronuncia sobre las excepciones previas previstas en los numerales 4 y 5 del artículo 153 del COGEP (indebida acumulación de pretensiones y prescripción), señalando que respecto a la prescripción que es lo referente al tiempo que tuvo la actora para presentar la acción de impugnación, pero que esta tiene conexión a su vez, con el tiempo que tuvo el SRI para atender el reclamo que antecede a la resolución impugnada, y lo cual, siendo una de la pretensiones de la parte actora la aceptación tácita por cuanto alega la falta de respuesta del SRI en el tiempo que señala la Ley, el Tribunal señaló que no se pronunciaba sobre la excepción previa, pues el análisis de los plazos suspendidos, según corresponda, forma parte y debe ser resuelto como asunto de mérito del proceso judicial. Y respecto a la indebida acumulación de pretensiones establece que no se configura la misma.

6.3.3 En el considerando H el Tribunal A quo, realiza el análisis del objeto de la controversia; y aborda “ Sobre la facultad determinadora del SRI” , para desentrañar si el SRI ejerció su facultad determinadora y como consecuencia de ello habría caducado dicha facultad en la especie, o si ejerció la facultad recaudadora.

Estableciendo el Tribunal de instancia que la determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo. Que, de la revisión de la Resolución de Corrección, bajo las alegaciones de la actora no se está ejerciendo la facultad determinadora sino la recaudadora, pues se indica en

las tablas números 2 y 5, lejos de que en el acto administrativo se desconozca lo que la actora llama “ pago previo declarado por EP PETROECUADOR en el casillero 890 por el valor de USD. 3.953.187,01” , lo que de forma expresa se analiza y es el origen de la diferencia por pagar notificada, son exclusivamente las casillas “ Total IVA a pagar” y “ Pago previo” , considerando para el efecto los valores declarados por la propia actora, donde, al haberse utilizado en la actuación administrativa las propias declaraciones y los valores consignados por la actora, no implica que en la especie se está ejerciendo la facultad determinadora del SRI; pues frente al pago previo declarado en su declaración sustitutiva por EP PETROECUADOR, por \$ 30.391.537,20 USD, lo que sostiene la autoridad fiscal, es que existe un pago previo efectivamente cancelado en la declaración original por \$ 26.438.350,19 USD, por lo que se deriva una diferencia \$ 3.953.187,01 USD que estaría pendiente de pago, sin que se observe que la Resolución de Corrección que antecede a la resolución impugnada, corresponda a una actuación donde se establezca la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, en otras palabras una determinación, sino más bien se ha actuado con base en las declaraciones y las casillas “ Total IVA a pagar” y “ Pago previo” declaradas por la actora, existiendo un valor identificado por el SRI como pendiente de pago.

Que en la actuación administrativa del SRI, si bien se liquidan intereses y se considera como fecha de exigibilidad, conforme el art. 19 del Código Tributario, el 15 de marzo de 2014, el actor alega que, la fecha de exigibilidad al ser EP PETROECUADOR una empresa pública, le correspondía presentar la declaración analizada el 28 de marzo de 2014 conforme el decreto ejecutivo No. 374 (RO 209 de 8-junio-2010), se advierte que los intereses constituyen una consecuencia del impuesto por pagar, conforme el art. 22 del Código Tributario.

Que en este contexto, al no haberse determinado impuesto por pagar, como consecuencia en este caso de haberse establecido la existencia del tributo (lo cual no ha ocurrido), la liquidación de intereses efectuada, posterior al valor por pagar advertido con base a las declaraciones, no implica que la administración tributaria haya ejercido su facultad determinadora.

Que finalmente, sostener que el proceso administrativo para establecer diferencias a cargo de EP PETROECUADOR, corresponde a una determinación, pues dichas actuaciones no pertenecen a las áreas “ recaudación o cobro”, sino que pertenecen al área de “gestión tributaria del SRI” que junto con el área de “auditoría” son quienes realizan procesos de determinación a los sujetos pasivos, bajo ningún concepto puede considerarse como fundamento válido para deslegitimar la actuación el SRI y atribuir que se trata de una determinación, pues conforme el art. 75 del Código Tributario, quien emitió la Resolución de Corrección es el Director Zonal 9 del SRI, quien conforme el art. 64 ibídem, en concordancia con el art. 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas y las resoluciones NAC-DGERCGC16-00000383 (RO-1S 838 de 12-septiembre-2016) y NAC-DGERCGC19-00000054 (RO-S 100 de 13-diciembre-2019) de la Dirección General del SRI, tiene competencia para ejercer las facultades que la normativa ha previsto para la administración tributaria, en este caso, facultad recaudadora, todo esto independientemente de las áreas que llevaron a cabo el proceso, las cuales se organizan conforme el orgánico funcional de la institución, mas no el mero parecer o el “ deber ser” que pretende la actora.

Que por lo expuesto se ha verificado que el SRI en la Resolución de Corrección de Pagos Previos que antecede a la resolución impugnada, no ejerció la facultad determinadora sino recaudadora, y por lo tanto no es aplicable la institución de la caducidad en los términos previstos en el art. 94 del Código Tributario.-

6.3.4 En el considerando b.2), el Tribunal de instancia analiza respecto a la “ Primera pretensión subsidiaria – Sobre la aceptación tácita” , señalando que la actora sostiene que se produjo la aceptación tácita del reclamo administrativo presentado, por cuanto considera que los plazos de atención del reclamo administrativo presentado el 26 de febrero de 2020 en contra de la Resolución de Corrección, continuaron transcurriendo con normalidad desde su presentación hasta el 17 de agosto de 2020, que fue cuando se cumplieron los 120 días para la atención del reclamo conforme al artículo 132 del Código Tributario, donde, el estado de emergencia no impidió el normal desarrollo de las actividades del SRI; ya que, en el evento que la resolución de la directora del SRI que suspendió los plazos de atención de los trámites, comenzó a regir a partir de su publicación en el Registro Oficial, así como en el expediente

del reclamo administrativo sí constan actuaciones administrativas efectuadas en el mes de junio de 2020. Que el SRI se excepciona señalando que por la pandemia del COVID en territorio ecuatoriano; la suspensión del plazo entre el 16 de marzo hasta el 29 de junio no es computable al tiempo legal de 120 días.

Que para resolver el Tribunal detalla norma constitucional y legal pertinente; y establece que para el ejercicio de la facultad resolutoria, cabe anotar que los arts. 104 y 132 del Código Tributario mandan además que, la falta de resolución por la autoridad tributaria, en un plazo fijado de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, se considerará como aceptación tácita de la reclamación respectiva, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda. Que en el presente caso EP PETROECUADOR sostiene que se excedió el plazo de 120 días para resolver el reclamo, por lo que ha operado la aceptación tácita; al respecto el SRI sostiene que el plazo para resolver el reclamo fue suspendido por la pandemia COVID, no obstante, en el caso que fuere procedente la alegación de la actora, la demanda sería extemporánea conforme el artículo 306 numeral 5 del COGEP, pues desde la fecha en que debía resolverse el reclamo según la actora, (17 de agosto de 2020) hasta la fecha de presentación de la demanda (15 de enero de 2021), excede el plazo de 60 días señalados en la norma, por lo que la demanda fue presentada fuera de plazo.

Al respecto el Tribunal de instancia determina que Mediante trámite No. 11701202000141596 de 26 de febrero de 2020, EP PETROECUADOR presentó un reclamo administrativo en contra de la Resolución de Correcciones. Que mediante la resolución número DZ9-RECRREC20-00000004-M, notificado el 15 de octubre de 2020, el SRI atendió el reclamo administrativo presentado. Que entre la fecha de presentación del reclamo, a la fecha de resolución del mismo obran en exceso plazo de 120 días previstos en el art. 132 del Código Tributario. Seguidamente el Tribunal detalla todos los actos administrativos emitidos por el SRI disponiendo la suspensión de plazos en todos los procesos.

Siguiendo con el análisis determina que las resoluciones de reclamos se expiden en el plazo de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del mismo, que

desde la fecha en que EP PETROECUADOR presentó el reclamo administrativo en contra de la Resolución de Correcciones que fue el 26 de febrero de 2020, hasta la fecha en que fue notificada la resolución impugnada esto es, el 15 de octubre de 2020, y considerando las Resoluciones de Suspensión COVID y las Resoluciones de Reanudación COVID, se observa que no obran más de 120 días, por lo que no ha operado la aceptación tácita. Y, en el mismo sentido, por cuanto la resolución impugnada que fue notificada el 15 de octubre de 2020 dentro del plazo previsto en el art. 132 del Código Tributario, hasta la fecha de presentación de la demanda que fue el 15 de enero de 2021, se observa que la demanda fue presentada dentro del plazo de 60 días previsto en el art. 306 numeral 5 del COGEP.

6.3.5. Respecto a la “ Segunda pretensión subsidiaria – Sobre la extinción de la obligación tributaria contenida en la Resolución No. 17202033200122282 de corrección de pagos previos ” ; el Tribunal de instancia se pronuncia en el considerando b.3) y sus numerales; estableciendo los argumentos de la partes procesales y señala que la actora sostiene que la obligación que se pretende exigir se extinguió, por cuanto considera que se ha aceptado la validez de la declaración sustitutiva de febrero de 2013 presentada el 28 de abril de 2013, que generó un crédito tributario a favor de EP PETROECUADOR, por lo que, no cabe a su criterio, que el SRI insista en cobrar una supuesta diferencia de IVA del mes febrero de 2014 de \$ 3.953.187,01 USD para depositarla en las arcas fiscales, cuando se reconoce que previamente, esto es, durante el mes de febrero de 2013 dichos valores ya fueron ingresados a las arcas del Estado ecuatoriano, sin que se haya causado perjuicio alguno.

Al respecto el SRI se excepciona alegando que la actora realiza una interpretación errada de la motivación del acto impugnado y su antecedente, pues el SRI en ningún acto administrativo ha reconocido la validez de la declaración sustitutiva de IVA febrero 2013, ni mucho menos el crédito tributario al que se refiere la parte contraria.

Establece el Tribunal de instancia que para entender las afirmaciones del SRI, cabe recordar que, conforme la Resolución de Corrección y la resolución impugnada; el SRI sostiene que EP PETROECUADOR presentó declaraciones de IVA de febrero del ejercicio fiscal 2014, una declaración original de 28 de marzo de 2014 y una declaración sustitutiva de 14 de julio

de 2017, registrando entre otros lo siguiente: “ (i) En la casilla 859 de “ total IVA a pagar” , en la declaración original la suma de \$ 26.4350,19 USD, y en la declaración sustitutiva la suma de \$ 30.403.357,34 USD; (ii) En la casilla 890 de “ pago previo” , en la declaración original la suma de \$ 0,00 USD, y en la declaración sustitutiva la suma de \$ 30.391.537,20 USD; y, (iii) En la casilla 999 de “ total pagado” , en la declaración original la suma de \$ 26.4350,19 USD, y en la declaración sustitutiva la suma de \$ 16.735,78 USD” . Que dentro de la sección “ corrección del registro incorrecto de los pago previos” , consta, por la declaración de IVA de febrero del 2014, en la casilla 890 de “ pago previo” : (a) valor registrado como pago previo por \$ 30.391.537,20 USD, menos, (b) el valor de pago previo efectivamente cancelado por \$ 26.4350,19 USD, por lo que establece, (a)-(b) una diferencia por \$ 3.953.187,01 USD.- Es decir y conforme se indicó en líneas anteriores se advierte que existiría una diferencia no pagada –pendiente de recaudación- por \$ 3.953.187,01 USD” .

En el numeral 39 y siguientes establece el Tribunal que no pierde de vista que el ejercicio de la facultad recaudadora del SRI, en este caso, tuvo como sustento el procedimiento previsto en la Resolución número NAC-DGERCGC16-00000448 (RO-2S 873 de 31-octubre-2016), que establece las normas para la presentación de declaraciones sustitutivas efectuadas por el sujeto pasivo, donde su art. 8 estipula que, cuando se detecte el registro incorrecto de pagos previos, se notifica al sujeto pasivo con el oficio de corrección del pago previo, otorgándole 10 días para que presente la respectiva declaración sustitutiva, y vencido este plazo, el SRI resuelve recalculando los valores a pagar por concepto de impuesto, intereses y multas, sin que esto constituya el ejercicio de la facultad determinadora.

Que en este contexto, conforme el Oficio de corrección de pago previo número DZ9-GPNOGECT19-00000030-M, se solicitó a la actora, que en el plazo de 10 días presente la declaración sustitutiva y pago correspondiente, o presente los documentos que justifiquen el registro del pago previo en la declaración sustitutiva de IVA del mes de febrero del ejercicio fiscal 2014. En la especie, a pesar que se notificó a EP PETROECUADOR con el referido oficio de corrección de pago previo, no presentó información de sustento, consecuentemente el SRI emitió la Resolución de Corrección.

Establece el Tribunal que una vez presentado el reclamo administrativo contra la Resolución de Corrección, conforme las pruebas practicadas en la audiencia de juicio y el control de legalidad que realiza el Tribunal, del Acta de comparecencia, de 13 de octubre del 2020, el Tribunal detalla que siendo que la facultad que ejerció el SRI fue la recaudadora, con base a las declaraciones original y sustitutiva que EP PETROECUADOR presentó, la diferencia de “ pago previo” tendría su origen en que, en el formulario electrónico 104 del SRI para la declaración sustitutiva de febrero de 2014 presentada el 14 julio de 2017, ya no permitió el uso de la casilla “crédito tributario de meses anteriores” que fue utilizada en la declaración original y se registró la suma de \$ 3.953.187,01 USD el 28 de marzo de 2014, pero por esta imposibilidad se registró dicha suma, en la sustitutiva, como pago previo, es decir el referido valor no correspondería a un pago previo. Resaltando el Tribunal que “ en este punto cabe anotar que lo manifestado bajo ningún concepto avala o legitima el proceder de EP PETROECUADOR, sino que siendo la diferencia por pagar señalada producto de la facultad recaudadora, conforme lo expuesto en esta instancia judicial, se justificaría el valor declarado como “ pago previo” por \$ 30.391.537,20 USD y la supuesta diferencia no pagada de \$ 3.953.187,01 USD” .

En el numeral 43 y siguientes de la sentencia el Tribunal determina que para justificar sus alegaciones, la actora practicó como prueba en la audiencia de juicio el informe pericial de la petito Leslie Tejada que en sus conclusiones establece: “ El contribuyente EMPRESA PÚBLICA DE HIDROCARBUROS DEL ECUADOR EP PETROECUADOR presentó dos declaraciones de impuesta al Valor Agregado desde el mes de febrero del 2014, sin embargo la original tenía un valor pagado por USD 26.438.350,19 y la sustitutiva registró en pago previo USD 30.391.537,20, por lo que se genera una diferencia de USD 3.953.187.01.- Adicionalmente, en la declaración original registró en la casilla 605 el valor de USD 3.953.187,01 por crédito tributario de años anteriores, sin embargo en la declaración sustitutiva elimina dicho valor y lo coloca en pago previo, para que la declaración se considere válida disminuye el valor del crédito tributario por factor de proporcionalidad en USD 11.820,14” . Y detalla las pruebas documentales que practicó el SRI.

6.3.6 En virtud de lo señalado el Tribunal A quo establece en su análisis que de lo expuesto y

conforme las pruebas que obran en autos, se observa que la diferencia por “ pago previo” establecida por el SRI en ejercicio de su facultad recaudadora, corresponde al valor registrado en la declaración original como crédito tributario de años anteriores, no obstante se registró como “ pago previo” sin serlo por así haberlo decidido la actora, por cuanto el formulario electrónico a la fecha de la sustitutiva “ (...) no permite colocar en el casillero 615 valores que no provengan del mes inmediato anterior” . Que, en consecuencia, se establece la improcedencia de la liquidación de cobro efectuada por el SRI, por lo que no cabe que se pronuncie sobre la tercera pretensión subsidiaria. Con fundamento en lo expuesto aceptó la demanda.

6.3.7 En virtud del análisis referido, esta Sala no evidencia que la sentencia de instancia adolezca de motivación en la decisión de la causa en análisis, ya que el Tribunal realiza un análisis de los hechos de manera pormenorizada y aplica varias normas de derecho a estos hechos, a lo largo de su análisis, para llegar a concluir que el SRI no ejerció su facultad determinadora sino recaudadora, y por lo tanto no es aplicable la institución de la caducidad en los términos previstos en el art. 94 del Código Tributario; la improcedencia de la aceptación tácita por haberse resuelto el reclamo dentro del plazo de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del mismo, hasta la fecha en que fue notificada la resolución impugnada esto es, el 15 de octubre de 2020, considerando las Resoluciones de Suspensión COVID y las Resoluciones de Reanudación COVID, y que la demanda fue presentada dentro del plazo de 60 días previsto en el art. 306 numeral 5 del COGEP. Finalmente, respecto de la extinción de la obligación tributaria contenida en la Resolución No. 17202033200122282 de corrección de pagos previos, establece la improcedencia de la liquidación de cobro efectuada por el SRI; resaltando el Tribunal que lo afirmado no implica validación, aprobación o decisión judicial sobre las declaraciones, contabilidad o soporte del contribuyente EP PETROECUADOR en sus declaraciones de IVA de febrero de 2014.

Por lo expuesto no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, denunciado por el casacionista; consecuentemente no se ha infringido el art. 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República; no prosperando el yerro alegado.

La conclusión a la que llega esta Sala una vez considerado el yerro alegado y confrontado con el fallo recurrido, no significa que esta Sala se encuentre de acuerdo o no, con el razonamiento contenido en el fallo recurrido, pues bajo el caso 2, lo único que corresponde dentro de un recurso de casación, es verificar si la sentencia de instancia motivó la conclusión a la que llegó, indistintamente de si ésta es correcta o no, pues para analizar la incorrección de un fallo, el art. 268 citado, prevé otros yerrores.

7. Decisión

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

7.2. No casar la sentencia de 5 de noviembre del 2021, a las 09h42, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2021-00019.

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

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

La sentencia de instancia se encuentra debidamente motivada; consecuentemente no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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



FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2018-00354 RESOLUCION 174-2024



228376509-DFE

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 5 de abril del 2024, las 15h06.

VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la Jueza Nacional Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, el Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita en reemplazo del Dr. José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional y Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No.09501-2018-000354.

1.- Antecedentes procesales

1.1. La abogada Martha Mariela Vélez Zamora, en calidad de procuradora judicial de la compañía GERARDO ORTIZ E HIJOS CIA. LTDA., interpuso acción de impugnación en contra del Acta de Determinación No. 01201824900190919, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado del periodo enero a diciembre de 2015.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, se estableció el objeto de la controversia en los siguientes términos: **5.3. 1) Determinar si la accionante justifica los valores glosados por la administración tributaria respecto a salidas de mercadería del inventario que no fueron facturadas por el contribuyente°, correspondiente al ejercicio fiscal 2015. 2) Determinar si el accionante justifica los valores glosados por la administración tributaria, con respecto a: compras locales gravadas con la tarifa del 12% que no dan derecho a crédito tributario, correspondiente al ejercicio fiscal 2015°.**

1.3. Mediante sentencia dictada el 14 de enero del 2019, las 14h15, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, provincia del Guayas, se resolvió: **“Aceptar parcialmente la acción de impugnación deducida por la abogada Martha Mariela Vélez Zamora en calidad de procuradora judicial de la compañía GERARDO ORTIZ E HIJOS CIA. LTDA., en contra**

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por
GUSTAVO
ADOLFO
DURANGO VELA
C=EC
L=QUITO
CI=1703594588**FUNCIÓN JUDICIAL**
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por
FERNANDO
ANTONIO COHN
ZURITA
C=EC
L=QUITO
CI=0911069714**FUNCIÓN JUDICIAL**
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDÓÑEZ
C=EC
L=QUITO
CI=1710658640

del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, como consecuencia de lo cual se dejan sin efecto las diferencias establecidas por "Salidas de mercadería del inventario que no fueron facturadas por el contribuyente"; y. se ratifica la glosa "Compras locales gravadas con el 12% que no dan derecho a crédito tributario", en los términos anotados en la sentencia, debiendo consecuentemente, la Administración Tributaria, practicar una nueva liquidación del impuesto, atendiendo lo resuelto por este Tribunal".

1.4 La Dra. Tatiana Loyola Ochoa, en calidad de procuradora del Director Zonal 6 del SRI interpuso recurso de casación (fs. 396 a 400), en contra de la sentencia del 14 de enero del 2019 referida, con fundamento en el **caso quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior), el cual es calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 21 de febrero del 2019, a las 08h51 y remitió el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 23 de enero del 2023, las 09h23 dictado por la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por la parte **demandada**, por el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, por **errónea interpretación** del artículo 68 del Código Tributario (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 recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, (CRE); 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, (COFJ) y 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 9 de junio del 2023, a las 12h40, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez

Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Por delegación del Presidente de la Corte Nacional de Justicia, doctor José Suing Nagua, actúa en la presente causa el doctor Fernando Cohn, por acta de sorteo del jueves 9 de febrero de 2024, según Oficio Nro. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha.

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes en audiencia de casación llevada a cabo el jueves 4 de abril del 2024, a las 14h45.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1 La procuradora fiscal en el escrito de casación y en la audiencia de fundamentación de recurso sostiene que, en la sentencia se ha incurrido en el caso 5 del art. 268 COGEP por errónea interpretación del art. 68 del Código Tributario con el siguiente argumento:

El Tribunal A quo manifiesta que, el SRI una vez establecido el sistema de inventario de la actora, debía efectuar su revisión atendiendo las políticas contables de la accionante, y su manejo interno, entre estos, el manejo y registro del inventario, más no establecer las diferencias en base a la verificación del Kardex, señala que se ha establecido que la actora para el registro y control de su inventario utilizó el sistema periódico; y que para valorar su inventario al final del ejercicio fiscal efectuó una toma física a través del tanteo de las existencias. Que el Tribunal considera que la administración debía centrar su análisis en la verificación de la declaración del impuesto al valor agregado y lo constante en su contabilidad, que para ese análisis lo que se tenía que validar era si el

registro correspondiente al inventario era coincidente con el sustento que le fue durante el proceso de determinación, esto es, con el detalle final del inventario.

4.1.2. El casacionista advierte que, a criterio del Tribunal el SRI para lo único que estaba facultado dentro del proceso de determinación, en el caso concreto era para comprobar que formalmente la declaración sea coincidente con la contabilidad, debiendo abstenerse de corroborar si el registro contable se encontraba debidamente sustentado, dejando con ello de lado un instrumento utilizado por la propia actora como lo era el Kardex; y, por lo tanto, sin realizar ningún cuestionamiento adicional para establecer la veracidad de la información constante en el detalle físico del saldo del Inventario Final que ha sido precisamente el cuestionado en el proceso de determinación.

4.1.3. El casacionista agrega que, para el Tribunal de instancia, la disposición contenida en el art. 68 del Código Tributario limita el ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria única y exclusivamente a la verificación de la contabilidad de la actora sin que pueda por lo tanto establecer si en la misma se cumplía con lo señalado en el Marco Conceptual de los Normas Internacionales de Contabilidad en cuanto a la representación fiel, esto es no podía corroborar que la información constante en la contabilidad se encuentre libre de error o que no existieran omisiones en el inventario para con ello poder conocer cuál era el valor real del mismo. Continúa el recurrente manifestando que, el Tribunal de instancia consideró que la norma del art. 68 del CT no permitía verificar el sustento de la contabilidad de la actora, con lo cual se desconoció que la misma a su vez debía aplicar los principios contables que se encuentran establecidos tanto en las normas NIIFs como en las NIC, y se dio con ello al término "determinación" una acepción propia y particular; y en consecuencia, se le quitó validez al Kardex que como ya se estableció anteriormente fue proporcionado por la propia actora, siendo este instrumento precisamente el que permitió al SRI establecer que no todas las salidas de mercadería se encontraban respaldadas con los pertinentes comprobantes de venta, determinándose que se trataba de faltantes que de acuerdo con la normativa vigente debían ser considerados como de uso o consumo de la actora (numeral 2) del art. 140 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno).

4.1.4. El casacionista agrega que, al haberse producido por parte del Tribunal A quo una interpretación literal de la norma se ha impedido que se pueda establecer cuál es el verdadero alcance de la misma, no se ha podido llegar a conocer el contexto en el cual el legislador estableció el ejercicio de la facultad determinadora y ello se verifica por cuanto por parte del Tribunal no se realiza una interpretación sistemática de la norma, esto es no se considera que una disposición legal no es un mandato aislado, sino que responde al sistema jurídico normativo orientado hacia un específico rumbo en el que, conjuntamente con otras normas, que se encuentran vigentes, se puede llegar a conocer su verdadero alcance, por lo tanto, hemos de tener presente que en este caso debía aplicarse el sistema de

interpretación sistemático, no podía rehuirse del mismo, ya que el significado y sentido de la norma jurídica debía ser obtenido de los principios que inspiran ese sistema. Siendo ese el caso el método de interpretación sistemática de la norma hubiera permitido al Tribunal A quo interpretar la misma atendiendo a las conexiones con la totalidad del ordenamiento jurídico del cual forma parte; por lo que, es importante recordar lo dispuesto en el numeral 4. del art. 18 del Código Civil que señala: *“Los jueces no pueden suspender ni denegar la administración de justicia por oscuridad o falta de ley. En tales casos juzgarán atendiendo a las reglas siguientes: (...) 4. El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía. Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto; (...)”*

4.1.5. Siendo ese el caso para realizar una correcta interpretación de la norma por parte del Tribunal no se debía considerar que el ejercicio de la facultad determinadora se limitaba a contrastar la contabilidad formal de la actora versus la declaración del impuesto al valor agregado; sino que, se debía tener presente que existían expresas disposiciones legales referente a las obligaciones del contribuyente con respecto a los correspondientes registros contables, lo cual se encuentra claramente establecido en los arts. 19 y 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como el art. 39 de su Reglamento de Aplicación, disposiciones éstas vigentes durante el período determinado; así como también se debía tener en cuenta lo que señala el art. 293 de la Ley de Compañías; y finalmente verificar lo que establece la NIC con respecto al costo de los inventarios, para lo cual precisamente se efectuó un análisis de los movimientos del kardex entregado por la compañía durante el proceso de determinación. Para establecer la corrección de la declaración presentada por el contribuyente no podíamos únicamente verificar que la contabilidad sea coincidente con la declaración, era necesario a su vez que esa contabilidad cumpla con lo establecido en el art. 19 y sobre todo el art. 20 de la LRTI que establecían que, la contabilidad debía aplicar los principios contables de general aceptación; se debe tener presente que el art. 293 de la Ley de Compañías era claro en disponer que las compañías debían conformar sus métodos contables con la normas que dicte la Superintendencia de Compañías y Valores, lo cual no solo estaba contemplado en dichas normas sino también en el art. 39 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI ya que al tratarse de una sociedad sujeta al control y vigilancia de esa Superintendencia, su contabilidad necesariamente debía llevarse conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), y por lo tanto para el caso de inventarios la norma a ser considerada era la NIC 2 que establecía claramente que el inventario de la actora debía permitir conocer el costo de las existencias lo que únicamente podía hacerlo sobre la base de la constatación del inventario correcto de la actora, el cual conforme se estableció claramente no era consistente, puesto que sobre la base de los movimientos del Kardex se pudo establecer que el inventario difería de aquel que se estableció sobre la base de la toma física efectuada, siendo ese el caso, por parte del

Tribunal A quo al momento de interpretar lo dispuesto en el artículo 68 del Código Tributario lo debía hacer sobre la base del método de interpretación sistemático, esto es considerando no sólo a dicha norma (Art. 68 del Código Tributario) como un mandato aislado, sino teniendo en cuenta que la misma responde a un sistema jurídico normativo que debía ser analizado y no como ha sucedido en presente caso.

4.1.6. Agrega que el Tribunal A quo no ha tomado en cuenta que, el ejercicio de la facultad determinadora lo que busca es la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes debiendo precisamente analizar el sustento de la declaración del contribuyente con su contabilidad, en la que resulta trascendente para verificar el inventario con el que realmente contaba la empresa durante el ejercicio fiscal 2015, el conocer cuál era el número real de productos que se encontraban en el mismo. Si el Tribunal hubiera interpretado correctamente la norma habría verificado el correcto actuar de la Administración Tributaria y hubiera ratificado la glosa.

4.2. Contestación al recurso de casación por la parte actora.- La parte actora indica que, dentro del recurso de casación presentado por el SRI podrán verificar que el objeto de la administración tributaria es crear una narrativa de los hechos y del análisis jurídico, paralela y ajena a lo realmente actuado, y debatido en juicio, y sobre lo cual el Tribunal de instancia decidió aceptar parcialmente la demanda de GO; con lo cual alega la existencia de un supuesto vicio ius iudicando que el SRI solo encuentra en su relato, con el fin de causar confusión bajo la expectativa de revertir la decisión judicial, en tanto esta Sala Especializada tenga en cuenta información que la sentencia rechazó porque la administración tributaria no prestó mérito suficiente para sustentar la determinación realizada, especialmente frente a la prueba aportada por GO que, por otro lado, demostró efectivamente que no había lugar a la presunción de los autoconsumos alegados por el SRI. Por ende, resulta sumamente importante partir del análisis del razonamiento y decisión del Tribunal.

4.2.1. Agrega que, de la lectura y revisión de la sentencia emitida por el Tribunal a quo, se puede dilucidar que este realiza claramente lo opuesto a lo acusado por la administración tributaria en su recurso, ya que, expresamente en la decisión judicial se hace una argumentación jurídica suficiente y se analiza debidamente los argumentos de las partes, arribando a la decisión de dar de baja a la glosa denominada ^a Salidas de mercadería del inventario que no fueron facturadas por el contribuyente^o, de acuerdo con las consideraciones que se expondrán en este apartado. Indica que, la controversia se genera debido a unas supuestas diferencias determinadas por el SRI por salidas del inventario no sustentadas en comprobantes de venta, identificadas a través de un documento contable complementario que la administración tributaria denomina Kardex, señalando que correspondía que se registren como autoconsumo y generen IVA. Mientras que, GO alega que de la revisión de su contabilidad y en atención al sistema de registro de inventario manejado por la compañía, se puede

evidenciar, de conformidad con las tomas físicas realizadas, que no existe ninguna diferencia y que la contabilidad y la declaración son correctas, legítimas y uniformes. En ese sentido, la litis se centra en determinar si los valores determinados por la Administración Tributaria producto de la revisión y verificación del kardex que mantiene la compañía y que fue entregado dentro del proceso de determinación, corresponden efectivamente a la transferencia de dominio de los bienes que comercializa GERARDO ORTIZ.

4.2.2. Posteriormente, el Tribunal cita el art. 68 del CT relativo a la facultad determinadora de la administración tributaria con el objeto de definir el campo de acción del SRI que implica esencialmente establecer si el contribuyente tributó lo que corresponde y establecer la obligación que se genere producto de algún incumplimiento. Esto lo hace con el evidente objetivo de sentar que esta actividad de la administración tributaria, aunque es una potestad reglada, debe también ser racional, lo cual el tribunal toma como punto de partida para realizar su verificación del acto impugnado. Luego establece los hechos no controvertidos por las partes, tales como el tipo de sistema de registro de inventario que lleva GO en su contabilidad, y el método para el cálculo del costo de los artículos, con la finalidad de conocer qué tipo de información se requiere para verificar los valores determinados y efectuar el correspondiente control de legalidad. Reconoce que GO mantiene un sistema de registro de inventario periódico que conlleva características como el conteo físico de las mercancías y, que el costo de venta se calcula al final del periodo aplicando la fórmula de inventario inicial más las compras realizadas durante el ejercicio, a lo que se le debe restar los descuentos y las devoluciones, y finalmente el inventario final.

4.2.3. Con estas consideraciones, y al haberse practicado la prueba, el Tribunal de instancia estableció como elementos de convicción para llegar a una conclusión, los siguientes: i) que el análisis del perito de GO es completo y está sustentado en la contabilidad íntegra de la compañía del ejercicio fiscal 2015; ii) que la compañía utiliza para el registro de su inventario el sistema periódico, lo cual no es discutido por el SRI, y; iii) que los movimientos registrados en el documento denominado Kardex por el SRI, no inciden de ninguna manera en el registro de las compras, de las ventas o en la determinación del costo de venta en este caso, ya que esta es una herramienta útil para el sistema de registro permanente, y no para el sistema utilizado por la compañía.

4.2.4. Bajo estos hechos dados por ciertos, el Tribunal de instancia concluye que el análisis efectuado por el perito es completo y está sustentado en la base de datos de la contabilidad de la accionante. Así mismo, al sustentar su informe y contestar el interrogatorio formulado por la administración tributaria, el perito indicó respecto de las compras que éstas se registran en la contabilidad afectando directamente al costo de venta, es decir a una cuenta de resultados, de acuerdo con el sistema de registro de inventario que utiliza. De lo anotado se puede concluir que, se ha probado que la compañía

utiliza para el registro de su inventario el sistema periódico, y respecto de este método la administración tributaria no presenta objeción. Continúa el procurador de la empresa actora, manifestando que, el Tribunal acoge en su sentencia que el perito de GO revisó y, en función de la toma física, puede establecer fielmente que hay una debida contabilización de los inventarios del año 2015. De ello se concluye que el análisis efectuado por el perito es completo y está sustentado en la base de datos de la contabilidad de la accionante.

4.2.5. En la contestación al recurso, el representante de la empresa actora, manifiesta que en la sentencia recurrida, no existe en principio ni quiera una interpretación del art. 68 del Código Tributario para que si afirme que el tribunal hizo una errónea interpretación y menos aún limite u otorgue un sentido diferente al contemplado en la norma. Además, de la lectura de los artículos 19 y 20 de la LRTI, 39 del RLRTI, 293 de la Ley de Compañías y la NIC 2 mencionados por el SRI en su recurso, se puede observar que estos tratan de: i) la obligación de llevar contabilidad, ii) La forma en la que deberá llevarse la contabilidad, iii) La sujeción de los contribuyentes a la norma tributaria y societaria y, iv) La forma de establecer el costo del inventario respectivamente; por lo que resulta desatinado que se los vincule a la interpretación del art. 68 del CT, conforme pretende la administración tributaria. Por lo expuesto solicita se rechace el recurso de casación interpuesto por el SRI y en consecuencia, no se case la sentencia recurrida.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, interpuesto por parte de la institución pública **demandada**, incurre en el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, por **errónea interpretación** del artículo 68 del Código Tributario (CT).

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del COGEP que dispone:

***^a Art. 268.- Casos.** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4) 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o **errónea interpretación** de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.^o*

El caso **5** contiene los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro

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

6.2. Precedentes doctrinarios.- El autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359, 361 sobre la **errónea interpretación** ^aSe trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma, pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.^o

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

Código Tributario

^a Art. 68.- Facultad determinadora. - *La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.*^o

6.4. CASO 5 SUB JUDICE. - Tomando en cuenta que, la sentencia recurrida emitida por el Tribunal de instancia, acepta parcialmente la demanda, y el SRI interpone recurso de casación por aquella glosa que fue desvanecida y que se refiere a: *“salidas de mercaderías del inventario que no fueron facturadas por el contribuyente”*, según se fijó en el objeto de la controversia (ítem 1.2 de esta

sentencia), para resolver, se considera:

6.4.1. En el caso quinto, como se manifestó, se acepta los hechos probados y no controvertidos que constan en la sentencia recurrida y que son los siguientes: **1)** que la compañía utiliza para el registro de su inventario el sistema periódico y no permanente. **2)** que los movimientos que se registren en el Kardex no inciden de ninguna manera en el registro de las compras, de las ventas o en la determinación del costo de venta, siendo precisamente esa la utilidad de este instrumento. **3)** el sistema de registro de inventario que utiliza la contribuyente, es el sistema de registro periódico el cual tiene características que lo diferencian del otro sistema permitido por la ciencia y técnica contable. **4)** las diferencias determinadas por la administración tributaria en las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado son producto de la verificación del kardex. **5)** no se ha verificado la transferencia de dominio, o en su defecto se haya comprobado la existencia de faltantes en el inventario de la compañía, por los que se haya causado el Impuesto al Valor Agregado, tal como lo establecen los arts. 52 y 61 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 140 numeral 2 del Reglamento para la aplicación de la misma LRTI.

6.4.2. La administración tributaria casacionista funda su recurso en que el Tribunal de instancia, limita el ejercicio de la facultad determinadora del SRI contenida en el art. 68 del Código Tributario única y exclusivamente a la verificación de la contabilidad del contribuyente sin que pueda por lo tanto establecer si en la misma se cumplía con lo señalado en el Marco Conceptual de los Normas Internacionales de Contabilidad en cuanto a la Representación Fiel, impidiéndole corroborar que la información constante en la contabilidad se encuentre libre de error y mucho menos que no existieran omisiones en cuanto al establecimiento del inventario para con ello poder conocer cuál era el valor real del mismo; además sostiene que, no debió hacer una interpretación literal sino sistemática con otras normas del ordenamiento jurídico

6.4.3. Es importante entonces, analizar el sentido que el Tribunal ha dado a esta norma, para lo cual es necesario recurrir a numeral 7.3.2) de la sentencia, que en su parte medular, dice: *“[1/4] El Código Tributario establece en su Art. 68 (1/4); considerando el campo de acción sobre el cual la administración tributaria puede ejercer su facultad determinadora, en primer término, se deben delimitar los aspectos que no han sido cuestionados por administración tributaria durante el proceso de verificación de las declaraciones de IVA. Así tenemos: a) El sistema de registro de inventario o*

método a través del cual la compañía mantiene un registro de su inventario; y, b) El método de valuación, esto es, la forma como se asigna el costo de los artículos vendidos y el costo de las mercancías disponibles al terminar el periodo. En ese contexto, el sistema de registro de inventario que utiliza GERARDO ORTIZ, es el sistema de registro periódico el cual tiene características que lo diferencian del otro sistema permitido por la ciencia y técnica contable, como por ejemplo que funciona mediante el conteo físico de las mercancías disponibles cada determinado tiempo y por lo general se lo realiza al final del año; que el costo de venta se calcula al final del periodo aplicando la fórmula al Inventario inicial, se suman las compras efectuadas en el ejercicio fiscal, se restan las devoluciones y descuentos y el inventario final; y, contablemente, es decir al momento de su registro en la contabilidad se afectan directamente cuentas de resultados, tanto al momento de comprar como cuando se registra un ingreso por ventas (...)^o (subrayado de esta Sala).

6.4.4. De la transcripción efectuada, se evidencia que el art. 68 del Código Tributario si bien fue citado en los antecedentes, no fue aplicado para llegar a la decisión de la causa, ya que el motivo de aceptar el desvanecimiento de la glosa, se dio por estas dos circunstancias: **1)** porque el Servicio de Rentas Internas no puso objeción al sistema de registro de inventario o método a través del cual la compañía mantiene un registro de su inventario (kardex) que es el periódico y que impedía que en base a este método la compañía registre de manera permanente los movimientos a sus inventarios; además que consta como hechos probados que no se ha verificado la transferencia de dominio, o en su defecto se haya comprobado la existencia de faltantes en el inventario de la compañía, por los que se haya causado el IVA, tal como lo establecen los arts. 52 y 61 de la LRTI y 140 numeral 2 de su Reglamento de Aplicación y, **2)** ya que no obra del proceso ninguna prueba en la que se pueda observar que los movimientos del inventario representan una compra o una venta, por lo contrario refiere que el informe pericial de la parte actora es claro y concluyente al confirmar que la contabilidad, la declaración de impuesto a la renta y las declaraciones de IVA son consistentes y coherentes.

6.4.5. Por todo lo expuesto, esta Sala de Casación considera que el art. 68 del CT solo fue citado en los antecedentes, y no por ello puede ser motivo de recurso de casación por si solo, pues es una norma genérica referente a la facultad determinadora, amén de que la aplicación de esta norma sustantiva en nada influyó ni fue trascendente en la decisión tomada en la sentencia recurrida. Consideraciones por las que, se rechaza el recurso por el caso 5to. del art. 268 del COGEP, por la supuesta errónea interpretación del artículo 68 del Código Tributario.

7.- Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en Guayaquil, Provincia del Guayas, el 14 de enero del 2019 en el proceso No.09501-2018-00354.

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

El SRI interpuso recurso de casación al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, bajo el cargo de errónea interpretación del artículo 68 del Código Tributario sin que haya prosperado el vicio por cuanto el Tribunal no sólo que no aplicó en su decisión dicha norma, sino que la aplicación de dicho artículo no tuvo trascendencia en la parte dispositiva de la sentencia.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL



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

FUNCIÓN JUDICIAL

228375451-DFE

Juicio No. 09501-2020-00294

RESOLUCION 175-2024

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 5 de abril del 2024, las 15h03. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la Jueza Nacional Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita en reemplazo del Dr. José Dionicio Suing Nagua, Conjuez Nacional y Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 09501-2020-00294.

1.- Antecedentes procesales

1.1. La señora Georgina Nataly González Jiménez, por sus propios y personales derechos interpuso acción de impugnación en contra de la Resolución No. SZCA-2020-0064-RE de 17 de julio de 2020, dictada dentro del expediente de reclamo administrativo número 146-2019, notificado el 20 de julio del 2020 por parte de la Subdirección de Zona de Carga Aérea del Distrito Guayaquil de Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y su antecedente la resolución sancionatoria No. SENAE-JAUA-2019-0120-RE, emitida el 6 de noviembre del 2019 y notificada el 15 de noviembre del 2019, suscrita por la Ing. Paola Alexandra Báez Hernández en su calidad de jefe de Procesos Aduaneros.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales establecieron como objeto de la controversia el siguiente: “ 5.3. 1.- *Establecer si la administración aduanera procedió motivadamente y conforme a derecho en la tramitación del procedimiento sancionatorio donde se impuso una multa económica al actor por el cometimiento de una contravención, así como en la resolución del reclamo administrativo. 2.- Establecer si ha operado la caducidad de la facultad sancionadora. 3.- Establecer si la actora incurrió en el cometimiento de una contravención aduanera o si está*

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

exenta de responsabilidades penal en el caso de que se comprobare aquella”.

1.3. Mediante sentencia dictada el 25 de mayo del 2021, las 09h29, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, provincia del Guayas, resolvió: “declarar sin lugar la demanda presentada por la señora Georgina Nataly González Jiménez, por sus propios derechos, en contra del señor Director Distrital Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en consecuencia se ratifica la validez jurídica de la Resolución No. SENAE-SZCA-2020-0064-RE y su antecedente la resolución sancionatoria No. SENAE-JAUA-2019-0120-RE.

1.4. La actora, por sus propios y personales derechos interpuso recurso de casación (fs. 281 a 290), en contra de la sentencia de 25 de mayo del 2021 antes referida, con fundamento en los **casos segundo y quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior), el cual es calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 2 de julio del 2021, a las 08h13 y se dispuso remitir el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 25 de octubre del 2022, las 09h18 dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, dispuso que la parte recurrente aclare su recurso.

1.6 Mediante auto de 2 de noviembre del 2022, las 08h28 se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por la parte **actora**, por los casos **segundo y quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, por **falta de motivación** de la sentencia recurrida, señala como norma infringida el art. 76.7.I de la Constitución de la República del Ecuador (caso 2) y, la **falta de aplicación** de los arts. 10.1 del Convenio para la Unificación de ciertas Reglas para el Transporte Aéreo Internacional (Montreal, 1999), 256 del Código Orgánico Administrativo, 28 y 28.1 del Código Orgánico Integral Penal y, **errónea interpretación** de los arts. 175 y 136 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI).

2.- Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 22 de junio del 2023, a las 10h05, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Por delegación del presidente de la Corte Nacional de Justicia, doctor José Suing Nagua, actúa en la presente causa el doctor Fernando Cohn, por acta de sorteo del jueves 9 de febrero de 2024, según Oficio Nro. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha.

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el jueves 4 de abril del 2024, a las 11h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1 La señora Georgina Nataly González Jiménez, en el escrito de casación y en la audiencia de fundamentación de recurso, sostiene que en la sentencia se ha incurrido en varios vicios, bajo los siguientes argumentos:

4.1.2. Que existió **falta de aplicación** del art. 10.1 del Convenio para la Unificación de Ciertas Reglas para el Transporte Aéreo Internacional (Montreal, 1999), art. 256 del COA pues indica que, a pesar de que ambas normas fueron enunciadas en la demanda, no fueron analizadas en la sentencia (considerandos 7.7, 7.7.1, 7.7.2, 7.7.3.), lo mismo ocurre con los artículos 28 y 28.1 del COIP, que fueron invocados en la demanda, pero no se los aplica (considerando No. 7.7.3).

4.1.3. Que existió un **error de interpretación** del art. 136 del COPCI, en la parte pertinente del considerando No. 7.7.5. Así también manifiesta que, se ha incurrido en **errónea interpretación** del art. 175 del COPCI, en la parte pertinente del considerando No. 7.7.3 de la sentencia.

4.1.4. Sobre la exposición de los motivos concretos en que se fundamenta el recurso y la forma en la que se produjo el vicio, indica que su defensa no se basa en demostrar que no tuvieron la intención de cometer la transgresión de la norma, sino más bien desde la teoría de las eximentes de responsabilidad. Manifiesta que, la sentencia no cumple con el requisito de motivación pues en el considerando 7.5.3) no se da cumplimiento a los requisitos que debe contener una sentencia, desde el momento en el que el tribunal reconoce que la resolución administrativa impugnada se encuentra “ mínimamente motivada” . Agrega que, la sentencia implícitamente permite la aplicación del sistema caduco de prueba tasada a la administración aduanera que es el que llevó a resolver al SENAE de esa forma, y determinar si este tipo de conceptos violan lo establecido en el art. 164 del COGEP, en relación a las reglas de la sana crítica y la apreciación de prueba en su conjunto.

4.1.5. Indica el casacionista que, no desmerece que el Tribunal haya hecho un análisis

correcto sobre la teoría de la intencionalidad y que este es inaplicable en las infracciones por contravenciones, sino lo que se trata de indicar es que jamás se pretendió sostener aquello, esto por cuanto el propio art. 256 del COA sí contempla la posibilidad de alegar eximentes de responsabilidad; pues por la propia naturaleza del procedimiento sancionador, no se permite que el administrado pretenda abusar o excederse de las causales de exención de responsabilidad administrativa, y que por eso es necesario entonces sustentarse en una norma que establezca roles y asunción de riesgos con las que se permita eximir o deslindar dichas responsabilidades, tal es el caso, como se venía invocando del art. 10 del Convenio para la Unificación de Ciertas Reglas para el Transporte Aéreo Internacional (Montreal, 1999). Esta norma del Convenio citado es clarísima al determinar que quien tiene la responsabilidad en la exactitud del documento de porte, es el expedidor que en el presente caso es el proveedor a quien se imputó la responsabilidad por error en el embarque, que el Tribunal debió partir de este supuesto para establecer primero, el alcance de esta norma, es decir, si tiene cabida o no su aplicación, y por qué, y si puede ser considerada como una de las eximentes que contempla el art. 256 del COA antes señalado, de ser así era más seguro, que el tribunal hubiese realizado su ejercicio de razonamiento lógico sobre la teoría de las eximentes, y no se hubiese desviado por la teoría subjetiva de la responsabilidad penal en contravenciones.

4.1.6. El actor (recurrente) siguiendo la secuencia de las líneas de causal que antecede, indica que existió falta de aplicación del Art. 28 y 28.1 del COIP a pesar de que fue invocado en el libelo de la demanda, en la parte pertinente del considerando No. 7.7.3) de la sentencia. Como se puede apreciar, el tribunal sostiene el peso de su argumento en la teoría de la responsabilidad subjetiva de la infracción, concluyendo como es claro en una tesis indiscutible, como es el que en las contravenciones es suficiente el elemento culpa para su plena configuración. De esta parte del desarrollo de la causal pide diferenciar dos puntos a tratar y que son perfectamente aplicables, como lo es “ la posición de garante del proveedor” y del “ error de tipo del importador”.

4.1.7. Así también en el mismo texto se ha incurrido en **errónea interpretación** del art. 175 del COPCI, en la parte pertinente del considerando 7.7.3) de la sentencia; pues según la norma, bastará la simple trasgresión a la norma para la configuración de la infracción, pero no es menos cierto que esta norma entra en total conflicto con el art. 256 del COA, que

contempla la aplicación de eximentes de responsabilidad penal en un procedimiento sancionatorio.

4.1.8. Indica que, existió **error de interpretación** del art. 136 del COPCI, en la parte pertinente del considerando 7.7.5), cuando funda su posición al sostener una regla universal de conducta inexistente al concebir a dicha norma como una obligación y no como una facultad, ya que el derecho del que se refiere el COPCI en el art. 136 es de carácter opcional, y esto sólo cuando el declarante tenga dudas o observaciones de la importación o la unidad de carga, que no es el caso, elementos que sirven de suficiente criterio para hacer uso de dicho derecho facultad, de manera que no es obligación del declarante hacer uso de dicho derecho, y el hecho de no usarlo no constituye presunción iuris tantum en mi contra, como un argumento que busque desvanecer mi presunción de inocencia, ya que existe entre el embarcador y el importador una relación de confianza o actuar de buena fe, por lo que si un importador confía en la gestión del embarcador para la entrega de la carga en las operaciones mercantiles, por qué será necesario una obligación según el SENAE y ratificado por el tribunal, dudar de la importación para hacer uso del art. 136, esta interpretación infringe normas constitucionales, como al de presunción de inocencia, puesto que al no invocar el art. 136 del COPCI, ex post al acto de aforo, se interpretará entonces como “presunción de culpabilidad”, infringiendo la Constitución de la República y el debido proceso, dado que las relaciones comercio exterior se sustentan en relaciones de confianza (principio de confianza del lit. d) del art. 140 del COPCI).

4.2. Contestación del recurso por la parte demandada. De los recaudos procesales, no aparece que la parte demandada haya dado contestación al recurso de casación.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 2 del art. 268 del COGEP, por falta de motivación infringiendo el art. 76.7.I) de la Constitución de la República del Ecuador; y por el caso 5 del mismo artículo, bajo el cargo de **falta de aplicación** de los arts. 10.1 del Convenio para la Unificación de ciertas Reglas para el

Transporte Aéreo Internacional (Montreal, 1999), 28 y 28.1 del Código Orgánico Integral Penal (COIP); y, **errónea interpretación** de los arts. 175 y 136 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI).

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establecen:

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

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

6.1.2. El caso 5, contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

6.2. Caso 2. Sobre la falta de motivación de la sentencia se hacen las siguientes consideraciones:

6.2.1 Norma constitucional aplicable al caso.- La norma que el recurrente estima infringida es la siguiente:

Constitución de la República del Ecuador

“ **Art. 76.-** En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...). 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”.

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

“ Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el Derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre ésta y la decisión. Una decisión, por último, debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto.” (Caso No. 1212-11-EP). Ha señalado además que, existe una argumentación jurídica suficiente, si la estructura mínimamente está integrada por: *(i) Una fundamentación normativa suficiente; y, (ii) Una fundamentación fáctica suficiente* (Sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre del 2021).

6.2.3. Alcance doctrinario del error. - El Dr. Santiago Andrade Ubidia, en el libro “ La Casación Civil en el Ecuador” , Andrade & Asociados, Fondo Editorial, Quito, 2005, p. 138, considera que: “ *La motivación de la sentencia constituye un elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho que el juez apoya su decisión. Su exigencia es una garantía de justicia a la cual se le ha reconocido jerarquía constitucional, como derivación del principio de inviolabilidad de la defensa en juicio. Por la motivación, además se asegura la publicidad de la conducta de los jueces y el control popular sobre el desempeño de sus funciones, esencial en un régimen republicano. Por ella también podrán los interesados conocer las razones que justifican el fallo y decidir su aceptación o impugnación*” .

En cambio para Oswaldo Alfredo Gozaini, en su obra “ El Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso” , Rubinzal - Culzoni Editores, Buenos Aires-Argentina, 2004, p. 428; la motivación, que no es otra cosa que: “ *... la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido proceso*” . Es claro entonces que, la motivación es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial. Motivar es explicar la manera que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas.

6.3. Caso SUB JUDICE.- El casacionista, sobre falta de motivación, indica que en el considerando 7.5.3), existe falta de cumplimiento de los requisitos que debe cumplir la sentencia, desde el momento en el que el tribunal reconoce que la resolución administrativa impugnada se encuentra “ mínimamente motivada” , sin explicar en qué consiste ese estándar “ mínimo” de motivación.

6.3.1. Esta Sala casacional advierte que en su recurso de casación el recurrente omitió hacer

referencia a las pautas de la Corte Constitucional en sentencia 1158-17-EP/21 que incluyen un criterio rector de que ha de entenderse por una suficiencia fáctica y normativa, y más importante, incorpora una tipología de deficiencias motivacionales, es decir, de incumplimientos de dicho criterio rector: la inexistencia, la insuficiencia y la apariencia; esta última surge cuando la argumentación jurídica incurre en algún tipo de vicio motivacional, como son: la incoherencia, la inatinencia, la incongruencia y la incomprensibilidad, la omisión del recurrente de señalar los vicios, impide que la Sala casacional pueda identificar cuál sería el defecto en la motivación que tiene la sentencia recurrida; al respecto el artículo 76.7.l de la Constitución no garantiza que la motivación de toda decisión pública sea correcta conforme al Derecho y conforme a los hechos –esta es tarea del ordenamiento jurídico en su conjunto–, sino que la motivación sea suficiente, es decir, que satisfaga los referidos elementos mínimos con miras al ejercicio efectivo de los derechos al debido proceso y a la defensa.

6.3.2. Pese a la falta de precisión del recurso interpuesto, de la revisión integral a la sentencia recurrida se observa que: la sentencia de instancia resolvió los 3 puntos objeto de la litis con suficiencia fáctica y normativa; y sobre la alegación de que no se explicó por qué sus documentos de soportes son insuficientes para desvirtuar la sanción indica el Tribunal A quo: *“de la revisión de los actos impugnados se considera que las resoluciones se encuentran debidamente motivadas, sin que se evidencie o se haya probado algún desmedro o vulneración del derecho a la defensa, asítenemos que, en la Resolución impugnada No. SENAE-SZCA-2020-0064-RE se indica expresamente (...) dentro de la etapa de prueba, el reclamante presenta como prueba una carta del proveedor indicando que debido a un error de digitación de los ítems 1, 2 y 3 que no son accesorios y en realidad son celulares y en el ítem 7 que no son accesorios y que en realidad son cámaras; ante lo cual no es un documento idóneo de prueba, además de que no se detalla la cantidad correcta de celulares importados, el precio real del mismo, etc.”*, lo que justifica una motivación mínima pero suficiente a criterio de esta Sala de Casación, dejándose constancia que, en el tercer punto del objeto de la controversia se analizó respecto a la indebida motivación, esto es que, si la documentación practicada en audiencia de juicio permitió justificar la pretensión de la actora.

6.3.3. Sobre el tercer objeto de la controversia, esto es: “ESTABLECER si la actora incurrió en el cometimiento de una contravención aduanera y/o si está exenta de responsabilidad penal

en el caso de que se comprobare aquella”; debe considerarse el punto 7.7.1) de la sentencia, en el que se reconoce que la parte actora indicó que está exenta de toda responsabilidad penal una vez que presentó las cartas consularizadas del proveedor que demuestran que el error es atribuible a ellos, en el numeral 7.7.3 el Tribunal realiza el análisis de por qué en materia penal y contravencional difiere, siendo que la contravención se configuró por la simple transgresión de la norma, conforme lo establecido en el inciso segundo del art.175 del COPCI. En el numeral 7.7.4 el Tribunal indica que la disposición legal que prevé que las contravenciones y faltas reglamentarias se sancionarán con la mera transgresión de la norma, [...] así como por la insuficiente probanza por parte del actor respecto a que el error en la declaración se generó a su vez por un error del proveedor, ya que el haber adjuntado cartas emitidas por un supuesto representante del proveedor (fs. 67 y 81) sin demostrar la calidad de quien suscribe, no permite verificar la validez de dicho documento, así como tampoco se presentó algún otro tipo de documentación que justifique lo alegado, por ejemplo nota de pedido, contrato de compra venta internacional o similares que demuestren las cantidades y los bienes negociados y el origen del error alegado en el embarque. En el numeral 7.7.5) los jueces precisan que, los importadores pueden acogerse a la medida de control prevista en el art. 136 del COPCI esto es a la verificación de la mercancía antes de presentar la declaración, lo cual hubiere evidenciado el error que ahora alega como justificación, no obstante aquello no ocurrió, y siendo de responsabilidad del importador la información consignada en la declaración no es procedente lo alegado. Por último en el numeral 7.7.6) el Tribunal deja constancia que de la revisión de las actuaciones administrativas que constan en autos [...], siendo valoradas sus argumentaciones y descargos presentados; sin que la actora, ni en sede administrativa ni en sede judicial, haya actuado prueba suficiente que desvanezca lo establecido por la administración aduanera, incumpliendo la carga probatoria conforme señala el art.162 del COGEP.

En virtud del análisis que antecede esta Sala no evidencia que la sentencia de instancia adolezca de falta motivación, ya que existe un razonamiento fáctico y jurídico suficiente que explica y sustenta la conclusión a la cual llegó el Tribunal.

6.4. Caso 5 del art. 268 del COGEP.- Sobre los errores in iudicando, se señala:

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

Convenio para la Unificación de ciertas Reglas para el Transporte Aéreo Internacional
(Montreal, 1999)

“ Artículo 10.- Responsabilidad por las indicaciones inscritas en los documentos. 1. El expedidor es responsable de la exactitud de las indicaciones y declaraciones concernientes a la carga inscritas por él o en su nombre en la carta de porte aéreo, o hechas por él o en su nombre al transportista para que se inscriban en el recibo de carga o para que se incluyan en la constancia conservada por los otros medios mencionados en el párrafo 2 del artículo 4. Lo anterior se aplicará también cuando la persona que actúa en nombre del expedidor es también dependiente del transportista”.

Código Orgánico Integral Penal

“ Art. 28.- Omisión dolosa.- La omisión dolosa describe el comportamiento de una persona que, deliberadamente, prefiere no evitar un resultado material típico, cuando se encuentra en posición de garante. Se encuentra en posición de garante la persona que tiene una obligación legal o contractual de cuidado o custodia de la vida, salud, libertad e integridad personal del titular del bien jurídico y ha provocado o incrementado precedentemente un riesgo que resulte determinante en la afectación de un bien jurídico”.

“ Art. 28.1.- Error de tipo.- No existe infracción penal cuando, por error o ignorancia invencibles debidamente comprobados, se desconocen uno o varios de los elementos objetivos del tipo penal. Si el error es vencible, la infracción persiste y responde por la modalidad culposa del tipo penal, si aquella existe. El error invencible que recae sobre una circunstancia agravante o sobre un hecho que califique la infracción, impide la apreciación de esta por parte de las juezas y jueces”.

Código Orgánico Administrativo

“ Art. 256.- Prueba. En el procedimiento administrativo sancionador la carga de la prueba corresponde a la administración pública, salvo en lo que respecta a los

eximientes de responsabilidad. Recibidas las alegaciones o transcurrido el término de diez días, el órgano instructor evacuará la prueba que haya admitido hasta el cierre del período de instrucción”.

Código Orgánico de la Producción, comercio e Inversiones

“ Art. 136.- Derechos del Propietario, Consignatario o del Consignante.- Antes de presentar la declaración, el propietario o consignatario o su representante, previa autorización de la servidora o el servidor a cargo de la dirección distrital y bajo su control, podrá efectuar el reconocimiento de sus mercancías, para verificar la exactitud de la mercancía con la información documental recibida y, procurar su adecuada conservación”.

“ Art. 175.- Infracción aduanera.- Son infracciones aduaneras las contravenciones y faltas reglamentarias previstas en el presente Código. Para la sanción de contravenciones y faltas reglamentarias bastará la simple trasgresión a la norma. En el caso de que se ingrese o se intente extraer del territorio aduanero ecuatoriano, mercancía no apta para el consumo humano, el director distrital ordenará su inmediata destrucción a costo del propietario, consignante, tenedor o declarante de ser este identificado y localizable, de otra forma, será pagado por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador”.

6.4.2. Alcance doctrinario del error.- El recurso de casación interpuesto, se fundamenta en los vicios de falta de aplicación y de errónea interpretación de normas de derecho sustantivo; y, en este sentido, el autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en referencia a la **falta de aplicación**:

“Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto...”

Sobre la **errónea interpretación**, el mismo autor sostiene:

“Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, de las

cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad."

Por su parte el ilustre tratadista nacional Dr. Santiago Andrade Ubidia, en relación a la errónea interpretación (La Casación Civil en el Ecuador pág. 183), dice que se produce:

" Cuando el juzgador incurre en un yerro de hermenéutica al interpretar la norma, atribuyéndole un sentido y alcance que no tiene.

Por su parte, el autor Humberto Murcia Ballén, en la obra " Recurso de casación civil" , Bogotá-Colombia, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda, pág. 327 sostiene que esta consiste en: " (...) el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la norma aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica (...)"

6.5. Caso SUB JUDICE.- Para el análisis de este caso, es importante contextualizar que el proceso judicial versa sobre la impugnación realizada por el actor, ahora recurrente al acto administrativo No. SENAE- JAUA-2019-0120-RE, mediante el cual se le pretende sancionar con una multa por una presunta contravención aduanera por no declarar la cantidad correcta de mercancías importadas al amparo de la declaración aduanera con refrendo DAI 019-2019-10-00672987 por el Jefe de Procesos Aduaneros de la Subdirección de Zona de Carga Aérea del Distrito Guayaquil del SENAE, según lo preceptuado en el art. 190 literal n) del COPCI en concordancia con los arts. 28 y 28.1 del COIP.

6.5.1. Si bien es cierto, este caso parte de lo hechos probados en sentencia, no podemos dejar de observar el objeto mismo de la Litis (transcrito íntegramente en el ítem 1.2 de esta sentencia) y que en el específico caso a dilucidar se refiere al punto (3), esto es, si la actora incurrió en el cometimiento de una contravención aduanera y/o si está exenta de responsabilidad penal.

6.5.2. Como se dijo el caso 5 demuestra la conformidad del recurrente con los hechos dados

por ciertos en la sentencia o aquellos que no son controvertidos y las partes se encuentran conformes con ello, constan como tales: **1)** Que la contravención aduanera fue impuesta al importador por no declarar la cantidad correcta de mercancías importadas. **2)** Que se le impuso la sanción por contravención de defraudación aduanera No. 3 del COIP en concordancia con lo preceptuado en el art. 190 literal n) del COPCI. **3)** Que la prueba aportada por la actora no fue suficiente para descargar el cometimiento de la infracción. **4)** Que la parte actora pretendió trasladar al proveedor la responsabilidad que tenía de declarar la cantidad correcta de mercancías importadas con una carta de este. **5)** Que la importadora no hizo uso de su derecho de poder verificar las mercancías antes de presentar la declaración.

6.5.3. Es pertinente bajo el caso quinto verificar que, para que exista errores in iudicando las normas declaradas como infringidas deben ser trascendentes en la parte dispositiva de la sentencia, y de la revisión de la misma, se evidencia que se resolvió declarar sin lugar la demanda porque según la sentencia (numeral 7.7.6): “*[...]sin que la actora, ni en sede administrativa ni en sede judicial, haya actuado prueba suficiente que desvanezca lo establecido por la administración aduanera, incumpliendo la carga probatoria conforme señala el artículo 162 del COGEP*”. Razón por la cual este hecho no puede ser modificado por la Sala de casación, al menos no por el caso 5.

6.5.4. No obstante lo dicho, respecto a las normas señaladas por la recurrente como no aplicadas, el art. 10.1 del Convenio para la Unificación de ciertas Reglas para el Transporte Aéreo Internacional (Montreal, 1999) (Responsabilidad por las indicaciones inscritas en los documentos), art. 256 del Código Orgánico Administrativo (prueba en el procedimiento administrativo sancionador), arts. 28 (omisión dolosa) y 28.1 (error de tipo) del COIP, no son normas que resuelvan el caso en cuestión, por principio de especialidad las normas tributarias van a prevalecer sobre las penales (art. 14 del Código Tributario), además aun aplicando estas disposiciones jurídicas no permitirían al Tribunal de instancia resolver el caso cambiando la parte dispositiva del fallo, es decir, la ausencia de prueba que desvirtúe la infracción cometida por la importadora, lo cual es suficiente para desechar el cargo alegado.

6.5.5. En lo que tiene que ver con la **errónea interpretación** de las normas señaladas como infringidas: arts. 175 (**infracción aduanera**) y 136 del COPCI (**derechos del propietario, consignatario o del consignante**). Respecto de la primera (art. 175) el Tribunal de instancia

si bien lo entiende al tenor literal al manifestar que, para la sanción de contravenciones y faltas reglamentarias bastará la simple trasgresión a la norma, esta Sala de Casación ha manifestado en múltiples fallos que, para que la sanción de contravención sea impuesta debe mediar el debido proceso para que el contribuyente tenga la oportunidad de defenderse, lo cual, de la revisión del proceso, si se dio en el caso de la señora Georgina Gonzalez. Y respecto del art. 136 sobre el derecho del importador que antes de presentar la declaración, el propietario o consignatario o su representante, previa autorización de la servidora o el servidor a cargo de la dirección distrital y bajo su control, podrá efectuar el reconocimiento de sus mercancías, para verificar la exactitud de la mercancía con la información documental recibida y, procurar su adecuada conservación, esto consta como hecho no controvertido, que el importador no hizo uso a este derecho que le asiste, y además de la revisión de la sentencia, el Tribunal entiende correctamente la norma, tanto así que en el recurso de casación el recurrente ha indicado que el derecho es opcional y no una obligación por el principio de buena fe que prima en las relaciones de comercio exterior, en este caso con su proveedor con lo cual se sobreentiende que el también interpretó la norma con el alcance que ella tiene, de ser un derecho. No se evidencia que el Tribunal le haya dado un sentido o alcance distinto a la norma denunciada, por lo tanto tampoco procede el recurso al amparo del caso 5 pues no permite cambiar hechos que se entiende aceptados por las partes procesales.

7.- Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en Guayaquil, Provincia del Guayas, el 25 de mayo del 2021 en el proceso No.09501-2020-00294.

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

El recurrente interpone su recurso de casación bajo el caso segundo (motivación) sin establecer ninguna tipología de deficiencia motivacional, además que la sentencia cumple con el criterio rector exigido por la Corte Constitucional de una suficiencia fáctica y normativa. Por lo cual se rechaza el caso. Y sobre el quinto por el cargo de falta de aplicación y errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, no prospera por deficiencia en la técnica casacional.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

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





Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

JL/AM

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

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

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