EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

J17510-2023-00418, J17510-2021-00531, J09501-2021-00622, J09501-2019-00157, J17510-2023-00182, J17510-2022-00510

Año II - Nº 427 - 100 páginas
Quito, viernes 13 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2023-00418 RESOLUCION 320-2025

260163856-DFE

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

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 1 de mayo del 2025, las 16h39.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio sustentado en el caso primero del artículo 268 del COGEP, ha considerado que se ha producido una indebida aplicación del artículo 214 del Código Tributario en el caso concreto, pues la demanda de excepciones a la coactiva estuvo debidamente interpuesta conforme el ordenamiento jurídico lo habilita. En tal virtud, ha resuelto aceptar el recurso de casación interpuesto, casar el auto impugnado y devolver el expediente al Tribunal de origen para que continúe con la sustanciación de la causa.

VISTOS: El abogado Francesco Molestina Neumane, en calidad de procurador judicial de la COMPAÑÍA ANDINA DE COMERCIO CIA. LTDA. interpone recurso de casación en contra del auto de inadmisión de mayoría de la demanda, dictado el 20 de julio del 2023, a las 16h30, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de excepciones a la coactiva No. 17510-2023-00418.

1.- Competencia.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (léase también CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (léase también COGEP). **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas

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

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

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

según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 04 de diciembre de 2024, a las 11h34 (fj. 30 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 30 de abril de 2025, a las 15h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Pretensión de la demanda.- De la demanda se desprende que la pretensión de la compañía actora en esta acción especial de excepciones a la coactiva es: *ª Sobre la base de lo expuesto, puesto a que (i) la obligación que el Procedimiento Coactivo pretende ejecutar es inexistente y (ii) se violó el derecho a la defensa de Consuma porque no se lo notificó con el auto de pago al inicio del Procedimiento Coactivo, solicito que se dejen sin efecto el Título de Crédito No. 000185043, así como todo lo actuado en el procedimiento de ejecución coactiva No. 05-2022-011728.º*. (sic/ fs 64 expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el auto de inadmisión de mayoría antes referido resolvió: *ª SEGUNDO.- 2.1. Con base a lo expuesto y conforme lo ordena el último inciso del artículo 147 del Código Orgánico General de Procesos, la demanda deducida resulta manifiestamente inadmisible y se ordena su archivo.º*. (fs. 69 expediente de instancia). **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 19 de septiembre de 2023, las 13h15, el procurador judicial de la compañía COMPAÑÍA

ANDINA DE COMERCIO CIA. LTDA. interpone recurso de casación en contra de la inadmisión de la demanda, con fundamento en el caso primero del artículo 268 del COGEP por indebida aplicación del artículo 214 del Código Tributario. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 28 de septiembre de 2023, a las 10h13, en los términos de los artículos 266, 269 y 271 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **3.5.- Admisión**.- En auto de 9 de septiembre del 2024, las 15h20, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino en su calidad de Conjuez de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *ª 8.1. ADMITIR el recurso de casación presentado por la parte accionante; por el siguiente cargo con sustento en el caso primero del artículo 268 del COGEP: indebida aplicación del artículo 214 del Código Tributario.º* . (fs. 5 - 7 expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- Para fundamentar el recurso la compañía casacionista expresa que el auto al inadmitir la demanda por considerar que debe ser presentada ante el órgano ejecutor, aplicó indebidamente el artículo 214 del Código Tributario, dejando en indefensión a la sociedad CONSUMA. (fs. 83 vuelta expediente de instancia). A su vez, expresa que esta norma dejó de ser aplicable cuando entró en vigencia el COGEP que contempla el procedimiento de excepciones a la coactiva en su capítulo de procedimientos contencioso tributario y contencioso administrativo. Por lo que hace énfasis en que desde mayo de 2016 -que rige el COGEP-, la presentación de las demandas de excepciones a la coactiva tributaria se las debe presentar ante los jueces -y ya no ante el órgano ejecutor-, resulta inaplicable lo dispuesto en el artículo 214 del Código Tributario, pues el artículo 302 del COGEP establece claramente que las normas que rigen los procedimientos tributarios -entre lo que consta el juicio de excepciones- se sujetan al capítulo II, sección I del COGEP. (fs. 84 expediente de instancia). **4.2.-** La recurrente menciona que la Constitución de la República, en su artículo 75 recoge el derecho de toda persona a una tutela judicial efectiva y la proscripción de la indefensión. En este caso, al haber el Tribunal Ad quem inadmitido la demanda, infringiendo el artículo 214 del Código Tributario, por aplicación indebida, impidió que ª CONSUMAº acceda a un pronunciamiento de fondo sobre la controversia y por lo tanto vulneró su derecho a una tutela judicial efectiva. (fs. 84 vuelta expediente de instancia). **4.3.-** La recurrente concluye su recurso mencionando que al haber inadmitido la demanda por aplicación indebida de la norma antes mencionada, se vulneró el derecho a la tutela judicial efectiva de CONSUMA al no haber podido obtener una resolución del fondo de la controversia a pesar de reunir todos los requisitos legales para ser admitida la demanda, dejando así en indefensión a CONSUMA. Alega que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, asimismo, ha resuelto que la inadmisión de la demanda

por no haberse presentado ante el órgano ejecutor constituye una grave vulneración al derecho de tutela judicial efectiva y, por lo tanto, a la defensa. (fs. 85 expediente de instancia). **4.4.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 24 de octubre del 2024, a las 17h17, el abogado Otto Dillon Carvajal Flor, en su calidad de apoderado especial y procurador judicial del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Guayaquil, comparece para dar contestación al recurso de casación interpuesto y menciona que el alcance del artículo 214 del Código Tributario, consiste en establecer el servidor público ante quien se debe presentar la demanda de excepciones en materia tributaria; esto es, el funcionario que, en virtud de la competencia atribuida por el ordenamiento jurídico, le correspondió sustanciar el proceso coactivo objeto de las excepciones. (fs. 26 vuelta expediente de casación). **4.5.-** Argumenta que esta norma guarda concordancia con el artículo 142 del Código Orgánico General de Procesos que determina los requisitos que contendrá, en general, la demanda; constando en el numeral 1. Hace énfasis en que las disposiciones legales citadas no son contradictorias entre sí; ya que es distinto el funcionario administrativo a quien se presenta la demanda de excepciones y el juez ante quien se la propone; por tanto, el actor debe cumplir con lo ordenado en el artículo 214 del Código Tributario y, al no hacerlo, el Tribunal está obligado a inadmitir la demanda. (fs. 27 expediente de casación). **4.6.-** Concluye la contestación haciendo énfasis en que el escrito de casación, el actor no sustenta las razones por la que no es aplicable el artículo 214 del Código Tributario, a la demanda contencioso tributaria signada con el número 17510-2023-00418; únicamente afirma que desde la vigencia del Código General de Procesos las demandas de naturaleza tributaria se las debe presentar ante los jueces y no ante el funcionario ejecutor, sin esgrimir el fundamento legal de dicha aseveración. (fs. 412 expediente de casación).

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la compañía recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso primero del artículo 268 del COGEP, por el vicio de indebida aplicación del artículo 214 del Código Tributario.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al auto de instancia, con fundamento en el caso primero del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez de la Sala, considera:

6.2.- Caso primero.- *ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o*

errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado al proceso de nulidad insubsanable o causado indefensión y hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa, y siempre que la respectiva nulidad no haya sido subsanada en forma legal.º .

6.3.- La **aplicación indebida** se presenta *ª (¼) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.º* [1]. En tanto que, para Calamandrei, el vicio de aplicación indebida puede llegarse *ª (¼) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.º* [2].

6.3.1.- La norma señalada como infringida es el artículo 214 del Código Tributario.- *ª Oportunidad.- Las excepciones se presentarán ante el ejecutor, dentro de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación del auto de pago. El trámite se sujetará a lo que se dispone en los artículos 279 y siguientes de este Código. El trámite se sujetará a lo que se dispone en los artículos 279 y siguientes de este Código.º* . **6.3.2.-** La casacionista para fundamentar su recurso alega que el artículo 214 del Código Tributario dejó de ser aplicable cuando entró en vigencia el COGEP que contempla el procedimiento de excepciones a la coactiva. Es decir, que desde mayo del 2016 -que rige el COGEP-, la presentación de las demandas de excepciones a la coactiva tributaria se la debe presentar ante los jueces, y ya no ante el órgano ejecutor, resultando inaplicable lo dispuesto en el artículo 214 ibídem, pues el artículo 302 del COGEP establece claramente que las normas que rigen los procedimientos tributarios se sujetan al capítulo II, sección I del COGEP. Finalmente, que la aplicación indebida de la norma impidió que la actora acceda a un pronunciamiento de fondo sobre la controversia y por tanto vulneró su derecho a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 75 de la Constitución de la República. **6.3.3.-** Esta Sala especializada para realizar el análisis correspondiente considera necesario referirse al fundamento de los juzgadores de instancia en su auto de inadmisión. Así, en sus considerandos exponen: *ª **PRIMERO.- 1.1** Comparece directamente ante este Tribunal, el abogado Francesco Molestina Neumane, invocando la calidad de procurador judicial de la COMPAÑÍA ANDINA DE COMERCIO, CONSUMA CÍA. LTDA., deduciendo excepciones a la*

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

2Humberto Murcia Ballén, *"Recurso de casación civil"*, (Bogotá: Ediciones Jurídica Gustavo Ibáñez, 2 015), 318.

coactiva, respecto del procedimiento de ejecución coactiva No. 05-2022-011728, que sigue el Juzgado Tercero de Coactivas del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del Cantón Guayaquil.- ***1.2.*** *El Código Tributario, a la fecha de interposición de las excepciones, de forma imperativa en su artículo 214 ordena: "****Las excepciones se presentarán ante el ejecutor, dentro de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación del auto de pago.*** *El trámite se sujetará a lo que se dispone en los artículos 279 y siguientes de este Código. (El resaltado es añadido).-* ***1.3.*** *Cabe mencionar que con la publicación de la Ley Orgánica de Desarrollo Económico y Sostenibilidad tras la Pandemia COVID 19 (Tercer Suplemento del R.O. 587, de 29 de noviembre de 2021), se derogó el artículo 215 del Código Tributario, por lo tanto, se limita la presentación de las excepciones únicamente ante el ejecutor; sin perjuicio de las acciones que contra éste prevé el artículo 216 ibídem.-* ***1.4.*** *En adición a lo señalado, el mismo artículo 142 del Código Orgánico General de Procesos, en el numeral 13, ordena que la presentación de las correspondientes demandas deberán cumplir con los requisitos establecidos en la ley de la materia -léase Código Tributario en el presente caso-, por lo que, las excepciones a la coactiva, así presentadas, inobservan las disposiciones referidas.-* ***SEGUNDO.- 2.1.*** *Con base a lo expuesto y conforme lo ordena el último inciso del artículo 147 del Código Orgánico General de Procesos, la demanda deducida resulta manifiestamente inadmisible y se ordena su archivo.-* ***2.2.*** *Ejecutoriado este auto y sin que exista recurso por resolver, el actuario, devuelva los documentos adjuntos a la demanda, sin requerirse la obtención de copias."*. **6.3.4.-** Así las cosas, esta Sala especializada considera necesario referirse de manera general a lo que el ordenamiento jurídico prevé respecto de la presentación de las excepciones a la coactiva. El artículo 214 del Código Tributario dispone que las excepciones se presentarán ante el ejecutor, dentro de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación del auto de pago. Por su parte, el artículo 315 del Código Orgánico General de Procesos ordena que en los procesos de conocimiento en los que se propongan excepciones a la coactiva, la/el juzgador calificará la demanda.. El artículo 1 del COGEP establece que: *"Este Código regula la actividad procesal en todas las materias, excepto la constitucional, electoral, de extinción de dominio y penal, con estricta observancia del debido proceso."*, y en el Libro IV Procesos, Titulo I, Capítulo II, se establece el procedimiento contencioso administrativo y contencioso tributario. A partir del artículo 299 (sección 1a.) se establecen las disposiciones comunes y a partir del artículo 318 (sección 2a.) se regula el procedimiento contencioso tributario. **6.3.5.-** El Código Orgánico General de Procesos fue publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 506 de 22 de mayo de 2015, en tanto la demanda de excepciones a la coactiva fue interpuesta el 7 de julio de 2023, 11h45, conforme se desprende a fojas 66 del expediente. Sin embargo de lo expuesto, hay que considerar que el artículo 214 del Código Tributario no ha sido expresamente derogado ni se opone al COGEP, encontrándose, por tanto,

vigente. En tal escenario, a esta Sala especializada le corresponde hacer las siguientes puntualizaciones: **i.** En atención a la garantía de acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva prevista en el artículo 75 de la Constitución de la República, y al no estar expresamente derogado el artículo 214 ibídem, en una interpretación pro administrado y teleológica del sistema procesal como medio para la realización de la justicia[3], es jurídicamente viable presentar las excepciones a la coactiva ya bien ante el Tribunal Distrital del domicilio del coactivado o; en su defecto y no concomitante, ante el ejecutor del procedimiento coactivo. Así, se entiende que dichas normas coexisten de forma armoniosa en el ordenamiento jurídico ecuatoriano pues interpretar lo contrario sería restrictivo e implicaría un retroceso en la tutela de los derechos[4], pues dichas normas no se oponen sino que al contrario, habilitan el ejercicio pleno del derecho de impugnación[5] en función del lugar en donde a elección del coactivado, ha propuesto las excepciones al procedimiento compulsivo de cobro. **ii.** El artículo 219 numeral 8 del Código Orgánico de la Función Judicial establece como atribuciones y deberes de los jueces que integran los tribunales de lo contencioso tributario: ª 8. Conocer de las excepciones al procedimiento de ejecución°; en tanto, en el Código Tributario, Capítulo V Del procedimiento administrativo de ejecución, Sección 5a. De las excepciones, en el artículo 212 se establecen las excepciones que pueden proponerse y en el artículo 214, ante quién se debe proponerlas, normativa que ratifica como se indicó anteriormente, no ha sido expresamente derogada. **iii.** Finalmente, debe tomarse en cuenta que el artículo 299[6] del COGEP determina que la competencia para las controversias en las que el Estado o las instituciones del sector público es el demandado, es el lugar del domicilio del actor; y si el Estado es el actor, la competencia se fijará en el lugar del domicilio del demandado. En tal sentido, se advierte que la normativa busca precautelar el derecho de acceso a la justicia de los administrados, fijando la competencia en el lugar de su domicilio, de tal forma que sea accesible acudir a los órganos competentes dada la naturaleza distrital de la justicia tributaria. **6.3.6.-** Adicionalmente, es importante recalcar que el ordenamiento jurídico y las normas en cuestión deben ser apreciadas y entendidas en su integralidad, pues solo de ese modo se puede garantizar la tutela de derechos. En tal virtud, el Tribunal de instancia yerra al inadmitir mediante auto la demanda, en aplicación del artículo 214 del Código Tributario, argumentando que no se ha

3 Art.169 Constitución de la República del Ecuador.

4 Es menester recordar que la presentación de excepciones a la coactiva ante el ejecutor efectiviza el ejercicio de impugnación pues históricamente la justicia tributaria tenía inicialmente su sede en la capital de la República y luego ha sido distrital.

5 Art.173 Constitución de la República del Ecuador

6 Art. 299.- "Competencia. En las controversias en las que el Estado o las instituciones que comprenden el sector público determinadas por la Constitución, sea el demandado, la competencia se radicará en el órgano jurisdiccional del lugar del domicilio de la o del actor. Si es actor, la competencia se fijará en el lugar del domicilio del demandado.".

cumplido con presentar las excepciones ante el funcionario ejecutor, pues los presupuestos que regulan dicha norma, operan cuando las excepciones sean presentadas ante el funcionario ejecutor lo cual no responde al caso que nos ocupa, al haber sido propuesta la demanda de forma directa ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, es decir, al caso en concreto la norma que gobierna no es el precitado artículo 214 del Código Tributario sino el artículo 315[7] del COGEP, toda vez que éste regula la actividad procesal en caso que haya sido presentada en sede contenciosa tributaria, y de ello se corrobora que los juzgadores de instancia efectivamente han aplicado indebidamente, en este caso concreto, el artículo 214 de la norma en cuestión para inadmitir la demanda. **6.3.7.-** En este orden de ideas, esta Sala especializada considera necesario mencionar que la inadmisión dictada en la presente causa ha provocado indefensión pues constituye un obstáculo no razonable para la prosecución de la causa, vinculado a la garantía constitucional de acceso a la justicia previsto en el artículo 75 de la Constitución de la República, que toda autoridad administrativa o judicial está en la obligación de aplicar de manera directa, conforme la exigencia prevista en el artículo 426 de la propia Carta Fundamental,y, finalmente violenta el debido proceso consagrado en la norma constitucional y establecido en el art. 315 acusado de vicio. En tal virtud, corresponde aceptar el recurso de casación interpuesto.

7.- Decisión

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

7.2.- CASAR el auto de inadmisión de mayoría dictado el 20 de julio de 2023, a las 16h30, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de excepciones a la coactiva No. 17510-2023-00418, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 273 numeral 1 del COGEP se declara la nulidad *-del auto de inadmisión- -del proceso a fojas 69 inclusive, del expediente de instancia-* y se ordena remitir el proceso al tribunal de origen, a fin de se continúe la sustanciación de la causa en arreglo a derecho. De

7 Art. 315.- "El procedimiento ordinario será aplicable a todos los procesos de conocimiento en los que se propongan excepciones a la coactiva. Para el caso de excepciones a la coactiva, la o el juzgador calificará la demanda en el término previsto para el procedimiento ordinario, citará al funcionario ejecutor a fin de que suspenda el procedimiento de ejecución y convocará en dicha calificación a audiencia conforme con las reglas generales de este Código.".

no ser posible la integración del tribunal en su conformación original, se enviará al juez ponente sorteado en instancia para que continúe a su cargo la ponencia y se sortearán los jueces necesarios para su conformación conforme el ordenamiento jurídico.

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

7.4.- Sin costas.

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

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2021-00531 RESOLUCION 321-2025 260247150-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, lunes 5 de mayo del 2025, las 12h51. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Diego Patricio Gordillo Cevallos y Gustavo Adolfo Durango Vela, (ponente) Jueces Nacionales encargados, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 17510-2021-00531.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El Dr. Fabricio Miguel Batallas Mariño procurador judicial del señor Diego Fernando Olmedo Toledo, interpone acción de impugnación en contra de la Resolución No. 117012021RREC400169 del 6 de septiembre de 2021 dictada por la Directora Zonal 9 del SRI, que acepta parcialmente el reclamo presentado a la Liquidación de Pago No. 17201906502342329 por diferencias en la declaración de IVA de los meses de febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del ejercicio fiscal 2016, que a su vez contiene el acta de determinación complementaria No. DZ9-RECADCC21-00000013-M, respecto del mismo impuesto y meses del año 2016.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció en el punto seis el objeto de la controversia en los siguientes términos: *"Determinar la validez y legalidad de la Resolución No. 117012021RREC400169, emitida por el director zonal 9 del servicio de rentas internas, mediante la cual aceptó parcialmente el reclamo de impugnación a la Liquidación de pago No. 17201906502342329 por diferencias en la declaración del impuesto al valor agregado (IVA) de los meses de febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del ejercicio fiscal 2016, que contiene el acto definitiva de determinación." (sic)*

1.3. Mediante sentencia dictada el 14 de abril del 2023, las 13h16, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, se resuelve *"aceptamos la demanda presentada por el Dr. Fabricio Miguel Batallas Mariño, procurador judicial del señor Diego Fernando Olmedo Toledo. En consecuencia, la Administración Tributaria deberá efectuar una liquidación en la que consten las decisiones tomadas en este fallo a*

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 ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

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

efectos de establecer el monto del impuesto al Valor Agregado del ejercicio fiscal 2016 que corresponde al crédito tributario, generado por el accionante.º

1.4. Tanto el Dr. Fabricio Batallas M. procurador judicial del señor Diego Fernando Olmedo Toledo, como la abogada Jhosselyn Micaela Paredes Viteri, debidamente legitimada por la Directora Zonal 9 del SRI, interponen sendos recursos de casación (fs. 288 a 292 y fs. 293 a 297 respectivamente), en contra de la referida sentencia, los cual son calificados de oportunos por dicho Tribunal de instancia en auto de 7 de junio de del 2023, las 08h30 y remite el proceso a la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 23 de enero del 2024, las 09h04 dictado por el Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dispuso que se aclare su recurso de casación del SRI, cumplido lo cual, mediante auto interlocutorio de 30 de enero de 2024, admitió a trámite los recursos de casación presentados por las partes por los siguientes casos contemplados en el art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior): De la **parte actora** por el **caso tercero,** el vicio de *infra petita*, por omitir resolver todos los puntos de controversia, específicamente la falta de motivación del acto impugnado, infringiendo el art. 76 numeral 7 literales a, b, c, y h de la CRE. El de la **parte demandada** por el **caso segundo,** la falta de motivación de la sentencia, infringiendo el art. 76 numeral 7, literal l) de la misma CRE.

2.- Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el 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 en lo posterior) y 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior).

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 17 de abril del 2024, a las 11h21, 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 Drs. Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Dra. Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Dr. Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Dra. María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Dr. Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

2.3. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al Dr. Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

3.- Validez procesal

De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día **jueves 1 de mayo del 2025, a las 11h00.**

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. Recurso de casación de Diego Fernando Olmedo Toledo.- El Dr. Fabricio Batallas M. procurador judicial del recurrente, propone el caso 3 del art. 268 del COGE con fundamento en el vicio de *infra petita*, en los siguientes términos:

4.1.1. Conforme quedó establecido en el objeto de la Litis, el subtítulo 6.3 de la sentencia denominado ª Control de Legalidad de la glosa expresamente impugnadaº, contiene definiciones jurídicas y doctrinarias relacionadas a esta figura, y en el subtítulo 6.4. denominado ª De la motivación de los actos administrativosº refiere que únicamente contiene definiciones de la motivación, tomadas del Reglamento para el Control de la discrecionalidad en los actos de la administración pública; sin embargo, no se emite ninguna conclusión ni pronunciamiento respecto a la motivación del acto impugnado, no se realiza ningún análisis, ni se subsumen los hechos objeto de la Litis a normas jurídicas, sino que simplemente exponen definiciones generales sobre la motivación.

4.1.2. Afirma que, a criterio del juzgador la alegación principalmente se circunscribe a la motivación de la glosa ª compras que no cumplieron el requisito de bancarizaciónº, aún cuando, la pretensión principal de la acción fue que se declare nulo el acto impugnado en su totalidad por carecer de motivación. En ese sentido, al analizar la legalidad y validez del acto impugnado, no hace un análisis ni establece conclusiones, respecto a la motivación de todo el acto impugnado; haciendo caso omiso a la alegación principal de la demanda, dejando de pronunciarse respecto de que el acto estaba o no motivado y en lugar de ello únicamente se pronunció sobre la glosa antes señalada.

4.1.3. Por lo tanto, en la sentencia existió una omisión de resolver todos los puntos de la Litis; pues, no se pronunció sobre la nulidad del acto en su totalidad por falta de motivación; y, en su lugar, efectuó un análisis incompleto y que se circunscribe únicamente a una glosa, configurándose el vicio de *infra petita.*

Solicita se case la sentencia en mérito de los autos y se expida la que corresponda en derecho.

4.2. Contestación al recurso admitido por la parte demandada.- El SRI, dentro del término concedido por el Conjuez Nacional, da contestación al recurso del actor señalando que, en el análisis de la sentencia recurrida, el Tribunal cumplió con las formalidades y presupuestos legales necesarios para su expedición, razón por la que esta no ha infringido ninguna norma de derecho u omitido su aplicación.

4.2.1. Sin perjuicio de la claridad del fallo, el Tribunal A quo a lo largo del numeral sexto de la sentencia referente a la motivación y considerando el objeto de la controversia, comprueba en la *ratio decidendi* el proceso del razonamiento jurídico plasmado por los jueces y desarrolla una sentencia debidamente motivada, por lo que mal hace el recurrente en señalar que en la expedición de la sentencia se ha omitido resolver todos los puntos establecidos en el objeto de la controversia, más aún si se considera que la parte actora no impugnó el acto en su conjunto sino solo las glosas referentes a compras que no cumplieron con el requisito de bancarización, y por ello es que el Tribunal lo deja plasmado en el apartado 7.4 referente a qué glosas son las impugnadas.

4.2.2. Establece que, no se configura el vicio de *infra petita* pues deben considerar que el TDCT para analizar la glosa impugnada consideró que, el SRI cumplió con el requisito constitucional de mínima motivación del acto impugnado, y analizó las glosas impugnadas, tomando en cuenta que la impugnación fue parcial pues existen glosas que no fueron impugnadas, con lo cual afirma que el proceder de los jueces fue correcto al aceptar la demanda sobre las glosas impugnadas evidenciándose que no existe ausencia de justificación en la sentencia emitida. La sentencia cumple con los estándares de motivación emitidos por la Corte Constitucional (sentencia No. 1158-17-EP/21), en cuanto a que toda argumentación jurídica debe tener una estructura mínimamente completa de conformidad con el

arts. 76.7.l de la CRE y 130.4 del COFJ.

4.2.3. Señala adicionalmente que, la recurrente en su escrito denuncia su inconformidad debido a que el Tribunal sobre el monto de crédito tributario de IVA 2016, envía a la AT que reliquide pues a su consideración esto no corresponde, porque su petición fue que se declare nulo el acto en su conjunto y no únicamente una fracción del mismo. Al respecto enfatiza que la impugnación fue a la resolución emitida por el SRI de forma parcial, siendo la postura del Tribunal adecuada ya que la glosa impugnada sobre bancarización fue aceptada a favor del actor y por tanto debe formar parte de la liquidación de IVA del año 2016 bajo las consideraciones de la sentencia emitida. Motivos por los cuales solicita se rechace el recurso de casación.

4.3. RECURSO DE CASACIÓN DEL SRI.- En sus escritos de casación y aclaración, el SRI acusa por el caso segundo del art. 268 del COGEP, el vicio de falta de motivación de la sentencia, bajo el siguiente argumento:

4.3.1. Una vez que se remite al contenido de los arts. 76.7.l y 82 CRE, así como la sentencia No. 1158-17-EP/21, expone que, en el presente caso existe una argumentación normativa insuficiente, señala que en el fallo no consta invocada ninguna norma legal de una manera clara y precisa, por tanto, no existe una premisa mayor, así tenemos que el Tribunal únicamente ha mencionado de una manera general que el art. 103 de la LRTI, prevé que en operaciones superiores a USD 5.000 se utilice el sistema financiero, y considera la prueba aportada por el actor en respuesta al oficio 00582.2022 de 28 de octubre de 2022 en donde confirma que el accionante cuenta con documentación soporte del gasto registrado por la factura; analizando además un elemento que no fue parte del objeto de la traba de la Litis, como la materialidad de las transacciones. Por otro lado, el Tribunal refiere que es fácilmente comprobable que el señor Henry Silva fue la persona designada por la compañía como responsable de la obra y servicio y a nombre de quien se emitió los cheques materia de transacción.

4.3.2. Así las cosas, afirma que en el silogismo desarrollado por el Tribunal es fácil observar que no existe un nexo lógico entre la premisa mayor y la premisa menor, puesto que no consta una norma específica invocada, por tanto, no existe una premisa mayor, lo cual lleva a que el silogismo construido por el Tribunal de instancia sea incompleto, al carecer de un razonamiento jurídico por el cual se vincule al hecho con la premisa de derecho, de lo cual se desprendería una conclusión lógica. El fallo tiene una ausencia total de premisa normativa.

4.3.3. La sentencia recurrida, referente al proveedor SILVA & SILVA carece de motivación, por tanto, y una vez que transcribe el análisis efectuado en la sentencia (7.3.2) la razón asiste al SRI, en cuanto a que los juzgadores se limitan a expresar que con base a la información aportada se debe considerar que el valor de USD 2.280 como crédito tributario, cuestión que desde ninguna perspectiva

subsana la obligación que tienen los juzgadores de motivar sus decisiones. En ese sentido, solicita se case la sentencia.

4.4. Contestación al recurso de casación por la parte actora.- El procurador judicial del señor Diego Fernando Olmedo Toledo, da contestación del recurso admitido al SRI en los siguientes términos:

4.4.1. Cita el criterio rector que garantiza la obligación de motivar los actos de los poderes públicos, contenido en la sentencia 1158-17-EP/21 y refiere que, la sentencia cumple con esta garantía pues cuenta con una estructura mínima completa, esto es, con una fundamentación normativa y fáctica suficiente.

4.4.2. Señala que, el propio SRI reconoce que en la sentencia se realizó el análisis con base en el art. 103 de la LRTI, pero que el Tribunal ha desarrollado un punto que no fue objeto de la Litis, como es la materialidad de las transacciones; sin embargo, se debe considerar que precisamente la AT fundamentó el acto impugnado en el precedente jurisprudencial 07-2016 que trata la materialidad de las transacciones, por lo tanto, era un aspecto sine quo non sobre el que el Tribunal de instancia se debía pronunciar.

4.4.3. Establece que, el SRI funda su recurso en que, en el fallo no existe un nexo causal entre la premisa mayor y la premisa menor, lo cual evidencia un reconocimiento implícito sobre la existencia de las premisas; sin embargo, luego concluye que no existe premisa mayor y, por lo tanto, no existe motivación, lo cual resulta contradictorio con su propia argumentación.

4.4.4. Cita un extracto de la sentencia recurrida (7.3.2) y señala que el análisis efectuado por el Tribunal A quo expone detalladamente los hechos, los confronta con la prueba documental aportada (suficiencia fáctica), analiza el presupuesto contenido en el art. 103 de la LRTI (suficiencia normativa) y subsume los hechos a la norma, para reconocer a favor del actor, el derecho al crédito tributario para el mes de febrero de 2016. Todo ello evidencia que el fallo se encuentra motivado y que la real motivación del supuesto yerro es la inconformidad con el resultado de la sentencia, sin perjuicio de su falta de técnica casacional.

Con los razonamientos expuestos, solicita se rechace el recurso de casación propuesto por el SRI.

5.- Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en los siguientes vicios previstos en el art. 268 del COGEP propuestos por las partes procesales: De la **parte actora** por el **caso tercero,** el vicio de *infra petita* por omitir resolver todos los puntos de controversia, en este caso la alegada falta

de motivación del acto administrativo; impugnado infringiendo el art. 76 numeral 7 literal a, b, c, y h de la CRE; y de la **parte demandada** por el **caso segundo,** la falta de motivación infringiendo el art. 76 numeral 7, literal l) de la CRE.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en los casos 2, 3 y 5 del art. 268 del COGEP que disponen:

> [a] ***Art. 268.- Casos.*** *El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) **2.** Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. **3**. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia.º*

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

6.1.2. El **caso 3** recoge los vicios que atentan al principio de congruencia del fallo, es decir a la concordancia que debe existir entre la demandada, la contestación dada a ella y la decisión adoptada por el órgano jurisdiccional. Los vicios en la congruencia de la sentencia son de naturaleza *in procedendo* y se configuran: a) cuando se ha otorgado más de lo pedido (*plus o ultra petita*); b) cuando se ha otorgado algo distinto a lo pedido (*extra petita*); y, c) cuando se ha omitido resolver sobre algo pedido (*citra petita*).

6.2. Normas jurídicas que se estiman infringidas.- Los recurrentes manifiestan que se han violentado las siguientes normas:

Constitución de la República del Ecuador

> ª Art. 76.- *En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (¼) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento. b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa. c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones. (¼) h) Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra. (¼) l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionadosº*.

6.2.1. En vista que los sujetos procesales han interpuesto recursos de casación, por el efecto jurídico que se ocasiona de verificarse el yerro denunciado, se pasa a analizar primeramente el propuesto por el SRI y a continuación el del señor Diego Fernando Olmedo Toledo.

6.3. RECURSO DE CASACIÓN PRESENTADO POR EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.

6.3.1 Análisis del caso 2.- El SRI, denuncia que, en la sentencia al resolver la glosa ª Compras que no cumplieron el requisito de bancarizaciónº, respecto del proveedor SILVA & SILVA, incurre en el vicio de falta de motivación, puesto que la decisión adoptada incumple con el criterio rector contenido en la sentencia No. 1158-17-EP/21, al no contener la conclusión emitida suficiencia normativa, para verificar la infracción en la sentencia, se considera lo siguiente:

6.3.2. En la sentencia los jueces de instancia previo a verificar las transacciones con el proveedor SILVA & SILVA, transcriben las alegaciones y pretensiones de las partes, se remiten al objeto de la Litis y, en el acápite sexto denominado ª Motivaciónº, establecen que se debe observar los principios de congruencia, con cuyos antecedentes entran a verificar la referida glosa, estableciendo generalidades sobre el control de legalidad (art. 300 y 313 del COGEP), la motivación de los actos (81 del CT y 76.7.l de la CRE) y el ejercicio de la facultad determinadora de la AT (68, 87, 89 y 90 del CT) sobre la cual, en el caso concreto, dicha facultad se ha ejercido respecto del *ª acta de*

determinación complementaria No. DZ9-RECADCC21-00000013-M y la liquidación de pago No. 17201906502342329, estableció valores a pagar por concepto del impuesto al valor agregado IVA de los meses de febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre, y diciembre del año 2016, los cuales fueron ratificados por la resolución que nos ocupa.º .

6.3.3. En el acápite séptimo se refiere al impuesto objeto de la Liquidación de pago que ha sido ratificada en la resolución impugnada, recopilando doctrina sobre el IVA y el crédito tributario, continúa refiriéndose al hecho generador para lo cual invoca el art. 18 del modelo de Código Tributario para Latinoamérica y el art. 15 del CT, que establecen el concepto de obligación tributaria y finalmente invoca el art. 16 del CT y los arts. 61 y 63.1.b de la LRTI, que establecen los supuestos normativos por los que se verifica el hecho generador de IVA.

6.3.4. En ese orden de ideas, en el acápite 7.3. con relación a las compras que no cumplieron con el requisito de bancarización, que es el fundamento de la glosa impugnada, transcriben un fragmento de la resolución impugnada sobre el proveedor SILVA & SILVA, específicamente los numerales 4.6.15 y 4.6.26; a continuación en el acápite 7.3.2., considera para su pronunciamiento que: *ª la administración tributaria ha motivado su decisión en el hecho que el contribuyente no adjuntó ningún documento que faculte al señor Henry Silva a recibir el pago en lugar del proveedor, a su vez basa, en la disposición del artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno y sobre todo, en el fallo de triple reiteración emitido por la Corte Nacional de Justicia mediante Resolución No. 07-2016 de 26 de octubre de 2016, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 894 del 01 de diciembre de 2016, y no consideró el valor de USD. 19.000,00 cuyo IVA le corresponde la cantidad de USD. 2.800,00 como crédito tributario de Impuesto al Valor Agregado para el mes de febrero de 2016, debido a que el contribuyente no ha demostrado que el pago se lo haya realizado a través del sistema financiero nacional.º* y que, el fallo sobre el que también basó su decisión *ª no se subsumen con la materia de la controversia, al referirse a las condiciones de deducibilidad de un gastos para el cálculo de impuesto a renta, cuando lo objetado por la autoridad tributaria en este caso, es referente al Impuesto al Valor Agregado, IVA, en tal sentido esta glosa no cumple con las presupuestos legales de motivación. Además, con fundamento en la disposición del artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no consideró el valor de USD. 19.000,00 cuyo IVA es USD. 2.280,00 como crédito tributario para el mes de febrero del 2016, por cuanto el contribuyente no ha demostrado que el pago ha realizado a través del sistema financiero.º*

6.3.5. Continúa el Tribunal de instancia señalando que, en el cuadro No. 9 de la resolución impugnada, el SRI ha identificado *ª el comprobante de retención No. 001-0001-000012077 de*

11/02/2016, por el valor de USD. 380,00; la factura terminada en 266 por los siguientes valores: USD. 19.000,00 IVA USD 2.280,00 total USD 21.280,00, además los cheques Nos. 0018659, 0018669, 0018676, 0018677, 0018691, los estados de cuenta y los MICROFILM, siendo su principal reparo que el actor no ha acreditado el uso de las Instituciones del sistema financiero para efectuar el pago.º

6.3.6. En cuanto a la alegación de la parte actora que asegura que esta glosa es inmotivada y que ha justificado la bancarización de la transacción realizada, los jueces de instancia se remiten a los documentos de soporte: *ª factura No. 000000266 de 11 de febrero del 2016, a nombre del cliente Ing. Diego Olmedo por concepto de montaje del puente en Zamora, valor total USD 19.000,00 IVA 12% USD. 2.280,00, Total USD. 21.280, emitida por ESTRUCTURAS SILVA & SILVA; a fojas 234, consta el comprobante de retención No. 000012077, referencia comprobante de venta No. 001-001-000000266. A fojas 246 el escrito ingresado por el representante legal de ESTRUCTURAS SILVA & SILVA, en respuesta al oficio emitido por este tribunal dentro de la etapa de prueba No. 17510-2022-00531-OFICIO 00582.2022 de 28 de octubre del 2022, que en la parte pertinente dice: ª Segundo.- Con relación a su requerimiento de exhibir la factura emitida por la sociedad de hecho ª ESTRUCTURAS SILVA & SILVAº (RUC 1792446112001) número: 001-001-000000266 de 11 de febrero del 2016, así como los registros contables del ciclo del comprobante (contabilización y cobro) en calidad de proveedor y en especial que fueron canceladas mediante cheques emitidos a nombre del Henry Silva persona designada por la compañía, como responsable de obras y servicios prestados¼º .*

6.3.7. Con estos elementos de convicción, forma su criterio y emite su razonamiento en el sentido de que: *ª el accionante cuenta con la documentación soporte del gasto registrado por la factura en cuestión; y, certifica que los pagos efectuados, corresponden al servicio recibido, de esta forma se verifica un consolidado de pagos, en los que se ha utilizado el sistema financiero. Así como también este tribunal puede colegir fácilmente que el señor Henry Silva fue la persona designada por la compañía como responsable de obras y servicios, y a nombre de quien se le emitió los cheques, materia de la transacción.º*

6.3.8. Así las cosas, bajo esa certeza fáctica, concluye que *ª la negativa de reconocer las transferencias bancarias y cheques girados por el actor, no tiene como fundamento la falta de bancarización, sino la observación que hace el SRI, a que dichos pagos no han sido efectuados de forma directa al proveedor (porque hay cheques girados a terceros), observación que de forma*

alguna, contempla la norma del artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues lo que este artículo prevé es que en operaciones superiores a USD 5,000.00 se utilice el sistema financiero, situación que se encuentra corroborada, cheques, facturas, microfilm que constan en el mismo acto impugnado, y han sido entregados por la empresa ESTRUCTURAS SILVA & SILVA, como respaldos de la transacción,ª disponiendo que el valor de USD 2.280,00, deberá ser reconocido como crédito tributario para el mes de febrero del 2016 por parte del SRI, el cual deberá proceder a liquidar.

6.3.9. De las transcripciones efectuadas, esta Sala Especializada advierte que, para resolver el cuestionamiento sobre la transacción efectuada con el proveedor SILVA & SILVA, por el que se desconoce el crédito tributario por concepto de IVA generado por el gasto registrado en el comprobante de venta No. 266, emitido por la referida compañía, porque la cancelación de la factura se efectúa al señor Henry Silva; siendo el objeto de análisis verificar dicho cuestionamiento, los jueces en su facultad jurisdiccional han construido su elemento con base en los elementos probatorios y lo manifestado en el propio acto administrativo, a fin de verificar si se cumple la condición prevista en el art. 103 LRTI, con lo cual en su opinión, no siendo cuestionada la bancarización sino el haber sido efectuado a un tercero según el propio acto impugnado, con lo cual se desvanece la observación sobre la bancarización de operaciones superiores a USD 5.000 (art. 103 LRTI) lo que provoca que pueda considerarse que el valor de USD 2.280, se debe reconocer como crédito tributario por el mes de febrero del 2016.

6.3.10. Es de anotar que la Corte Constitucional, ha señalado que existe una argumentación jurídica suficiente, si la estructura mínimamente está integrada por: (i) Una fundamentación normativa suficiente; y, (ii) Una fundamentación fáctica suficiente (Sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre del 2021), lo que quiere decir: *ª **61.1.** Que la fundamentación normativa debe contener la enunciación y justificación suficiente de las normas y principios jurídicos en que se funda la decisión, así como la justificación suficiente de su aplicación a los hechos del caso. Como ha sostenido la Corte IDH, la referida fundamentación jurídica no puede consistir en ª la mera enumeración de las normas que podrían resultar aplicables a los hechos o conductasº [¼] sino que debe entrañar un razonamiento relativo a la interpretación y aplicación del Derecho en las que se funda la resolución del caso. **61.2.** Que la fundamentación fáctica debe contener una justificación suficiente de los hechos dados por probados en el caso [¼]º .*

6.3.11. En ese sentido, entendiendo que la motivación, debe contener una estructura mínimamente completa, y que el SRI ha cuestionado únicamente la suficiencia normativa, los jueces en la sentencia, al señalar que los hechos (premisa fáctica), permiten corroborar la utilización del sistema financiero

conforme lo prevé el art. 103 LRTI (premisa normativa), han efectuado un ejercicio jurisdiccional completo, pues ha explicado la pertinencia de la norma de una manera lógica, sin que este esta Sala de Casación pueda cuestionar por la causal invocada si es correcta o no, ya que conforme el criterio rector, la suficiencia normativa, encuentra su límite en otorgar una explicación manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los deseos (Caso No. 1212-11-EP), desvirtuando cualquier deficiencia en la motivación. Es importante dejar sentado la contradicción evidente del SRI en su interposición, pues en el caso, impugna lo que le resulta desfavorable por carecer de motivación, mientras que, la parte de la sentencia que le favorece, si está bien motivada.

6.3.12. Por las razones expuestas y teniendo claro que la sentencia recurrida contiene la debida motivación, esto es suficiencia fáctica y normativa, (sentencia No. 1158-17-EP/21) con lo cual se ha establecido un estándar de suficiencia en la argumentación jurídica para que la motivación sea suficiente (sentencia No. 188-15-EP/20), ello no significa que la Sala de Casación se encuentre de acuerdo con la conclusión esgrimida. Por lo expuesto, se rechaza el caso 2 del art. 268 del COGEP invocado por la administración tributaria.

6.4. RECURSO DE CASACIÓN PRESENTADO POR EL PROCURADOR JUDICIAL DE DIEGO FERNANDO OLMEDO TOLEDO. **6.4.1. Análisis del caso 3.-** El actor cuestiona que la sentencia incurre en la infracción de omitir pronunciarse sobre todos los puntos de la Litis (infra petita), pues afirma que su pretensión era que se verifique la motivación de todo el acto impugnado y no como considera el Tribunal de instancia al circunscribir el examen a la glosa ª compras que no cumplieron el requisito de bancarizaciónº.

6.4.2. Para el análisis del yerro citra petita, se debe tener en cuenta la pretensión del actor, las excepciones presentadas y lo resuelto por el juzgador, y si como resultado de este ejercicio se ha dejado de resolver algún punto controvertido de la Litis, conforme lo denuncia el actor, en ese sentido de la sentencia tenemos:

A) El acto impugnado es la Resolución No. 117012021RREC400169 emitido por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas que acepta parcialmente el reclamo de impugnación a la Liquidación de Pago No. 17201906502342329 por diferencias en las declaraciones de Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los meses de febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del ejercicio fiscal del 2016 y que a su vez contiene el Acta de Determinación Complementaria No. DZ9- RECADCC21-00000013-M, por IVA respecto de los mismos meses del

ejercicio fiscal 2016.

B) La pretensión se circunscribe a que *ª se declare nulo el acto impugnado al carecer de motivación conforme lo establece el art. 76 numeral 7 literal I de la Constitución de la República del Ecuador; y subsidiariamente se dejen sin efecto las glosas impugnadas toda vez que se demuestra el uso del sistema financiero. En caso de que su petición prospere, solicitará que el Tribunal ordene al SRI la reliquidación del crédito tributario y del IVA.º*

C) El SRI en la contestación a la demanda, presenta reparos a las afirmaciones efectuadas por el actor en su acción, constando a fs. 278, las referentes a la falta de motivación del acto impugnado, sin que oponga alguna de las excepciones previas contenidas en el art. 153 del COGEP.

D) Así las cosas en audiencia preliminar se fija el objeto de la controversia, el cual abarca la totalidad de la pretensión del actor, pues se concreta en *ª Determinar la validez y legalidad de la Resolución No. 117012021RREC400169, emitida por el director zonal 9 del servicio de rentas internas, mediante la cual aceptó parcialmente el reclamo de impugnación a la Liquidación de pago No. 17201906502342329 por diferencias en la declaración del impuesto al valor agregado (IVA) de los meses de febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del ejercicio fiscal 2016, que contiene el acto definitiva de determinación.º*

E) Previo a entrar a examinar la Litis, en el numeral 6.2 del fallo, se refiere a la congruencia, entendiendo que conforme el art. 173 de la CRE se garantiza el derecho de impugnación de los actos emanados por la autoridad pública que genere afectación a sus intereses; y que el art. 82 del CT, los mismos gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, por lo que, el no ejercitar el referido derecho ocasiona su firmeza, razonamiento con el cual, delimita que su *ª pronunciamiento se ceñirá exclusivamente a aquello que ha sido impugnado, observando los principios de congruencia, (¼) precautelando así el derecho a la defensa de las partes en litigio, el cual debe ser resguardado, sin limitaciones, en el desarrollo de todas sus etapas, garantizando su oportunidad de ser oídas, en sus motivos y argumentos, de controvertir, contradecir y objetar las pruebas en contra y de solicitar la práctica de las que se considere favorables. En consecuencia, en el presente caso según el acto de proposición el actor ha impugnado expresamente la glosa por COMPRAS QUE NO CUMPLIERON EL REQUISITO DE BANCARIZACIÓN (Pág. 39 de 90), con dos rubros: proveedor Silva & Silva y, proveedor Ortiz Suárez Julio, por lo que, al tenor de lo previsto en el artículo 311 del Código Orgánico General de Procesos, las glosas no impugnadas, conservan su presunción de su validez.º*

F) Sobre los proveedores, la sentencia concluye aceptando los cargos presentados por la parte actora conforme se vislumbra de los acápites 7.3.2 y 7.3.3. de la sentencia y finalmente en el acápite 7.4 denominado *ª Sobre las glosas no impugnadasº* establece que: *ª Toda vez que el actor, efectuó una impugnación parcial de la resolución No. 117012021RREC400169, que atiende el reclamo administrativo de impugnación a la liquidación de pago por diferencias en las declaraciones de impuesto al valor agregado de los meses de febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del ejercicio fiscal 2016 y contiene el acta de determinación complementaria de dicho impuesto, es necesario por tanto, dejar constancia de que las glosas que no han sido impugnadas expresamente, han adquirido firmeza y en tal sentido, sin que el tribunal pueda considerarlas, se entienden aceptadas por la actora y por tanto deben formar parte de la liquidación del impuesto al valor agregado del año 2016 que el SRI debe efectuar, teniendo en cuenta lo resuelto de forma precedente.º*

G) Con lo cual, en la parte resolutiva, dispone que: *ª aceptamos la demanda presentada por el Dr. Fabricio Miguel Batallas Mariño, procurador judicial del señor Diego Fernando Olmedo Toledo. En consecuencia, la Administración Tributaria deberá efectuar una liquidación en la que consten las decisiones tomadas en este fallo a efectos de establecer el monto del impuesto al Valor Agregado del ejercicio fiscal 2016 que corresponde al crédito tributario, generado por el accionante. (¼)º*

6.4.3. Ahora bien, el asunto litigioso se concretó en determinar la validez y legalidad del acto impugnado, sin embargo, los jueces refieren que ejerciendo una correcta tutela contencioso tributaria y teniendo en cuenta que el acto impugnado ha sido dejado sin efecto en cuanto a la glosa levantada por el SRI y única controvertida expresamente, por tanto favorable al actor, justamente por las razones que son motivo de la impugnación de la glosa concluye en admitir como crédito tributario el IVA por febrero de 2016, por tanto, su demanda ha sido aceptada parcialmente; consecuentemente, considera que, aquellas que no han sido impugnadas, se entienden como aceptadas y por tanto han adquirido firmeza (acápite 7.4 de la sentencia), pronunciamiento que resuelve el punto **subsidiario** de la Litis, esto es los cuestionamientos por ª el uso del sistema financieroº, que desencadena en la reliquidación del crédito tributario del IVA lo cual permite advertir a esta Sala de Casación la existencia de incongruencia externa, esto es, entre lo pedido y resuelto, pues en ninguna parte de la sentencia existe un pronunciamiento expreso respecto del punto que ahora es motivo de casación, esto es, la ª falta de motivaciónº del acto administrativo impugnado que, fue alegada con base en el art. 76.7.l) de la CRE y la sentencia de la Corte Constitucional No. 1158-17-EP/2, puesto que el Tribunal de instancia no se ha pronunciado sobre los tres puntos esenciales por él alegados en su demanda, esto es, sobre la insuficiencia (numeral 27 en concordancia con el 28), incoherencia (numeral 29) e inexistencia

(numeral 60).

6.4.4. Acápites que en su contenido si bien inicialmente se refieren al acto impugnado como si se pretendiera del análisis total del acto administrativo, sus reproches se encuentran relacionados a la glosa impugnada, ya sea: **i)** de una forma general en relación al sustento normativo *"reproducir párrafos del mismo acto, sin establecer de qué se tratan las normas reproducidas ni mucho menos relacionarlas a los hechos concretos de las glosas antes mencionadas"* (en lo referente a la insuficiencia), **ii)** o al argumento jurídico en cuanto a la parte relacionada con la utilización o no del sistema financiero (art. 103 LRTI) pero que al mismo tiempo enumera y detalla los cheques y microfilms que demuestran el uso del sistema financiero (incoherencia) y, **iii)** sobre el desconocimiento del crédito tributario de IVA, pues afirma que la norma no permite el desconocimiento del crédito tributario de IVA en valores inferiores a USD 5.000,00 no sujetos a bancarización (inexistencia). Fundamentos contenidos en el acto administrativo que a criterio del hoy actor, lo convierten en nulo de conformidad con el art. 76.7.l) de la CRE; no obstante, no cabe duda que la deficiencia en la motivación, se ubica expresamente sobre la glosa "Compras que no cumplieron el requisito de bancarización", la decisión judicial resuelve únicamente la pretensión "subsidiaria" ya que acepta la existencia del crédito tributario por IVA y dispone se reliquide considerando dicho valor (proveedores observados). Es claro entonces que, sobre la nulidad del acto impugnado por carecer de motivación no hubo pronunciamiento expreso, por los motivos que intenta justificar la sentencia, y esa aparente falta de pronunciamiento sobre el tema principal, acarrea que se case la sentencia.

6.4.5. Ello nos obliga a emitir sentencia de mérito, pues esta aparente omisión, tiene la consecuencia de configurar el vicio de "citra petita" denunciado y previsto en el numeral 3 del art. 268 del COGEP, por tanto se casa la sentencia en este específico punto y la Sala se pronunciará sobre esta pretensión constante en la demanda, de conformidad con el art. 273 del COGEP y la Resolución No. 07-2017 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia:

6.5. SENTENCIA DE MÉRITO.- En lo sustancial, conforme los fundamentos de la demanda y la pretensión del actor, la falta de motivación, ha sido propuesta con sustento en la sentencia constitucional No. 1158-17-EP/21 respecto de la insuficiencia (numeral 28), incoherencia (numeral 29) e inexistencia (numeral 60), conforme queda detallado en el punto 6.6.4, para cuyo análisis, esta Sala Especializada, efectúa las siguientes consideraciones:

6.5.2. Así mismo, la sentencia No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, reconoce la existencia de premisas implícitas, pues a partir del párrafo 20 y 21, señala que, *"los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación;*

lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban estar explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto. 21. Cabe aclarar, eso sí, que la existencia de las mencionadas premisas implícitas no exonera del cumplimiento de los elementos mínimos para que una motivación sea suficiente; una cosa es ser consciente de que los textos en ocasiones tienen significados sobreentendidos y otra, adjudicar a un texto un contenido extraño a él.º Más contundente incluso cuando afirma: *ª 24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptadaº (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021).*

6.5.3. Con atención a las directrices constitucionales y ante la realidad procesal, siendo la garantía de la motivación uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, y que además se encuentra recogido legalmente en los arts. 81 del CT y así se encuentra ratificado en el art. 133 del mismo cuerpo normativo, en la resolución que se emita, en este caso, resolución de reclamo administrativo que contiene un acto de determinación complementaria (art. 131 CT), debe contener la justificación de las razones jurídicas que sirvieron de base para la resolución, mismas que deben ser coherentes con los antecedentes del caso que se juzga; y considerando que el mismo goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad (art. 82 CT), su carencia no se puede presuponer, por lo que correspondía al actor sustentar de manera precisa el yerro de la falta de motivación y no solo hacer una alegación genérica manifestando su inconformidad con la decisión asumida por la administración.

6.5.4. Lo antes afirmado resulta importante, pues, se observa que el sustento de las pretensiones en la demanda, si bien de manera genérica señalan falta de motivación del acto impugnado en algún apartado de ella (párr. 27), de manera constante, se precisa que la falta de motivación tiene relación exclusiva con la única glosa impugnada (párrs. 28, 29, 48 y 59 de la demanda), evidenciándose que en efecto la falta de motivación alegada afecta únicamente a dicha glosa, a pesar de que en el apartado denominado ªPretensión¼ ¼ º señala dos pretensiones, se verifica que estas pretensiones si bien constan en la demanda formalmente, en el fondo lo único que alega y sustenta es la falta de motivación de la glosa referida y no como lo asegura la defensa técnica del actor recurrente, por lo que se corrobora que su única pretensión en lo que refiere al cargo de deficiencia motivacional, se encontraba realmente dirigida a que se resuelva sobre sus alegaciones sobre la glosa de bancarización expresamente impugnada.

Puntualmente, en el presente caso, el actor solo se limitó a señalar los tipos de deficiencia motivacional, expresando sobre la alegada insuficiencia afirmaciones genéricas del por qué a su decir, se incumple con el criterio rector de estructura mínimamente completa en la glosa ª Compras que no cumplieron el requisito de bancarizaciónº sin que como la misma sentencia constitucional señala *ª formule con aceptable claridad y precisión las razones por las que se habría vulnerado la garantía de la motivaciónº* (párr. 100 de la sentencia 1158-17-EP/21), y en cuanto a las alegaciones de incoherencia e inexistencia es evidente que pretende la corrección del razonamiento jurídico, lo cual es motivo de análisis de la alegación subsidiaria y que no puede ser abordada dentro del examen al estándar de suficiencia.

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. CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 14 de abril de 2023, en el proceso No.17510-2021-00531, en lo referente al recurso de casación de la parte actora, admitiendo el ª citra petitaº propuesto por el actor, de ello se rechaza la primera pretensión contenida en la demanda por no haberse acreditado la falta de motivación del acto impugnado, conforme los argumentos del análisis integral efectuado en este fallo.

7.3. NO CASAR la sentencia por el recurso formulado por el SRI.

7.4. Sin costas.

7.5. Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen para que proceda conforme a Derecho, para lo cual considerará entre otros, lo previsto en el art. 275 del COGEP

7.6. 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

Se casa la sentencia dictada por el Tribunal de instancia, respecto al recurso de casación presentado por la parte actora, pues efectivamente se evidencia que el Tribunal de instancia no resolvió un punto de controversia, pero ello no incide en la decisión de la causa (caso 3). No casar el recurso planteado por el SRI por falta de motivación de la sentencia (caso 2),

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)



FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2021-00622 RESOLUCION 322-2025

260247642-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, lunes 5 de mayo del 2025, las 12h54. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), en reemplazo del doctor José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, el proceso No. 09501-2021-00622.

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor Jorge Yamil Adum Chedrahui, director general y representante legal de la compañía CORPORACIÓN SICORPMATTRESS S.A., presenta acción de impugnación en contra de la Resolución No. 109012021RDEV470464, notificada el 7 de octubre de 2021, que expide la economista Gabriela Orellana Rosero, Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI) en la que se niega el reclamo de pago indebido No. 10901202180194 por retenciones en la fuente del impuesto a la renta, la devolución del Impuesto de Salida de Divisas (ISD), por tanto, el reintegro de USD $ 49.288,69 correspondientes al ejercicio fiscal 2019 (fs. 716 a 725).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como puntos de la controversia: *"(1) Verificar si el acto administrativo impugnado cumplió con el principio de motivación. (2) Determinar si el contribuyente tiene derecho a la devolución del pago indebido que reclama por concepto de retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta*

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

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

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

e Impuesto a la Salida de Divisas del ejercicio económico 2019.º

1.3. Mediante sentencia dictada el 20 de noviembre de 2022, las 08h56, el referido Tribunal de instancia resuelve declarar parcialmente con lugar la demanda que presenta el señor Jorge Yamil Adum Chedrahui, representante legal de la compañía CORPORACIÓN SICORPMATTRESS S.A. en contra de la señora Directora Zonal 8 del SRI y, en consecuencia, se deja sin efecto la Resolución No. 109012021RDEV470464 y se dispone a la administración tributaria la devolución de la cantidad de USD $ 47.214,30 más los intereses de ley, conforme con los términos de la sentencia, sin que proceda el pago de indemnizaciones y costas (fs. 781 a 785).

1.4. La abogada Melany Ileana Muñoz Choez, procuradora fiscal debidamente legitimada por la autoridad demandada, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 793 a 795) en contra de la sentencia del 20 de septiembre de 2022; recurso que, mediante providencia de 9 de diciembre de 2022, las 14h26 (fs. 796), se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 19 de diciembre de 2023, las 08h31, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la parte demandada, por el **caso quinto** del artículo 268 del COGEP, por el vicio de ***errónea interpretación*** del artículo 22 del Código Tributario (en adelante CT).

2. Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa de 17 de abril del 2024, las 10h59, se radica la

competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

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

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

2.5. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, llevada a cabo el día **jueves**

1 de mayo 2025, las 14h45; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La administración tributaria en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia recurrida se incurre en el *caso quinto* del art. 268 del COGEP por el vicio de *errónea interpretación* del art. 22 del CT, por cuanto el Tribunal de instancia llega a la convicción de que la parte actora mantenía un crédito tributario por impuesto a la renta e impuesto a la salida de divisas sujeto a devolución por las sumas de USD $ 46.691,86 y $ 522,44, respectivamente, es decir, de USD $47.214,30, más los respectivos intereses; no obstante, los juzgadores no reparan que dicha norma establece que los intereses a cargo del sujeto pasivo únicamente se reconocen dentro de los procesos de pago indebido o pago en exceso.

4.1.1. Señala que, el Tribunal de instancia reconoce que existen dos derechos simultáneos paralelos del contribuyente: a) devolución de crédito tributario por retenciones de IR (USD $ 46.691,86); y, b) devolución de crédito tributario de ISD. Con respecto al primer escenario es claro que se encuentran frente a uno de los dos presupuestos establecidos en la norma para que se configure la devolución de intereses en favor del contribuyente, lo que no es controvertido por la administración tributaria. No obstante, en el segundo escenario del crédito tributario de ISD (USD $ 522,44) no se configura el presupuesto que establece la ley para que se le reconozca intereses al contribuyente por cuanto resulta un pago de lo debido.

4.1.2. Así, al consolidar ambos escenarios en la devolución de un solo rubro (USD $ 47.214,30) y disponer el reintegro de los intereses calculados, el Tribunal incurre en una *interpretación errónea* del art. 22 del CT, pues extiende su alcance a un presupuesto que no se encuentra establecido en ella, que es la devolución de intereses en las solicitudes de devolución de lo debidamente pagado, como en el presente caso, corresponde a la devolución de crédito tributario de ISD cuando lo lógico era acudir a la interpretación literal de la prenombrada norma de acuerdo al art. 18.5 del Código Civil. En este sentido, la interpretación literal del prenombrado artículo conlleva a la conclusión inequívoca de que el reconocimiento de intereses para el contribuyente solamente procede dentro de procesos de pago en exceso o indebido, situaciones que no se correlacionan con la devolución de ISD,

pues esta corresponde a un pago debido, lo que se aclara en el Juicio No. 09501-2020-00114.

4.1.3. Añade que, si el Tribunal hubiere interpretado la norma en su sentido literal, no hubiera llegado a la conclusión de que el rubro correspondiente al crédito tributario de ISD debía ser reintegrado con intereses a la actora, sino que, hubiera hecho una distinción en la sentencia y hubiera establecido la procedencia de intereses sólo sobre el rubro a devolver por crédito tributario de IR pero no sobre la devolución del crédito tributario de ISD. Por ello, solicita que se case la sentencia y se dicte la que corresponde en Derecho.

4.2. Contestación al recurso admitido. El señor Jorge Yamil Adum Chedrahui, director general y representante legal de la compañía Corporación SICORPMATTRESS S.A., dentro del término que se concede en el auto de calificación, contesta el recurso propuesto por la parte demandada (fs. 5 a 7.) y con respecto a la *errónea interpretación* del art. 22 del CT resalta que la administración tributaria reconoce que no existe controversia sobre la generación de intereses en el rubro por concepto de IR por USD $ 46.691,86, sino que, únicamente plantea sus reparos en contra del ISD por el monto de USD $ 522,44, ya que considera que no se configura el presupuesto que establece la ley para que su reconocimiento por cuanto resulta de un pago de lo debido.

4.2.1. Indica que, si la parte casacionista hubiere interpretado la norma en su sentido literal hubiera concluido que el rubro correspondiente al crédito tributario de ISD debía reintegrarse con intereses a favor de la actora, conforme con lo que señala el Tribunal de instancia quien, a través de la interpretación integral llega a la certeza de la existencia de pago de intereses que le corresponden a su favor. No obstante, en el evento no consentido de que se acoja tal argumento, es de vital importancia que, al momento de casar el fallo solo se module o corrija la sentencia en la parte que versa sobre los intereses otorgados a los rubros correspondientes al ISD. Solicita que se deseche el recurso de casación del SRI.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el ***caso quinto*** del art. 268 del COGEP, por el vicio de *errónea interpretación* del artículo 22 del Código Tributario.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. Caso del recurso de casación

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

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

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

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

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

Ley Ltda., 2008, pp. 359-361*)*.

6.3. Norma jurídica que se estima infringida. La parte recurrente manifiesta que se violenta la siguiente norma jurídica:

Código Tributario

*ª **Art. 22.- Intereses a cargo del sujeto activo.-** Los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, generarán el interés equivalente a la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador; señalando en el artículo anterior desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo por pago indebido.º*

6.4. CASO SUB JUDICE A RESOLVER

6.4.1. A continuación, se procede a realizar el análisis del recurso propuesto por la parte accionante al amparo del art. 268 del COGEP, por el vicio de *errónea interpretación* del art. 22 del Código Tributario, por considerar se extiende el alcance de dicha norma a la devolución de crédito tributario por concepto ISD (USD $ 522,44), por cuanto no se configura el presupuesto que establece la ley para que se le reconozcan intereses al contribuyente ya que resulta de un pago de lo debido.

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

6.4.3. Según la línea jurisprudencial de esta Sala el recurso de casación debe revestir la proposición jurídica completa, para lo cual se debe señalar con precisión cada una de las

normas de derecho que estima violadas, sea por aplicación indebida, falta de aplicación o errada interpretación; por tanto, es necesario señalar cómo debió ser la aplicación o cuál la correcta interpretación de la norma de derecho sustancial o cuál es la norma que se ha aplicado indebidamente y cuál debió ser el aplicable al caso; y por fin, demostrar adecuadamente la incidencia o trascendencia del vicio en la sentencia de instancia. No es materia de casación cualquier error de derecho, sino únicamente aquellos que, por su trascendencia, tengan influencia decisiva en el fallo.

6.4.4. Una vez definido el objeto de la controversia y teniendo en cuenta que el caso invocado parte de la aceptación de los hechos probados y aquellos no controvertidos que no pueden ser revalorizados, se identifican como tales, los siguientes: **(a)** La declaración sustitutiva correspondiente al año 2019 se presenta dentro del año previsto en la norma y conlleva la corrección de errores ínfimos en la declaración original, cuya solución implicó diferencias a favor del contribuyente. **(b)** La administración tributaria niega la solicitud de devolución por concepto de retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta (IR) y por crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) del año 2019 por falta de pruebas, porque la documentación de soporte se presenta de forma extemporánea y no se considera en el análisis del trámite. **(c)** El contribuyente reconoce que presenta la documentación sustentatoria en fase administrativa, de manera extemporánea; no obstante, en sede judicial, el Tribunal de instancia analiza y acoge la documentación con los respectivos soportes contables que presenta el accionante y que es materia del informe pericial del ingeniero Javier Silva Santiana, pues el derecho de probanza no se agota en la vía administrativa. **(d)** Del informe pericial se verifica que: **(1)** La compañía realiza el reconocimiento en sus registros contables como crédito tributario por concepto de retenciones en la fuente del IR y del ISD, que no fueron compensados con el IR, lo que deriva en saldos a favor de la compañía. **(2)** Los valores que se reflejan en el estado de situación inicial y estado de resultados son concordantes con los valores que se consignan en la declaración de IR del año 2019. **(3)** Las retenciones en la fuente del IR cuentan con los respectivos comprobantes de retención y se encuentran debidamente registradas en la cuenta contable 11050200001 y confirman un crédito verificado y aceptado por USD $ 46.691,86. **(4)** Las retenciones en la fuente del ISD que se asocian al crédito tributario por ISD constan con su respectiva declaración aduanera. **(5)** La información en el listado de importaciones cuenta con toda la información que detalla

en el texto del peritaje. **(6)** Las partidas arancelarias están sujetas a crédito tributario, según el listado del Comité de Política Tributaria y confirman un crédito verificado y aceptado por un valor de USD $ 522,44. **(7)** Como conclusión final, el perito señala que existe un saldo a favor que debe reconocerse que asciende a USD $ 47.214,30.

6.4.5. Con estos hechos que aparecen como probados o no controvertidos en la sentencia, el Tribunal de instancia en el numeral 7.5. relativo al segundo punto del objeto de la controversia, sobre el derecho del contribuyente a la ª *devolución del pago indebido que reclama por concepto de IR e ISD dentro del ejercicio económico 2019º* , en el acápite 7.5.6 señala que, en el presente caso, la parte accionante se encontraba dentro del término que establece el art. 305 del CT para presentar su solicitud de pago indebido y solicitar el saldo del crédito tributario de ISD en los términos que establece el 2do. artículo innumerado, a continuación del art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en concordancia con el 1er. artículo innumerado numeral 3 a continuación del art. 21 del Reglamento para la Aplicación del ISD, debido a que los rubros que se consideran como crédito tributario por la compañía corresponden al ISD pagado en las importaciones de bienes cuyas partidas arancelarias se encuentran en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria.

6.4.6. Asimismo, se estableció que la administración tributaria no actuó pruebas sobre crédito tributario generado por las retenciones en la fuente del IR ni los valores correspondientes a los pagos por ISD y, mucho menos, si estos últimos valores correspondían o no a las partidas arancelarias sujetas a crédito tributario. Los valores de estos rubros se sustentan en el informe pericial en donde se realiza una explicación técnica del origen del crédito y se manifiesta que se verificó la existencia de los soportes respectivos de las retenciones, sus registros contables, la documentación de las importaciones y la identificación de las partidas arancelarias, lo que se acoge por el Tribunal, sin que la administración tributaria presente pruebas que desvirtúe la información contable que analiza el perito. Por último, en el numeral 7.5.7. se acota que, el artículo 22 del CT vigente al período en controversia, establece la generación de intereses en los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, por lo que, la administración tributaria debe realizar la devolución con intereses calculados desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución. Por ello, se acepta

parcialmente la demanda, se deja sin efecto la Resolución No. 109012021RDEV470464 y se dispone la devolución de la cantidad de USD $ 47.214,30 más los intereses de ley.

6.4.7. Al respecto, se puntualiza que el recurso de casación se contrae a reprochar por errónea interpretación el reconocimiento de pago de intereses al contribuyente previsto en el art. 22 del CT en el crédito tributario que mantenía la parte actora por ISD por la cantidad de USD $ 522,44, por considerar que el pago es debido. Hay que señalar que dicha norma, de forma expresa, dispone el pago de intereses a cargo del sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, situación distinta a que se solicite la devolución exclusivamente del ISD, en cuyo caso no sería procedente hacerlo con intereses por tratarse de un pago debido, conforme lo señala esta Sala Especializada en los juicios Nos. 09501-2020-00114, de 15 de julio de 2022, 09501-2020-00152, de 20 de marzo de 2023, entre otros.

6.4.8. En la especie, vale indicar que lo que la parte accionante reclama es el crédito tributario por el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) que tiene derecho a solicitar en función de los bienes que señala el Comité de Política Tributaria sujetos a este beneficio, es decir, se trata de un derecho a considerar como crédito tributario lo debidamente pagado y es una opción que adopta la empresa actora sobre el impuesto que debió pagar, pues de no pagarlo no nacía el derecho a su reconocimiento. Ello implica que, el Tribunal de instancia al reconocer intereses en la devolución del ISD interpretó erróneamente, dándole un alcance que no tiene, al art. 22 del Código Tributario, por lo que se casa la sentencia y emite la que en derecho corresponde.

6.5. Sentencia de mérito.- En el presente caso, respecto al ISD, no se trata ni de un pago indebido ni de un pago en exceso (pago más allá de la medida legal), por lo que en una interpretación idónea y literal del art. 22 del Código Tributario y dado el origen del crédito tributario, se descarta el derecho al reconocimiento y cálculo de intereses que indebidamente reconoce el Tribunal de instancia en el crédito tributario que mantenía la parte actora por ISD por la cantidad de USD $ 522,44, por considerar que el pago es debido y por tanto no se subsume en dicha norma.

7. Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de

la Corte Nacional de Justicia, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve:

7.2. CASAR la sentencia de 20 de septiembre de 2022, las 08h56, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso y Tributario con sede en el cantón Guayaquil, dentro del juicio de impugnación 09501-2021-00622 y, dejar sin efecto el derecho a intereses que reconoce sin fundamento legal el Tribunal de instancia en el crédito tributario que mantenía la parte actora por ISD por la cantidad de USD $ 522,44.

7.3. Sin costas.

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

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

Resolución de fácil comprensión

Procede el recurso de casación que plantea la administración tributaria y, por tanto, se descarta el derecho del pago de intereses que indebidamente reconoce el Tribunal juzgador en el crédito tributario por ISD a favor del sujeto pasivo, por USD $ 522,44 por configurarse la errónea interpretación del art. 22 del Código Tributario, conforme con el caso 5to. del art. 268 del COGEP, por cuanto el pago es debido.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2019-00157 RESOLUCION 323-2025

260257365-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, lunes 5 de mayo del 2025, las 14h13.

VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Diego Patricio Goerdillo Cevallos en reemplazo del Dr. José Suing Nagua, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y Gustavo Adolfo Durango Vela (ponente), dictan sentencia de casación en el proceso No. 09501-2019-00157.

1. Antecedentes procesales

1.1. La compañía China Gezhouba Group Company Limited Grupo China Gezhouba Compañía Limitada, presenta acción de impugnación en contra de la resolución No. 101012019RREC007096 emitida el 15 de febrero del 2019 por el Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, que confirma la glosa levantada en el Acta determinación No. 01201824901032055, por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *"(1) Determinar si la accionante justifica los valores glosados por la Administración Tributaria en el Acta de Determinación No. 01201824901032055 por el Impuesto a la Renta del ejercicio económico 2014, ratificadas en la Resolución No. 101012019RREC007096 de fecha 15 de febrero de 2019, y que han sido impugnados, en la reforma de la demanda."*

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 ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

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

1.3. En sentencia de 5 de febrero de 2020, las 13h52, el Tribunal de instancia declara sin lugar la demanda presentada por el señor Gao Yijun, por los derechos que representa en calidad de apoderado general de la compañía China Gezhouba Group Company Limited Grupo China Gezhouba Compañía Limitada.

1.4. El señor Shi Quan Quan, por los derechos que representa en calidad de apoderado general de la compañía China Gezhouba Group Company Limited Grupo China Gezhouba Compañía Limitada, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 1331 a 1366) en contra de la sentencia de 5 de febrero de 2020, al que mediante auto de 26 de junio del 2020, las 10h44, se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Luego de que la empresa **actora** aclaró y completó su recurso de casación, mediante auto de 6 de marzo de 2024, las 15h06, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjueza Nacional, lo admitió a trámite parcialmente por los siguientes cargos contenidos en el art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior): 1) Glosa en la cuenta 2.2. costos y gastos y subcuenta 2.2.1., 2) Glosa por aporte patronal que difiere del valor que consta en el IESS, 3) Glosa por gastos impuestos, contribuciones y otros no deducibles por corresponder a otros años, todas por **caso 2.** por el cargo de **falta de motivación**, infringiendo los arts. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador, 89 y 313 del Código Orgánico General de Procesos. 4) Glosa por costo y gasto de aporte patronal no deducible por no realizar el pago a tiempo al IESS, el vicio de **aplicación indebida** del art. 10.9 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, 5) Glosa por gastos de reembolso no deducibles por corresponder a otro ejercicio fiscal, por el vicio de **falta de aplicación** de los arts. 10 numerales 1 y 14, y 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI en lo posterior) por el **caso 5**.

2. Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente 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 COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de 23 de septiembre de 2024, las 12h16, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa. Mediante Resolución No. 003-2021, de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designa a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Dra. Ana María Crespo Santos, ratificado mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el Dr. Iván Saquicela, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB, de 19 de febrero de 2021.

2.3. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al Dr. Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de

solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, llevada a cabo el día jueves **1 de mayo 2025, a las 10h00**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El accionante en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo, sostiene que, en la sentencia de instancia se incurre en los casos segundo y quinto del artículo 268 del COGEP, con el siguiente fundamento:

4.2. Sobre la Glosa en la cuenta 2.2. costos y gastos y subcuenta 2.2.1., analizada en el punto 7.4.2 del fallo, acusada por el caso 2, señala que la sentencia no cumple con el requisito de motivación; después de transcribir el art. 76.7.l) de la CRE y el art. 89 del COGEP refiere que, esta glosa ha sido determinada por el SRI sobre la base de que el comprobante de venta (Factura 002-001-1516) que sustenta el gasto por (USD 10.565,41), por concepto de ª Suministro de materiales periodo: 22 mayo/2012 al 05 de junio/2013º, no lo reconoce como gasto deducible, pues su fecha de emisión es 22 de octubre de 2014. En su argumento afirma que, no está en controversia la actividad económica de la empresa y que a pesar de haber sido alegado que corresponde a ª Construcción de obras civilesº, los ingresos que pueda percibir por el ejercicio de la actividad económica sea por avance de obra o por etapas requiere gastos para su materialización. En ese sentido, expone que, los jueces de instancia, sin considerar los métodos contables que adopta la empresa, resuelven confirmar la determinación efectuada por la administración tributaria.

4.2.1. Señala el argumento expuesto por el SRI en la contestación a la demanda y afirma que los jueces de instancia desconocen el gasto, basando su decisión en que, si este se realizó fuera del ejercicio impositivo, incumpliría lo señalado en el art. 27 del RLRTI; sin analizar el hecho controvertido en base a las pruebas actuadas para establecer las normas que son aplicables y sustentar su decisión en la realidad económica de la empresa que significa insuficiencia de motivación.

4.3. Glosa por aporte patronal que difiere del valor que consta en el IESS, (USD $ 23.627,71) analizada en el punto 7.4.5 (i) del fallo, fundada en el caso 2 pues a su entender, la sentencia no cumple con el requisito de motivación; después de transcribir el art. 76.7.l) de la CRE y el art. 89 del COGEP, y lo resuelto por el Tribunal de instancia que sostiene que el actor impugna esta glosa por cuanto: ª*el IESS no ha levantado glosas en su contra por aportaciones no reportadas o no pagadas sobre materia gravada*º, no obstante, desconoce la aplicación del art. 10.3 de la LRTI, sobre la deducibilidad de los aportes al seguro social, que resulta distinto al fundamento de la administración tributaria para establecer esta glosa en el acta de determinación (art. 10.9 LRTI), por lo que, la sentencia no cumple con el requisito de motivación.

4.3.1. Agrega que, el Tribunal de instancia se pronuncia en el sentido de que, no es necesario que el IESS proceda, en primer lugar, a levantar glosas sobre las aportaciones de la empleadora, previo a que el SRI determine con respecto a la no deducibilidad de los pagos, y ratifica la subglosa de ªCosto y Gasto de aporte a la seguridad socialº por la suma de US$ 23.627,71, por aportes patronales y valores de IECE y SECAP, sin analizar los motivos por los cuales la norma alegada en la demanda, es o no aplicable al presente caso, por lo que, insiste en que dicha glosa no se encuentra motivada.

4.4. Sobre la ªGlosa por costo y gasto de aporte patronal no deducibles por no realizar el pago a tiempo al IESS (USD $ 453.539,62)º, analizada en el punto 7.4.5 (ii) del fallo, denuncia el caso **5,** por el **vicio de aplicación indebida** del art. 10 numeral 9 de la LRTI, expone la recurrente que, la sentencia señala: ª*(¼) los Jueces ya concluyeron que ante la falta de probanza no se puede excluir el pago realizado en diciembre de 2014 del total del gasto por nómina de sueldos y salarios, mismo que al no estar aportado a la seguridad social es no deducible al tenor de lo señalado en el artículo 10, numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que se ratifica la subglosa de ©osto y gasto de aporte patronal no deducibles por no realizar el pago a tiempo al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social© por valor de USD 453.539,62.º* No obstante, añade que, el artículo 10 numeral 3 de la LRTI dispone que los aportes al seguro social son deducibles, lo cual no es analizado por los juzgadores en la sentencia.

4.4.1. Puntualiza que el Tribunal *A quo* realiza una indebida aplicación del art. 10 numeral 9 de la LRTI pues, en lo que respecta al cumplimiento de las obligaciones para con el seguro social a la fecha de presentación de la declaración de impuesto a la renta, aplica dicha norma como gasto deducible sobre remuneraciones y beneficios sociales y que dicho articulado no incluye el pago a tiempo de los aportes al seguro social para reconocerlos como deducibles. Por ello, considera aplicable, al presente caso, el artículo 10, numeral 3 de la LRTI, pues en ella se establece que los aportes al seguro social son deducibles sin ninguna condición específica.

4.5. Con relación ª Glosa por gastos, impuestos, contribuciones y otros no deducibles por corresponder a otros años (USD 503.634,92)º, analizada en el punto 7.4.6., denuncia el caso segundo pues considera que es **inmotivada** la consideración del Tribunal de que el gasto no es deducible pues, de acuerdo al art. 7 de la LRTI ª *el ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 10 de enero al 31 de diciembre*º, por lo que, un gasto que se realiza fuera de dicho período incumple con lo que señala el art. 27 del RLRTI, por ello, ª *son deducibles todos los costos y gastos necesarios, causados en el ejercicio económico*º considerando, además que, al tratarse de pago de ª impuestosº, no se puede alegar incertidumbre en la ocasión del pago, ya que se deben cumplir en cada ejercicio fiscal conforme con la normativa para cada tipo de tributo.

4.5.1. Refiere que, el Tribunal no establece las fechas de pago de los gastos para concluir el período al que corresponden o si estos se encuentran fuera del ejercicio impositivo para desconocer su deducibilidad. Añade que, de acuerdo con los arts. 186, 547, 555 y 568 del COOTAD los municipios tienen facultad tributaria para establecer plazos y fechas de vencimiento de los tributos a su cargo mediante ordenanza. Por ello, concluye que no existe relación causal entre los hechos y los preceptos jurídicos aplicables, pues de acuerdo con el art. 313 del COGEP, el juez tenía la obligación de establecer con claridad las disposiciones legales sobre la exigibilidad de estos tributos en relación a las fechas de pago o períodos fiscales declarados para arribar a la conclusión de que estos se encuentran fuera del ejercicio impositivo determinado para no ser considerados como deducibles.

4.5.2. Finalmente, expone que, en la sentencia no se señala ningún hecho concreto que permita establecer los fundamentos para aplicar las disposiciones legales de los arts. 7 de la

LRTI y 27 del RLTRI los que se refieren, únicamente, a que se deducen los costos y gastos causados en el ejercicio, sin tomar en cuenta ningún otro elemento que permita entender la construcción jurídica para ratificar la glosa, por lo que, existe **falta de motivación**.

4.6. Por último, sobre la "Glosa por gastos de reembolso no deducibles por corresponder a otro ejercicio fiscal", analizada en el punto 7.4.10 del fallo, denuncia en caso **5** por el vicio de **falta de aplicación** de los arts. 10 numerales 1 y 14 y 28 de la LRTI, la recurrente argumenta que, el Tribunal de instancia considera que el gasto no es deducible, pues de acuerdo con el art. 36 del RLRTI, el pago por reembolso de gastos debe sustentarse en comprobantes de venta que cumplan con los requisitos reglamentarios y, en este caso, un gasto que se realiza fuera del período que señala el art. 7 de la LRTI incumple con lo dispuesto en el art. 27 del RLRTI. Considera que los juzgadores no aplican el art. 10 numerales 1 y 14 de la LRTI, pues afirma que "*dichas normas señalan que los gastos son deducibles en el período económico que hayan servido para generar y/o mantener los ingresos gravables*", sin que sea posible considerarlos como no deducibles si son imputables a rentas obtenidas en el período fiscal 2014. Continúa su argumento, refiriendo que, la falta de aplicación de esta norma deriva en la inobservancia del art. 28 de la LRTI vigente en el año 2014, que permitía a los contribuyentes que realizan actividades de construcción, la posibilidad de adoptar uno de los sistemas recomendados por la técnica contable para el registro de los ingresos y costos de las obras, tales como: el sistema de obra terminada y el sistema de porcentaje de avance de obra.

4.6.1. Concluyen que, esta inobservancia es determinante en la parte dispositiva de la sentencia, pues se realiza un análisis del artículo 7 de la LRTI, que se refiere al ejercicio impositivo y a los gastos que se generan dentro del ejercicio fiscal que son deducibles, pero sin observar la particularidad del caso. Con los fundamentos que expone por cada glosa, solicita se case la sentencia subida en grado y se dicte la que corresponda en derecho.

4.7. Contestación al recurso de casación por la parte demandada.- El procurador fiscal del Director Zona 6 del SRI, dentro del término de ley, da contestación al recurso de casación de la actora, en los siguientes términos:

4.7.1. Sobre la falta de motivación de la "Glosa en la cuenta 2.2 Costos y Gastos y Subcuenta 2.2.1" señala que la sentencia guarda conformidad con el análisis del acto impugnado relativo

a la deducibilidad del gasto, pues del acervo probatorio se evidencia: (1) un gasto producido en un ejercicio fiscal diferente al determinado; y, (2) que del informe pericial que se practica se presume que el consumo se lo realiza en el año de adquisición, esto es, en el período fiscal 2013. Por ello, considera que la fundamentación es correcta, ya que los hechos se subsumen en la normativa sobre la deducibilidad, conforme con la sentencia constitucional No. 1158-17-EP/21, siendo la pretensión del recurrente una nueva revaloración probatoria, cuando sostiene que los juzgadores dejan de tomar en cuenta la metodología contable aplicada por la empresa y no se analiza la prueba de conformidad con la actividad económica de la empresa.

4.7.2. Sobre la falta de motivación de la ª Glosa por aporte patronal que difiere del valor que consta en el IESSº manifiesta que la pretensión del actor se enfocaba en condicionar la competencia del SRI a la preexistencia de una determinación por parte del IESS cuando el fallo en el numeral 7.4.4. señala que si bien el art. 10.9 de la LRTI establece que se deducen del IR los sueldos, salarios y remuneraciones en general y los beneficios de orden social con una condición: ª *solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio cuando corresponda, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta.*º De la lectura del prenombrado artículo se puede inferir que para que el gasto de las erogaciones a los trabajadores sea deducible está condicionado al pago de aportaciones al IESS, entre otras consideraciones que están enunciadas en el referido numeral de la sentencia y por las cuales concluye ratificar la glosa. Señala que, el Tribunal resuelve la pretensión del hoy accionante dentro de su demanda, esto es, la competencia de ejercer la facultad determinadora en materia gravada, lo que llevó a que en el apartado que el accionante acusa como inmotivado, con base en lo señalado, afirma que la falta motivacional alegada no tiene cabida, pues se ha dejado expuesto cuál fue la "fundamentación específica" de la demanda y sobre la cual decidió el Tribunal de instancia, así como queda expuesto las razones por las cuales llegó a las conclusiones arriba expuestas, denotando que el accionante lo que ha pretendido es distraer la atención de vuestras autoridades con un vicio inexistente en el presente caso, razón por la cual solicita que en sentencia se dignen desechar el vicio alegado pues, lo que denota el accionante el presente punto es simplemente expresar desacuerdo con la decisión del Tribunal A quo.

4.7.3. Sobre la falta aplicación indebida de normas de derecho sustantivo, en el apartado 7.4.5. Glosa por Costo y gasto de Aporte Patronal no deducibles por no realizar el pago a tiempo al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, alegada por el caso quinto, expone que el art. 10.9 de la LRTI estimada como indebidamente aplicada, conforme lo ha señalado el Tribunal de instancia, la norma preveía un requisito sine qua non a tomar en cuenta para efecto de la deducibilidad, esto es, el cumplimiento del pago respectivo de las obligaciones para con respecto del seguro social, a la fecha de la declaración del IR, en esta virtud, conforme se evidenció del acto que se impugnó en su debido momento, la declaración del impuesto a la renta del año 2014 fue presentada el 27 de abril de 2015, mientras que el pago al IESS fue realizado el 10 de julio, el 14 de octubre del año 2015 y el 13 de enero y 27 de abril del año 2016; es decir con posterioridad a la fecha de declaración del impuesto a la renta, incumpliendo con esto con lo dispuesto en la norma, por tanto, la norma fue correctamente aplicada, pues, desdice el equivocado señalamiento del accionante cuando cuestiona que *"De acuerdo a la norma expuesta, el tribunal a quo realiza una indebida aplicación del numeral 9 del artículo 10 de la Le orgánica de Régimen Tributario, pues en lo que respecta al cumplimiento de las obligaciones para con el seguro social a la fecha de presentación de la declaración de impuesto a la renta, aplica para el reconocimiento del gasto deducible sobre remuneraciones y beneficias sociales, que no incluye en este articulada, el pago a tiempo de los aportes al seguro social para reconocerlos como deducibles."* Finalmente indica que, es preciso señalar que, si bien el accionante establece como norma a ser aplicada el numeral 3 del art. 10 de la LRTI, no explica la pertinencia de su aplicación al caso concreto, solamente deja expuesto este particular, y sin aplicar técnica casacional, no establece cómo incidió la indebida aplicación del artículo aludido en la parte dispositiva de la sentencia recurrida.

4.7.4. Sobre la falta de motivación y aplicación de normas de derecho sustantivo en el apartado 7.4.6. Glosa por Gastos impuestos, contribuciones y otros no deducibles por corresponder a otros años (USD 503.634,92). En este punto el accionante asevera la sentencia incurrir en el vicio contenido en las causales segunda y quinta del artículo 268 del COGEP, esto es, por la falta de motivación y por falta de aplicación de normativa de derecho sustantivo, para lo cual, de tributo. Después de transcribir el punto 7.4.6. de la sentencia expone que, la compañía accionante pretende que el Tribunal de instancia, entre a considerar

la prueba cuando señala que el Tribunal deja de exponer en su motivación las *"(...) fechas de pago de los gastos para concluir al periodo que corresponden o si estos se encuentran fuera del ejercicio impositivo bajo las normas citadas por el juez, para desconocer su deducibilidad... ",* sin considerar que, en su propia demanda la compañía hoy accionante no consignó prueba alguna, sino una breve explicación de la normativa legal, reglamentaria y contable aplicable a su actividad de la construcción, entonces, el vicio invocado por el accionante es incorrecto pues lo pretendido es la valoración probatoria y no la falta motivación alegada, sin duda que, constituye en error en la técnica casacional, dejó expuesto la pretensión en la demanda presentada por la compañía.

4.7.5. Se remite a lo señalado por el perito del actor Ing. Com. Sixto Ronquillo Briones en su informe y expresa que, con respecto a la falta de la aplicación de normativa sustantiva, el accionante solamente deja expuesto los artículos del COOTAD que a su parecer se deja de aplicar, sin que sobre los mismos se exponga nada en lo absoluto, esto es, la necesidad de habérselos aplicado, la conducencia de los mismos al caso concreto y como estos incidieron de forma determinante en la parte dispositiva de la sentencia, pues, en el presente caso la compañía accionante solo deja planteado la mera afirmación de su falta de aplicación sin desarrollar nada en lo absoluto, ni en su recurso, peor aún en su aclaración solicitada por vuestras autoridades.

4.7.6. Finalmente, sobre la falta de aplicación de normas de derecho sustantivo en el apartado 7.4.10. ª Glosa por gastos de reembolso no deducibles por corresponder a otro ejercicio fiscalº ; una vez que transcribe el análisis efectuado por los juzgadores en la sentencia, refiere que, en la sentencia se toma en cuenta la carga probatoria, pues pese a que el hoy accionante en su demanda fijó su pretensión del mismo modo que lo ha hecho en el presente recurso, este no demostró los hechos expuestos ni en el proceso determinativo, peor aún en sede judicial, pretendiendo que vuestras autoridades, entren nuevamente a verificar la subsunción de los hechos a una carga probatoria inexistente. Entonces la falta de aplicación normativa alegada por el hoy accionante no cabe desde todo punto de vista, pues es de entender que, el Tribunal A quo en la sentencia recurrida, aplica la norma sustancial que regula el caso controvertido (arts. 7 de la LRTI y 27 de su Reglamento LRTI), tomando en cuenta que el caso controvertido versó sobre la deducibilidad de los rubros concernientes a reembolsos dentro de

un periodo fiscal diferente al determinado, entonces es importante establecer que en este caso, la normativa que fue considerada por el Tribunal de Instancia en la sentencia recurrida fue pertinente y se subsumió a los hechos. Señala que la carga probatoria en este caso correspondía conforme lo resalta la sentencia recurrida, al hoy accionante, sin embargo, no produjo prueba alguna dentro del proceso judicial, confirmando en la sentencia el razonamiento y análisis de la Administración Tributaria en el acto que fue impugnado.

Por las razones anteriormente planteadas, solicito a ustedes se rechace el recurso de casación presentado por el actor hoy recurrente.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en los siguientes cargos contenidos en el art. 268 del COGEP: Por el **caso segundo**: **(i)** Glosa en la cuenta 2.2. costos y gastos y subcuenta 2.2.1; **(ii)** Glosa por aporte patronal que difiere del valor que consta en el IESS; **(iii)** Glosa por gastos impuestos, contribuciones y otros no deducibles por corresponder a otros años, el caso segundo por el cargo de falta de motivación, infringiendo los arts. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador; 89 y 313 del Código Orgánico General de Procesos; y, por el **caso quinto: (iv)** Glosa por costo y gasto de aporte patronal no deducible por no realizar el pago a tiempo al IESS, el vicio de aplicación indebida del art. 10.9 LRTI; y, **(v)** Glosa por gastos de reembolso no deducibles por corresponder a otro ejercicio fiscal, la falta de aplicación de los arts. 10 numerales 1 y 14, y 28 de la LRTI.

6. Análisis de la Sala de Casación

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

> *[a] **Art. 268.- Casos.-** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) **2.** Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. (¼) **5.** Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de*

*derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto*º .

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

6.1.2. El **caso 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 resolutiva del fallo recurrido.

6.2. Consideraciones doctrinarias.- El autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. págs. 359 y 361, que la **falta de aplicación:**

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

rebeldía contra el precepto¼º

Sobre la **aplicación indebida** sostiene que:

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

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

Constitución de la República del Ecuador (CRE)

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

Código Orgánico General de Procesos (COGEP)

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

***Art. 313.- Contenido de la sentencia.** Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos. En caso de que se admita la pretensión del administrado y se deje sin efecto el acto impugnado, se ordenará además que se restituya el valor pagado indebidamente o en exceso y lo debidamente pagado.*

Ley de Régimen Tributario Interno

*ª **Art. 10.- Deducciones.-** En general, para determinar la base imponible sujeta a este impuesto, se deducirán los gastos que se efectúen para obtener, mantener y conservar el ingreso gravado**. 1.-** Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente;(¼) **9.-** Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo, en otras leyes de carácter social, o por contratos colectivos o individuales, así como en actas transaccionales y sentencias, incluidos los aportes al seguro social obligatorio; también serán*

*deducibles las contribuciones a favor de los trabajadores para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, capacitación, entrenamiento profesional y de mano de obra. (¼) **14.-** Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio, exclusivamente identificados con el giro normal del negocio y que estén debidamente respaldados en contratos, facturas o comprobantes de ventas y por disposiciones legales de aplicación obligatoria; y, (¼)º*

*ª **Art. 28.-** Ingresos por contratos de construcción.- Los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción liquidarán el impuesto en base a los resultados que arroje su contabilidad en aplicación de las normas contables correspondientesº* .

6.3. Análisis del CASO DOS.- La compañía China Gezhouba Group Company Limited Grupo China Gezhouba Compañía Limitada, señala que en la sentencia al resolver respecto de: **(i)** Glosa en la cuenta 2.2. costos y gastos y subcuenta 2.2.1, **(ii)** Glosa por aporte patronal que difiere del valor que consta en el IESS, **(iii)** Glosa por gastos impuestos, contribuciones y otros no deducibles por corresponder a otros años, incurre en la falta de motivación, infringiendo los arts. 76.7 literal l) de la Constitución de la República, 89 y 313 del COGEP, denuncias que serán analizadas bajo las siguientes consideraciones:

6.3.1. Precedentes constitucionales.- Sobre la motivación, la Corte Constitucional, a través de sus sentencias de carácter vinculante ha manifestado: *ª 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.º* (Caso No. 1212-11-EP). Es de anotar que la Corte Constitucional, ha señalado que existe una argumentación jurídica suficiente, si la estructura mínimamente está integrada por: (i) Una fundamentación normativa suficiente; y, (ii) Una fundamentación fáctica suficiente

(Sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre del 2021), lo que quiere decir: *ª 61.1. Que la fundamentación normativa debe contener la enunciación y justificación suficiente de las normas y principios jurídicos en que se funda la decisión, así como la justificación suficiente de su aplicación a los hechos del caso. Como ha sostenido la Corte IDH, la referida fundamentación jurídica no puede consistir en ª la mera enumeración de las normas que podrían resultar aplicables a los hechos o conductasº [¼] sino que debe entrañar un razonamiento relativo a la interpretación y aplicación del Derecho en las que se funda la resolución del caso. 61.2. Que la fundamentación fáctica debe contener una justificación suficiente de los hechos dados por probados en el caso [¼]º .*

6.3.2. Así mismo, la sentencia No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, referente a las premisas implícitas, pues a partir del párrafo 20, señala que, *ª los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban estar explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto. 21. Cabe aclarar, eso sí, que la existencia de las mencionadas premisas implícitas no exonera del cumplimiento de los elementos mínimos para que una motivación sea suficiente; una cosa es ser consciente de que los textos en ocasiones tienen significados sobreentendidos y otra, adjudicar a un texto un contenido extraño a él.º* Las glosas que han sido cuestionadas, se refieren:

(i) Glosa en la cuenta 2.2. costos y gastos y subcuenta 2.2.1 (punto 7.4.2. de la sentencia) por USD $10.565,41.- Las partes procesales al respecto han alegado: **Actor,** ª se han desconocido gastos que se encuentran respaldados en comprobantes que cumplen con las normas legales y reglamentarias, por lo que se ha negado ilegalmente el derecho a la deducción, tomando en cuenta además, la Norma Internacional de Contabilidad -NIC 11- que se refiere a los contratos de construcción. **SRI,** sostiene que esta glosa corresponde a la factura No. 002-001-1516 emitida el 22 de octubre de 2014 por la compañía FOPECA S.A., por el valor glosado más impuestos, por adquisición de suministro de materiales del periodo: 22 Mayo/2012 al 05 Junio/2013, es decir son gastos de ejercicios fiscales diferentes al año

determinado 2014.

i).1. El pronunciamiento del Tribunal al respecto es que: ª el gasto no es deducible, en virtud de lo dispuesto en el art. 7 de la LRTI, esto es que el ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1o. de enero al 31 de diciembre, por lo que un gasto realizado fuera de dicho periodo incumpliría lo señalado en el art. 27 del Reglamento LRTI, -son deducibles todos los costos y gastos necesarios, causados en el ejercicio económico-; y de lo establecido de la prueba pericial de la parte actora Ing. Com. Sixto Ronquillo Briones, esto es que *ª De la revisión del Kardex de inventario de materiales al 31 de diciembre del 2013, en la pericia contable no he podido verificar la existencia de los productos adquiridos y que son motivo de la glosa, lo que hace presumir su consumo en el año de adquisición, es decir el año 2013º* ; por lo cual ratifica la glosa.

i).2. De la transcripción de la sentencia se advierte que la misma se circunscribe al objeto de la controversia delimitado por las partes, en ese sentido, el análisis efectuado por los jueces de instancia, cumple con la estructura mínimamente completa, pues conforme ha quedado advertido del establecimiento de los hechos, ha sido determinante el informe pericial para la formación del elemento de convicción, por lo que, la ratificación de la glosa deviene de la misma práctica de la prueba del actor, con lo cual, se concluye no existe ninguna deficiencia en la motivación que deba ser casada.

(ii) Glosa por aporte patronal que difiere del valor que consta en el IESS (punto 7.4.5.(i) de la sentencia) por USD $23.627,71.- Esta se encuentra dentro de la glosa principal por costo y gasto de aporte a la seguridad social (7.4.5.), al respecto las partes señalan, **Actor:** se ha cumplido todas sus obligaciones patronales y que, hasta la fecha, el IESS no ha levantado glosas en su contra por aportaciones no reportadas o no pagadas sobre la materia gravada.

ii).1. Para abordar el sustento de la glosa, específicamente sobre la subglosa recurrida, se señala que: *ª este Tribunal ya se pronunció, ratificando que no era necesario que el IESS procediera en primer lugar a levantar glosas sobre las aportaciones previo a que el Servicio de Rentas Internas determinare respecto a la no deducibilidad de los pagos, por lo que se ratifica la subglosa de ª Costo y Gasto de aporte a la seguridad socialº por la suma de US$ 23.627,71, por aportes patronales y valores de IECE y SECAP.º* Por lo cual, la sentencia

confirma esta glosa.

ii).2. De la transcripción de esta parte de la sentencia se advierte que, se circunscribe al objeto de la controversia delimitado por las partes y que el análisis efectuado por los jueces de instancia, cumple con la estructura mínimamente completa, pues se advierte suficiencia fáctica y normativa, pues lo cuestionado en esta subglosa es la deducibilidad o no del gasto (10.9 LRTI) por encontrarse diferencias en la aportación patronal, lo cual ha sido justificado, al establecer la independencia de actuaciones sobre el cumplimiento patronal con el IESS y el cumplimiento tributario con el SRI, cada cual en el ámbito de competencia, por lo que la ratificación de la glosa se encuentra razonada, sin que exista ninguna deficiencia en la motivación que deba ser casada, aun cuando esta Sala podría no concordar con el razonamiento de la sentencia.

(iii) Glosa por gastos impuestos, contribuciones y otros no deducibles por corresponder a otros años (punto 7.4.6. de la sentencia), por USD $503.634,92.- Las partes procesales al respecto han alegado, **Actor:** He cumplido con las disposiciones aplicables a la actividad de la construcción, pues las empresas constructoras pueden deducir gastos en otros períodos económicos, aplicables a las obras y a la época de la actividad productiva y económica a fin de que no se desnaturalice el impuesto a la renta. **SRI:** Ratifica que el gasto corresponde a un ejercicio diferente al 2014 y que la normativa contable y tributaria señala que el reconocimiento del gasto debe realizarse en el año en que fue devengado con independencia de cuándo se pagará, además en el caso concreto, se trata de pagos de tasas e impuestos municipales que se deben cumplir en cada año y que existe normativa que regula cómo se calculan, por lo tanto el actor debió provisionar el costo o gasto y reconocer el pasivo en cada año que correspondía.

iii).1. Al respecto, los jueces emiten su pronunciamiento de no deducibilidad con sustento en el art. 7 de la LRTI sobre el lapso de tiempo que comprende el ejercicio impositivo y que por tanto, un gasto realizado fuera de dicho periodo incumpliría lo señalado en el art. 27 del Reglamento LRTI, -son deducibles todos los costos y gastos necesarios, causados en el ejercicio económico-, advirtiendo además que *ª al tratarse de pago de ª impuestosº no se puede alegar que exista incertidumbre en la ocasión del pago, ya que se deben cumplir en*

cada ejercicio fiscal conforme determine la Ley para cada tipo de tributo.ª Ahondan en su análisis y dejan sentado que, sobre esta glosa el perito del actor no se refiere a la temporalidad de los pagos, y de la revisión de la prueba documental actuada por el actor en la audiencia de juicio no se encuentra información que haga referencia a estos pagos, *ª lo que evidencia incumplimiento de la carga probatoria conforme señala el artículo 162 del COGEPº*; por lo cual ha ratificado esta glosa.

iii).3. De la transcripción de la sentencia que resuelve esta glosa, encontramos que se circunscribe al objeto de la controversia delimitado por las partes, por tanto esta Sala considera que, el análisis efectuado por los jueces de instancia cumple con la estructura mínimamente completa, pues conforme ha quedado advertido del establecimiento de los hechos ha sido determinante en su decisión, en especial el informe pericial para la formación del elemento de convicción, por lo que, la ratificación de la glosa deviene en la valoración, ejercicio exclusivo del juez, de la prueba de la misma parte actora, con lo cual, se concluye no existe ninguna deficiencia en la motivación que deba ser casada.

6.3.3. En conclusión y por lo referido en cada glosa objeto de análisis por el caso 2 del art. 268 del COGEP, se concluye que su construcción no es contraria a la lógica jurídica en cuanto a los hechos objeto de controversia ni a la explicación de la aplicación de las normas relacionadas a la deducibilidad o no de los gastos por los conceptos observados por el SRI, y la conclusión razonada, dando cumplimiento con el criterio rector fijado por la Corte Constitucional en la sentencia 1158-17-EP/21 para verificar si la sentencia vulnera la garantía de la motivación, en la cual se estableció un estándar de suficiencia en la argumentación jurídica para que la motivación sea suficiente (sentencia No. 188-15-EP/20), más si se considera lo señalado por la misma Corte cuando afirma: *ª 24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada.º* (sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20/enero/2021). Por todo lo expuesto, se rechaza el vicio alegado por el recurrente con fundamento en el caso 2 del art. 268 del COGEP.

6.4. Análisis del CASO QUINTO.- La recurrente señala que la sentencia ha incurrido en la transgresión de normas sustantivas respecto a dos de las glosas confirmadas en la sentencia,

por lo que para su análisis se considera:

(iv) Glosa por costo y gasto de aporte patronal no deducible por no realizar el pago a tiempo al IESS (punto 7.4.5. (ii) de la sentencia), por USD 453.539.62, se acusa la **aplicación indebida** del art. 10.9 LRTI; esta sub glosa se encuentra dentro de la glosa principal por costo y gasto de aportes a la seguridad social (7.4.5.). Partiendo de que el caso 5 por errores ª in iudicandoº, refiere a la violación directa de la norma señalada por el recurrente tiene como limitante revalorar las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Como hechos probados en sentencia tenemos como tal el siguiente: ª 1. No se ha justificado en el juicio la exclusión del pago realizado en diciembre del 2014 del total del gasto por nómina de sueldos y salarios en concepto de ª Bono de eficienciaº. 2. Se ratifica la subglosa de costo y gasto de aporte patronal por no realizar el pago a tiempo al IESS por USD 453.539,62. 3º

iv).1. Sobre esta glosa, en la sentencia (7.4.5.) se ha señalado: *ª Respecto a que incluir el valor de USD 3Â008.341,68 en la base aportable genera una diferencia del 12.15%, que se eliminaría si dicho valor se considerare como un ingreso no regular y no sujeto a aportaciónº*; y que por aspecto de probanza al *ª no estar aportado a la seguridad social es no deducible al tenor de lo señalado en el artículo 10, numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que se ratifica la subglosa de ª costo y gasto de aporte patronal no deducibles por no realizar el pago a tiempo al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Socialº* , por valor glosado de USD 453.539,62.

iv).2. Así las cosas, esta Sala de Casación, advierte que, al resolver la deducibilidad o no de este concepto, el Tribunal de instancia recurre a lo señalado en el art. 10.9 LRTI para confirmar la glosa, pues dicho numeral, entre otros, señala como deducibles *ª los aportes al seguro social obligatorioº ,* la norma aplicada por el juzgador, es la pertinente, pues no está en discusión que la diferencia establecida se da respecto de ª sueldos y salariosº realizados en diciembre de 2014 como ingresos regulares de los trabajadores, por lo tanto, su invocación como indebida es incorrecta, pues no se ha justificado dentro de la prueba que corresponda a un ª bono de eficienciaº no aportable al IESS. En conclusión, el vicio ha sido propuesto deficientemente y sin atender a la técnica casacional, pues en el fondo lo que el recurrente pretende es que esta Sala corrija la valoración de la prueba realizada por el Tribunal de

instancia, lo cual torna improcedente el caso alegado pues, no corresponde a esta Sala Especializada, dilucidar sobre las expectativas e intenciones del recurrente. Por lo que se rechaza este vicio.

(v) Glosa por gastos de reembolso no deducibles por corresponder a otro ejercicio fiscal, (punto 7.4.10. de la sentencia), por la falta de aplicación de los arts. 10.1.14, y 28 de la LRTI (caso 5), sobre esta glosa la defensa técnica debidamente autorizada, se allana a la sentencia de instancia en la audiencia de casación, por lo que no corresponde pronunciamiento alguno, por tanto se estará a lo dispuesto en la misma.

7. Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia de 5 de febrero de 2020, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, dentro del juicio No. 09501-2019-00157; y sobre los pagos que indican haberse efectuado y la caución rendida, los mismos deberán ser resueltos en la fase de ejecución por parte del Tribunal Aquo.

7.3. Sin costas.

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

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

Resolución de fácil comprensión

No se casa la sentencia, toda vez que no se configura los vicios alegados por la empresa actora, ya que en las glosas recurridas no se advierten vicios de motivación (caso 2) ni los vicios de aplicación indebida del art. 10.9 de la Ley de Régimen Tributario Interno ni falta de aplicación de los arts. 10.1.14 y 28 de la LRTI (caso 5).

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2023-00182 RESOLUCION 326-2025 260345218-DFE

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

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 6 de mayo del 2025, las 10h31.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio de errónea interpretación de la sentencia constitucional No. 2-21-IA/23 y del artículo 95 del Código Tributario, sustentado en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que el vicio alegado respecto del fallo constitucional en la forma que ha sido propuesto, es improcedente y; respecto del artículo 95 del Código ibídem el mismo está correctamente interpretado a la luz de los hechos probados en sentencia conforme el caso alegado, por lo que, ha resuelto no casar el fallo de mayoría impugnado.

VISTOS: La abogada Pamela Lizeth González Martínez, procuradora judicial debidamente legitimada por la autoridad tributaria del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo de mayoría dictado el 6 de mayo de 2024, a las 14h05, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2023-00182.

1.- Competencia.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (léase también CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (léase también COGEP). **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas

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

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

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

según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 4 de diciembre de 2024, a las 11h20 (fj. 21 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 28 de abril de 2025, a las 11h00, misma que fue reinstalada el 05 de mayo de 2025, a las 10h40.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia con fallo de mayoría, se desprende que la controversia radica en: *"ANALIZAR LA RESOLUCIÓN No. 117012022RREC327549 EMITIDA POR EL DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, ASÍ COMO SU ANTECEDENTE, EL ACTA DE DETERMINACIÓN No. 17202124901429693 POR IMPUESTO A LA RENTA DEL AÑO FISCAL 2014, A FIN DE ESTABLECER SI LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS IMPUGNADOS HAN SIDO EMITIDOS DENTRO DE LOS PLAZOS PREVISTOS PARA EJERCER LA FACULTAD DETERMINADORA DE PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, O EN SU DEFECTO, SI LOS MISMOS HAN RESPETADO EL DEBIDO PROCESO. SUBSIDIARIAMENTE ANALIZAR LA LEGALIDAD DE LAS GLOSAS 3.7.2.1.6 Y 3.7.2.1.7 IMPUGNADAS EXPRESAMENTE, CONFORMEN A LAS NORMAS LEGALES PERTINENTES."*. (fs 628 vuelta expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo de mayoría antes referido resolvió que:

ª acepta la demanda planteada por el abogado Iván Alejandro Páez Vallejo, procurador judicial de la compañía CONSORCIO GLP ECUADOR; y, en consecuencia, declara la ilegitimidad de la resolución No. 117012022RREC327549 de 16 de junio de 2021, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, y la nulidad del acta de determinación No. 17202124901429693 por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014., por contrariar los derechos al debido proceso y seguridad jurídica, de la compañía actora, al haber caducado la facultad determinadora de la Administración Tributaria, dejando por tanto, sin efecto la obligación tributaria establecida en la misma.º. (fs. 635 vuelta expediente de instancia). **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 3 de julio de 2024, 9h29, la procuradora judicial legitimada por la autoridad tributaria del Servicio de Rentas Internas, interpone el recurso de casación en contra del fallo de mayoría antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del precedente jurisprudencial obligatorio, emitido por la Corte Constitucional en la sentencia No. 2-21-IA/23 de 2 de agosto de 2023 y del artículo 95 del Código Tributario. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 8 de julio de 2024, a las 14h34, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **3.5.- Admisión**.- En auto de 27 de agosto del 2024, las 09h47, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo en su calidad de Conjuez de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *ª 20. ADMITIR el recurso de casación presentado por el SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, por intermedio de su procuradora judicial, abogada Pamela González Martínez; en consecuencia, se admiten los siguientes cargos: 20.1 Por el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el que se acusa que en la decisión recurrida se incurrió en: (i) Errónea interpretación del artículo 95 del Código Tributario; y, (ii) Errónea interpretación la sentencia No. 2--21-IA/23 de la Corte Constitucional.º*. (fs. 3-5 expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- La casacionista para fundamentar el recurso respecto del caso quinto por el vicio de errónea interpretación de la sentencia No. 2-21-IA/23 emitida en agosto de 2023 por la Corte Constitucional, cita los numerales 7.2.2. y 7.2.5. de la sentencia recurrida y menciona que partiendo de los hechos probados y no controvertidos, se debe notar que las fechas a las cuales se han ceñido las partes estuvieron supeditadas a la suspensión de plazos y términos por resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas. Acota que las resoluciones que sirvieron de base y fundamento para la determinación tributaria que se plasmó en la resolución que fue objeto de la litis fueron las siguientes: No. NAC-DGERCGC20-00000074 de 16 de diciembre de 2020 y No. NAC-DGERCGC21-00000021 de 23 de abril de 2021. (fs. 270 vuelta - 273 expediente de

instancia). **4.2.-** A su vez, menciona que el precedente jurisprudencial que estima erróneamente interpretado menciona de manera clara que ª*los plazos o términos obligan por igual a los funcionarios administrativos y a los interesados en los mismos*º y que ª*Tal cuestión podría ser materia de análisis en casos concretos*º. Sin embargo, el Tribunal A quo no tomó en cuenta que la Corte Constitucional se refería al análisis abstracto de las resoluciones impugnadas en donde no era parte la Resolución No. NAC-DGERCGC21-00000021 de 23 de abril de 2021. De hecho, se llega a comprobar que el Tribunal A quo le da un sentido extensivo a la sentencia No. 2-21-IA/23 emitida por la Corte Constitucional, pues los numerales 120 y 121 de la misma son parte del acápite de análisis que responde a la pregunta: ª*6.2. ¿Las resoluciones impugnadas contravienen el derecho a la seguridad jurídica porque habrían generado incertidumbre dada la ambigüedad del término ©procesos administrativos tributarios©y porque habrían beneficiado solo al SRI, afectando a los contribuyentes?º*. Afirma que en ninguno de los apartados de la sentencia de la Corte Constitucional se ha referido que aplique para la Resolución No. NAC-DGERCGC21-00000021 de 23 de abril de 2021, misma que le otorgaba a la Administración Tributaria el término correspondiente para la notificación de la orden de determinación No. DZ9-ASODETC20-00000027 correspondientes al impuesto a la renta de 2014. **4.3.-** Continúa señalando que este mismo criterio, no resulta tan alejado de la realidad y correcta interpretación del precedente jurisprudencial pues, partiendo de los hechos probados, en voto salvado se pudo evidenciar en los siguientes términos: *ª SIETE. Por consiguiente y en virtud a que según la sentencia No. 2-21-1N23 de 02 de agosto de 2023 de la Corte Constitucional no se ha referido a la suspensión de los términos y plazos contemplados en la RESOLUCIÓN NACDGERCGC21-00000021 de abril del 2021, ni ha declarado su inconstitucional, tiene pleno valor legal y jurídico para la contabilización de los términos de caducidad en la presente causa.º*. Indica también que el Tribunal A quo le otorgó una interpretación extensiva a lo resuelto en la sentencia No. 2-21-IA/23 de 2 de agosto de 2023 de la Corte Constitucional pues no podía adaptar todo el análisis efectuado a determinadas resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas y pretender que la resolución NACDGERCGC21-00000021 también haya sido parte de su análisis cuando claramente la Corte Constitucional no se refirió a esta última en ningún apartado del precedente jurisprudencial señalado como transgredido. (fs. 651 y 651 vuelta expediente de instancia). **4.4.-** La institución recurrente hace referencia al apartado 7.2.2. en donde el Tribunal A quo reconoce *ª Si bien en esta acción de inconstitucionalidad, no se analizó la resolución No. NACDGERCGC21-00000021 de 23 de abril de 2021 (¼) este Tribunal analizará esta resolución, a la luz de los resuelto por la Corte Constitucional.º,* es una muestra de cómo los jueces de instancia que han aceptado la demanda, pasaron por encima el análisis concreto efectuado por la Corte Constitucional y adoptaron un criterio que no le correspondía a la resolución No. NACDGERCGC21-00000021, dándole claramente a la sentencia señalada como transgredida, un sentido distinto al que le correspondía.

Señala que en el presente análisis de casación esta Administración Tributaria ha partido de los hechos declarados como ciertos en donde se puntualizaron: *ª iv) Que el 30 de octubre de 2020, el SRI notificó la orden de determinación No. DZ9-ASODETC20-00000027, con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones correspondientes al impuesto a la renta de 2014; v) Que el 23 de noviembre de 2021, la Dirección Zonal 9 del SRI emitió y notificó el acta de determinación No. 17202124901429693, a través de la cual determinó un impuesto a pagar de USD 1.485.260,47 más intereses, un recargo de USD 297.052,09 (20% sobre el principal) y un recargo de US$ 0,80; y, vi) Que el plazo de caducidad aplicado por la Administración Tributaria a este proceso de determinación, fue el plazo de 6 años.º* . Destaca que, es precisamente en las fechas resaltadas en las que versó uno de los puntos trascendentales para la resolución de la litis en instancia, en donde, la interpretación del Tribunal A quo condenó injustamente la actuación del Servicio de Rentas Internas con un erróneo criterio extensivo al no tomar en cuenta que la resolución NACDGERCGC21-00000021 no había sido declarada como inconstitucional mediante sentencia No. 2-21-IA/23 de 02 de agosto de 2023 de la Corte Constitucional y que le otorgaba 25 días calendario adicionales por la suspensión de plazos y términos para notificar el acta de determinación al actor, siendo éste el argumento trascendente. (fs. 652 expediente de instancia). **4.5.-** La institución recurrente finaliza su argumento respecto de la sentencia No. 2-21-IA/23 de la Corte Constitucional expresando que si el Tribunal A quo hubiese interpretado de manera correcta el precedente jurisprudencial mencionado, habría notado que el análisis de la Corte determinaba a las resoluciones NAC-DGERCGC20-00000022, NAC-DGERCGC20-00000024, NAC-DGERCGC20-00000026, NAC-DGERCGC20-00000028, NAC-DGERCGC20-00000031, NAC-DGERCGC20-00000034, NAC-DGERCGC20-00000035, NAC-DGERCGC20-00000038, NAC-DGERCGC20-00000042, NAC-DGERCGC20-00000048 y NAC-DGERCG20-00000074 como inconstitucionales en donde no era parte de la resolución NAC-DGERCGC21-00000021 la cual suspendió los términos y plazos desde el 26 de abril de 2021 al 20 de mayo de 2021 amparada en el Decreto Ejecutivo No. 1291 por emergencia sanitaria COVID 19, claramente catalogado como caso fortuito o fuerza mayor. Por tanto, de haber sido identificada la constitucionalidad y la validez de la resolución NAC-DGERCGC21-00000021, se habría verificado la legitimidad de la resolución No. 117012022RREC327549 de 16 de junio de 2021, toda vez que fue emitida conforme a derecho y respetando los tiempos declarados como suspendidos desde el 26 de abril de 2021 al 20 de mayo de 2021, tiempos que claramente el Tribunal A quo no ha considerado por una errónea y extensiva interpretación del precedente jurisprudencial obligatorio. (fs. 652 expediente de instancia). **4.6.-** En referencia a la errónea interpretación del artículo 95 del Código Tributario indica que el Tribunal A quo ha efectuado una correcta individualización de la norma que hemos mencionado como transgredida, sin embargo no le otorga el alcance que en su interpretación le corresponde, y este evidente error viene de la mano con la comprobación del error de interpretación

analizado en la causal expuesta anteriormente, pues el Tribunal A quo consideró el 30 de octubre de 2021 como la fecha límite para la notificación del acta de determinación. Añade que es preciso detenerse en el análisis de la presente causal pues debemos partir de los hechos señalados como no controvertidos y enfatizar en: *ª iv) Que el 30 de octubre de 2020, el SRI notificó la orden de determinación No. DZ9-ASODETC20-00000027, con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones correspondientes al impuesto a la renta de 2014; v) Que el 23 de noviembre de 2021, la Dirección Zonal 9 del SRI emitió y notificó el acta de determinación No. 17202124901429693, a través de la cual determinó un impuesto a pagar de USD 1.485.260,47 más intereses, un recargo de USD 297.052,09 (20% sobre el principal) y un recargo de US$ 0,80; y, vi) Que el plazo de caducidad aplicado por la Administración Tributaria a este proceso de determinación, fue el plazo de 6 años*º . Tomando en cuenta lo señalado, respecto al plazo de caducidad de 6 años destaca que es importante conocer que el mismo se interrumpió por la notificación de la orden de determinación el 30 de octubre de 2020 y que de conformidad con la correcta interpretación del Art. 95 del Código Tributario fue notificada con el acta de determinación el 23 de noviembre de 2021. (fs. 653 y 653 vuelta expediente de instancia). **4.7.-** La institución recurrente acota que el artículo 12 del Código Tributario menciona que los plazos o términos a que se refieran las normas tributarias se computarán en años y meses de manera contínua, y en tal sentido el Art. innumerado a continuación del Art. 86 del Código Tributario señala que quedan suspendidos los plazos y términos por hecho de fuerza mayor o caso fortuito. Señala que estas dos normas mencionadas cobran relevancia, pues el Art. 95 del Código Tributario y su correcta aplicación se encontraba supeditada a un correcto análisis por parte del Tribunal A quo al momento de señalar injustamente y ser clave para su aceptación en la sentencia recurrida, que el Servicio de Rentas Internas debía notificar hasta el 30 de octubre de 2021; cuando, de los hechos no controvertido la notificación fue el 23 de noviembre de 2021 toda vez que la Administración Tributaria aplicó la suspensión de la Resolución No. NAC-DGERCGC21-00000021 la cual suspendió desde el 26 de abril de 2021 al 20 de mayo de 2021 y que se dictó en base al Decreto Ejecutivo No. 1291 por la emergencia sanitaria COVID 19. Indicando de esta manera que el Tribunal A quo comete una errónea interpretación del Art. 95 del Código Tributario al no considerar que la Administración Tributaria tenía un año para notificar con el acta de determinación, tiempo que fenecía el 24 de noviembre de 2021 pues la Resolución No. NA-CDGERCGC21-00000021 otorgó 25 días de suspensión de plazos y términos. (fs. 653 vuelta expediente de instancia). **4.8.-** Finalmente, en su recurso hace énfasis en que se puede confirmar que faltaba menos de un año para que caduque la facultad determinadora conforme la notificación del acta de determinación, pues toda vez que la Resolución No. NA-CDGERCGC21-00000021 otorgó 25 días de suspensión de plazos y términos, la Administración Tributaria podía notificar hasta el 24 de noviembre de 2021. Por el contrario, indica que de haber interpretado y aplicado la norma referida de manera correcta, el Tribunal A quo hubiese

concluido que, de conformidad con el Art. 95 del Código Tributario, y toda vez que la Administración Tributaria notificó al actor con la orden de determinación el 30 de octubre de 2020, que el año para notificar el acta para ese proceso de determinación fenecía el 24 de noviembre de 2021 pues la Resolución No. NAC-DGERCGC21-00000021 otorgó 25 días de suspensión de plazos y términos. (fs. 654 expediente de instancia). **4.9.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito de fecha de 4 de octubre del 2024, a las 16h59, los abogados Alejandro Páez Vallejo y Miguel Ángel Zumba, en representación del CONSORCIO GLP ECUADOR comparecen para dar contestación al recurso interpuesto y mencionan acerca de la errónea interpretación de la sentencia No. 2-21-IA/23, que si la recurrente pretendía cuestionar el uso de esta sentencia en el fallo, debía acusar el caso 2 del artículo 268 del COGEP, pues según la jurisprudencia de la Corte Constitucional, el uso de sentencias que no tienen relación con el problema jurídico configura un yerro de inatinencia motivacional. Asegura entonces que es precisamente lo que cuestiona el SRI pero lo hace de forma incorrecta, lo cual no puede ser subsanado por esta Sala. Expresa que en el supuesto de que esta Corte estime que la sentencia 23 constituye un precedente jurisprudencial obligatorio sin que se cumplan los presupuestos legales para hacerlo y sin que el SRI jamás haya ofrecido una argumentación que lo justifique, debe tomar en consideración que el recurso adolece de severos errores. (fs. 11 expediente de casación). **4.10.-** También hace referencia a que el yerro que acusa el SRI no es de errónea interpretación, sino de indebida aplicación. Indica que para la recurrente, el pronunciamiento contenido en la sentencia constitucional no era pertinente al caso, por lo que no cabía ª extenderº sus efectos y aplicarlos en la resolución de la controversia. Por lo que, el SRI entiende que la interpretación extensiva se configura al emplear una norma (Sentencia 23) que no estaba llamada a regular el problema jurídico (aplicabilidad de la Resolución 21 al caso concreto). Esa disconformidad no es de sentido o alcance del derecho, sino de pertinencia para la controversia. Expone que la «interpretación extensiva» es, en realidad, la aplicación de una norma a un supuesto de hecho que, a primera vista, no estaría gobernado por ella. Se podría asemejar incluso con el concepto de analogía aplicar a un supuesto de hecho no regulado una norma que aplique para un caso similar, pero de ninguna manera ello está prohibido y menos aún puede atacarse bajo el paraguas de una errónea interpretación. Manifiesta que es claro que la recurrente ha errado en la interposición de su recurso confundiendo dos yerros que son mutuamente excluyentes. (fs. 11 vuelta expediente de casación). **4.11.-** Hace énfasis en que es evidente que la supuesta errónea interpretación jamás tuvo lugar. Indica que lo que ha hecho el SRI es tergiversar el sentido íntegro de lo que dijo el Tribunal de instancia para construir un recurso de casación que no tiene ni pies ni cabeza, aunque es claro que no se aplicó la Resolución 21, ello no es equiparable a declarar su inconstitucionalidad o invalidez, tal como afirma el SRI. Refiere que si la norma no fue aplicada es porque la autoridad demandada demostró que no tuvo problema en continuar sustanciando la fiscalización en contra de GLP, aún

cuando afirmó que existía una imposibilidad manifiesta para trabajar. Asegura que en este conflicto entre la Resolución 21 y el artículo innumerado a continuación del 86 del CT, el Tribunal aplicó la norma superior, dándole prevalencia tal como manda la Constitución. En definitiva dice que, fueron las contradicciones entre lo que dijo y lo que hizo el SRI las que marcaron la decisión del Tribunal, no la Sentencia 23. (fs. 13 vuelta expediente de casación). **4.12.-** Finalmente, respecto a la sentencia 2-21-IA/23 de la Corte Constitucional, menciona que esta actuación demostró que los actos de fiscalización continuaron desarrollándose activamente durante la pandemia del COVID-19, siendo contradictorio que la autoridad demandada argumente que existió imposibilidad de despacho, pero continúe sustanciando la determinación con la sola finalidad de acreditar trabajos periódicos cada 15 días que impidan invalidar la orden de determinación por su inacción. Si el SRI tenía plena seguridad de la suspensión, este riesgo era inexistente. Esta clara contradicción entre lo que el SRI dijo y lo que hizo, mostró que la pandemia del COVID-19 no fue un impedimento para que se lleve a cabo la auditoría seguida contra GLP, y también acreditó graves abusos del derecho que derivaron en afectaciones al derecho al debido proceso y el principio de buena fe. Expresa que para todo este análisis la disposición gravitante no fue la sentencia 23, sino el artículo innumerado a continuación del 86 del CT. Para determinar cuándo procede una suspensión de plazos y términos, el Tribunal interpretó el artículo innumerado a continuación del 86 del CT. para luego indicar que al despachar el trámite se recurrió nuevamente a esa misma disposición. Así pues señala que para establecer que la suspensión de la Resolución 21 no era aplicable en el caso concreto se volvió a acudir al artículo innumerado a continuación del artículo 86. Incluso, para contrastar la prueba y revisar sus efectos jurídicos, se acudió por enésima vez al tantas veces mencionado artículo innumerado. Fue esta la disposición jurídica central en la controversia, aquella que ineludiblemente determinó el sentido de la decisión judicial, y es justo esta la única que no fue cuestionada por el fisco. (fs. 15 vuelta y 16 expediente de casación). **4.13.-** En cuanto a la errónea interpretación del artículo 95 del Codigo Tributario señala que el primer inciso del artículo 95 del CT establece que los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación de la orden de determinación. En esa línea, el tercer inciso prescribe que, si al momento de notificarse falta menos de un año para que opere la caducidad, el plazo se extiende por un año adicional, dando la oportunidad al fisco para que emita el acto de determinación hasta esa fecha. Indica que la recurrente aduce que el Tribunal de instancia interpretó erróneamente esta disposición, pues ignoró que la notificación de la orden de determinación extendía el plazo para que el SRI emita el acta de determinación. Indica que el error aparece porque el Tribunal A quo consideró el 30 de octubre de 2021 como la fecha límite para la notificación del acta de determinación, cuando la verdadera fecha límite fue el 23 de noviembre de 2021. Sin embargo, haber considerado el 30 de octubre de 2021 como la fecha límite para emitir el acta de determinación acredita que la norma fue rectamente entendida. Pide recordar que no es controvertido que el 30 de octubre de 2020 se notificó

la orden de determinación puesto que en esa fecha faltaba menos de un año para que opere la caducidad. Por lo tanto, tomando en consideración el año que otorga la norma, la fecha máxima para emitir el acto de determinación definitivo era el 30 de octubre de 2021. Hace referencia a que este fue el razonamiento que llevó a cabo el Tribunal de instancia en el fallo recurrido, como se expresa del mismo extracto que incluyó el SRI en su recurso. Sobre esta base, sostiene que es evidente que la disposición no fue erróneamente interpretada. El Tribunal de instancia hizo exactamente lo que dice el artículo 95 del CT. esto es que entre el 30 de octubre de 2020 y el 30 de octubre de 2021 media un año aquí y en todas las partes del mundo. Indica que desconocen qué calendario ha utilizado el SRI para sostener que entre el 30 de octubre de 2020 y el 23 de noviembre de 2021 hay un año de distancia. (fs. 16 vuelta y 17 expediente de casación). **4.14.-** Concluye la contestación mencionando que bajo el paraguas de la errónea interpretación del artículo 95 del CT, el SRI señala que el vicio se produce porque el Tribunal de instancia no reconoció la suspensión de plazos y términos dispuesta a través de la Resolución 21. Es decir, mientras acusa el supuesto alcance incorrecto de una norma, afirma que otra no se aplicó. En definitiva, indica que la razón por la que el SRI aduce que entre el 30 de octubre de 2020 y el 23 de noviembre de 2021 media un año de diferencia no tiene nada que ver con la interpretación del artículo 95 del CT. En realidad, es la interpretación del artículo innumerado a continuación del 86 del CT junto con la falta de aplicación de la Resolución 21 los factores que el SRI verdaderamente cuestiona, pues son ellos los que incidieron en que no se contabilice la suspensión dispuesta entre el 26 de abril y el 20 de mayo de 2021 y, como consecuencia de ello, que se haya declarado la caducidad de la facultad determinadora del SRI. (fs. 17 vuelta y 18 expediente de casación).

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por errónea interpretación de la sentencia No. 2-21-IA/23 de la Corte Constitucional y del artículo 95 del Código Tributario.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez de la Sala, considera:

6.2.- Caso quinto.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP ocurre *ª Cuando se haya incurrido en*

aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º .

6.3.- La **errónea interpretación** *ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º .*[1]. **6.3.1.-** Las normas señaladas como infringidas son: **a) Sentencia No. 2-21-IA/23 de la Corte Constitucional.-** *ª 8. Decisión.- 135. En mérito de lo expuesto, administrando justicia constitucional y por mandato de la Constitución de la República del Ecuador, el Pleno de la Corte Constitucional resuelve: 1. Aceptar parcialmente la acción pública de inconstitucionalidad 2-21-IA. 2. Declarar que el artículo 2 de la resolución 074 es incompatible con el derecho a la seguridad jurídica. 3. Declarar la inconstitucionalidad sustitutiva de las resoluciones 042 y 048 por ser incompatibles con los principios de irretroactividad y publicidad del derecho a la seguridad jurídica. 4. Las resoluciones 042 y 048, cuya inconstitucionalidad sustitutiva se ha declarado, deberán quedar configuradas con el siguiente texto en relación con su vigencia: ª DISPOSICIÓN FINAL.- La presente Resolución entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficialº .5. Llamar la atención al SRI por inobservar, a través de las resoluciones impugnadas que habilitaron plazos y términos administrativo tributarios, el principio constitucional según el cual las normas de carácter general sólo entran en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial y así contravenir los principios de publicidad y de irretroactividad en materia tributaria, afectándose el derecho a la seguridad jurídica. 6. Disponer al SRI la difusión de esta sentencia, en su página web, durante el plazo de un mes a partir de la notificación de esta decisión para los y las contribuyentes, y, en el correo electrónico institucional, para sus funcionarios y funcionarias. Cumplido el plazo indicado, el SRI deberá informar a esta Corte su cumplimiento. 7. Disponer al Consejo de la Judicatura la difusión de esta sentencia, en su página web, durante el plazo de un mes a partir de la notificación de esta decisión para sus usuarios, y, en el correo electrónico institucional, para sus funcionarios y funcionarias y servidores judiciales. Cumplido el plazo indicado, el Consejo de la Judicatura deberá informar a esta Corte su cumplimiento. 8. Exhortar al director o directora general del SRI para que, en uso de sus atribuciones, emita una resolución de carácter general que aborde el alcance del término ª procesos administrativos*

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

tributariosº contenido en las resoluciones impugnadas, en función de lo previsto por el Código Tributario.º. **b) Artículo 95 del Codigo Tributario.-** *ª Interrupción de la caducidad.- Los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente. Se entenderá que la orden de determinación no produce efecto legal alguno cuando los actos de fiscalización no se iniciaren dentro de 20 días hábiles, contados desde la fecha de notificación con la orden de determinación o si, iniciados, se suspendieren por más de 15 días consecutivos. Sin embargo, el sujeto activo podrá expedir una nueva orden de determinación, siempre que aún se encuentre pendiente el respectivo plazo de caducidad, según el artículo precedente. Si al momento de notificarse con la orden de determinación faltare menos de un año para que opere la caducidad, según lo dispuesto en el artículo precedente, la interrupción de la caducidad producida por esta orden de determinación no podrá extenderse por más de un año contado desde la fecha en que se produjo la interrupción; en este caso, si el contribuyente no fuere notificado con el acto de determinación dentro de este año de extinción, se entenderá que ha caducado la facultad determinadora de la administración tributaria. Si la orden de determinación fuere notificada al sujeto pasivo cuando se encuentra pendiente de discurrir un lapso mayor a un año para que opere la caducidad, el acto de determinación deberá ser notificado al contribuyente dentro de los pertinentes plazos previstos por el artículo precedente. Se entenderá que no se ha interrumpido la caducidad de la orden de determinación si, dentro de dichos plazos el contribuyente no es notificado con el acto de determinación, con el que culmina la fiscalización realizada.º*. **6.3.2.-** La casacionista para fundamentar su recurso, en lo que se refiere al vicio de errónea interpretación de la sentencia constitucional No. 2-21-IA/23 alega, principalmente, que las fechas de suspensión de plazos y términos están supeditadas a las resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas y que las resoluciones que sirvieron de fundamento para la determinación tributaria y que se plasmó en la resolución que fue objeto de la litis fueron las resoluciones Nos. NAC-DGERCGC20-00000074 de 16 de diciembre de 2020 y No. NAC-DGERCGC21-00000021 de 23 de abril de 2021. Sin embargo, el Tribunal no toma en cuenta que la Corte Constitucional hace un análisis abstracto de las resoluciones impugnadas -en sede constitucional- en donde no era parte la Resolución No. NAC-DGERCGC21-00000021 de 23 de abril de 2021, misma que le otorgaba a la administración tributaria el término correspondiente para la notificación de la orden de determinación No. DZ9-ASODETC20-00000027 del impuesto a la renta de 2014. En resumen, que el Tribunal le otorgó una interpretación extensiva a la sentencia No. 2-21-IA/23, pues no podía adaptar el análisis de dicha sentencia a la Resolución No. NAC-DGERCGC21-00000021 que no fue declarada inconstitucional y que otorgaba 25 días calendario adicionales para la suspensión de plazos y términos para notificar el acta de determinación al actor. **6.3.3.-** En observancia del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, error in judicando, inicia el análisis a partir de los hechos no controvertidos y de los

hechos probados en instancia. En tal virtud, se observa que del fallo de mayoría impugnado se desprenden los siguientes hechos no controvertidos: **i.** El consorcio presentó su declaración de impuesto a la renta del año 2014 el 24 de abril de 2015; **ii.** El consorcio presentó una declaración sustitutiva de impuesto a la renta el 2 de junio de 2015; **iii.** El 11 de junio de 2015 presentó una última declaración sustitutiva; **iv.** El 30 de octubre de 2020 el SRI notificó la orden de determinación No. DZ9-ASODETC20-00000027, con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones correspondientes al impuesto a la renta del 2014; **v.** El 23 de noviembre de 2021 la Dirección Zonal 9 del SRI emitió y notificó el acta de determinación No. 17202124901429693, a través de la cual determinó un impuesto a pagar de USD 1'485.260,47 más intereses, un recargo de USD 297.052,09 (20% sobre el principal); **vi.** El plazo de caducidad aplicado por la administración tributaria a este proceso de determinación fue el plazo de 6 años. Así también, entre los hechos probados se desprenden: **vii.** La acción de inconstitucionalidad resuelta en la sentencia No. 2-21-IA/23 no analizó la Resolución No. NAC-DGERCGC21-00000021 de 23 de abril de 2021, publicada en el Cuarto Suplemento del Registro Oficial No. 440 de 27 de abril de 2021, que suspendió los plazos y términos de todos los procesos administrativos tributarios y los plazos de prescripción de la acción de cobro, desde el 26 de abril de 2021 hasta el 20 de mayo de 2021, inclusive; **viii.** La suspensión de términos y plazos prevista en la Resolución No. NAC-DGERCGC20-00000074 publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 352 de 17 de diciembre de 2020, que dispuso la suspensión de plazos desde el 24 de diciembre de 2020 hasta el 01 de enero de 2021, al haberse declarado su inconstitucionalidad no es aplicable al caso; **ix.** Del expediente administrativo y de los papeles de trabajo emitidos cada quince días dan cuenta de que el SRI no suspendió sus labores de determinación en el periodo comprendido entre el 26 de abril de 2021 hasta el 20 de mayo de 2021; **x.** Los trabajos de determinación se continuaron desarrollando durante la pandemia; **xi.** El acto de determinación ha sido emitido fuera del plazo de los seis años previsto en el artículo 94 numeral 2 del Código Tributario, por tanto, es un acto nulo. **6.3.4.-** En este orden de ideas, corresponde citar lo que los juzgadores de instancia han considerado respecto de la sentencia constitucional No. 2-21-AN/23 en el fallo impugnado. Así, en el considerando 7.2.5 afirman que: *"**En relación a la suspensión de plazos a consecuencia de lo dispuesto Resolución No. NAC-DGERCGC21-00000021** publicada en el Cuarto Suplemento del Registro Oficial No. 440 de 27 de abril de 2021, desde el 26 de abril de 2021 hasta el 20 de mayo de 2021, **este Tribunal procede a aplicar la sentencia constitucional No. 2-21-1N23** de 02 de agosto de 2023, en el siguiente sentido, teniendo en cuenta los argumentos vertidos por las partes y la prueba actuada en el proceso:"*. (el resaltado nos pertenece). Más adelante considera que: *"Sobre este punto de la controversia, el Tribunal considera que los párrafos 120 y 121 de la sentencia No. 2-21-1N23 de 02 de agosto de 2023, en el que se han establecido los lineamientos*

generales con base en los cuales la Corte Constitucional ha dispuesto el análisis de los casos concretos respecto de la aplicación de las resoluciones que suspendieron términos y plazos, y que para aquellos es necesario tener en consideración: i) si esta suspensión se la hizo en beneficio de los derechos del contribuyente, ii) si hace efectivos sus derechos a la defensa y al debido proceso, y sobre todo iii) si esta suspensión también fue observada y aplicada por el SRI en todo el procedimiento de determinación, pues esta suspensión también le obligaba a la administración tributaria.º. Y, finalmente, concluyen que: *ª Por todo lo manifestado el Tribunal concluye que el hecho de que el SRI se haya mantenido bajo la modalidad de teletrabajo, no justifica de forma alguna que haya dejado de observar sus propias resoluciones de suspensión de términos y plazos, actuación que para este Tribunal, se subsume en la indebida actuación del SRI a la que hace referencia en los párrafos 120 y 121 de la sentencia No. 2-21-1N23 de 02 de agosto de 2023, pues la aplicación de esta suspensión que beneficia al contribuyente y hace efectivos sus derechos al defensa y al debido proceso, también debió ser observada y sin duda aplicada por el SRI, pues esta suspensión también le obligaba a la administración tributaria.º*. **6.3.5.-** Esta Sala especializada de lo Contencioso Tributario ha señalado de manera reiterada que el recurso de casación es un recurso extraordinario, excepcional, de alta técnica jurídica, que cuestiona de manera concreta el vicio o los vicios en los que incurre el juzgador de instancia en su decisión, de manera que, identificados los yerros con los debidos sustentos, la Sala de Casación procede a verificar si los mismos se producen para atenderlos y proceder en consecuencia. La casacionista alega la interpretación extensiva de la sentencia No. 2-21-1A/23 en el fallo impugnado, afirmando que en ninguno de los apartados de la sentencia constitucional se ha referido a la Resolución No. NAC-DGERCGC21-00000021 y que, por tanto, no podía adaptar todo el análisis del fallo constitucional a determinadas resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas, entre ellas, la NAC-DGERCGC21-00000021. En este sentido, esta Sala especializada observa que efectivamente la sentencia constitucional en cuestión no analiza ni se refiere a la Resolución No. NAC-DGERCGC21-00000021, ni declara su validez y/o inconstitucionalidad, por lo que los juzgadores de instancia mal podían aplicar las consideraciones de la sentencia constitucional a la Resolución 00000021 expedida por el SRI. Entonces se evidencia que la sentencia constitucional en cuestión no era la llamada a gobernar la causa a efectos de resolver el controvertido y por tanto no debía ser aplicada; sin embargo, la casacionista alega el vicio de errónea interpretación, asumiendo que la sentencia constitucional sí era pertinente al caso, tanto más, su línea argumentativa está encaminada justamente a demostrar que el fallo constitucional no era pertinente para solventar el problema jurídico en cuestión, pero fundamentando su recurso en el vicio de errónea interpretación, es decir, equivocando el yerro alegado, error que no corresponde a este Tribunal de Casación corregirlo, puesto que la falta de asertividad y deficiencia en la proposición del vicio alegado, no corresponde que sea suplido por esta Sala en atención a la rigurosidad, formalidad y carácter dispositivo que exige la

fundamentación del recurso de casación y, en tal virtud, se rechaza el vicio intentado.

6.4.- En lo que se refiere a la errónea interpretación del artículo 95 del Código Tributario la casacionista afirma que es la norma que gobierna la causa pero que no le otorga el alcance que en su interpretación le corresponde, pues el Tribunal consideró el 30 de octubre de 2021 como la fecha límite para la notificación del acta de determinación, con lo cual se puede confirmar que faltaba menos de un año para que caduque la facultad determinadora conforme la notificación del acta de determinación, pues toda vez que la Resolución No. NA-CDGERCGC21-00000021 otorgó 25 días de suspensión de plazos y términos, la Administración Tributaria podía notificar hasta el 24 de noviembre de 2021 inclusive. Además, se refiere a los artículos 12 e innumerado a continuación del 86 del Código Tributario para señalar que quedan suspendidos los plazos y términos por hecho de fuerza mayor o caso fortuito. **6.4.1.-** La interpretación que ha realizado el Tribunal se desprende del considerando 7.2.3 del fallo en los siguientes términos: *ª Ahora bien, el artículo 95 del mismo Código indica que la caducidad de la facultad determinadora se interrumpe (...) por lo que en una primera apreciación de los hechos y la normativa relativa a la facultad determinadora, debe señalarse que, en situaciones de normalidad, siendo que la fecha en la que venció el plazo para presentar la declaración de impuesto a la renta del ejercicio 2014 de GLP fue el 24 de abril de 2015, los 6 años con lo que contaba la Administración para determinar dicho ejercicio económico vencían el 24 abril de 2021; y, al haberse notificado la orden de determinación No. D29-ASODETC20-00000027 el 30 de octubre de 2020, faltando menos de 1 año para que opere la caducidad de la facultad determinadora, conforme al artículo 95 del Código Tributario, aplicando el año adicional, se genera el hecho cierto de que, el SRI debía notificar su acto de determinación hasta el 30 de octubre de 2021; no obstante el mismo fue notificado el 23 de noviembre de 2021.º* . **6.4.2.-** De la cita transcrita, esta Sala especializada observa que la norma fue correctamente entendida por los juzgadores de instancia, pues efectivamente consideran que con la notificación de la orden de determinación el 30 de octubre de 2020, faltaba menos de un año para que opere la caducidad de la facultad determinadora conforme dispone el artículo 95 del Código Tributario y que aplicando el año adicional que prevé la norma, la notificación del acta de determinación debió hacerse hasta el 30 de octubre de 2021. La casacionista insiste en que una debida interpretación del artículo 95 ibídem, habría entendido que la notificación del acta de determinación el 23 de noviembre de 2021 fue correcta, es decir, dentro del plazo para que la administración tributaria ejerza su facultad determinadora. Como vemos, en realidad lo que la casacionista quiere mencionar es que los juzgadores de instancia no aplican la Resolución No. NA-CDGERCGC21-00000021 a efectos de contabilizar el plazo dentro del cual se podía notificar con el acta de determinación a la actora, toda vez, conforme quedó explicado en el

considerando precedente, la Resolución del SRI en cuestión no fue analizada en el fallo constitucional No. 2-21-1A/23 y por tanto, es válida. De lo dicho, no se advierte una errónea interpretación del artículo 95 del Código Tributario, la norma ha sido entendida en su correcto alcance y en función de los hechos que el Tribunal de instancia ha dado por probados. Así pues, consta como hecho probado en el fallo recurrido, que la notificación con la orden de determinación fue el 30 de octubre de 2020 y que la notificación con el acta de determinación fue el 23 de noviembre de 2021, es decir, fuera del plazo previsto en el artículo 95 en cuestión. Finalmente, se advierte que la casacionista se refiere periféricamente a los artículos 12 y al innumerado a continuación del 86 del Código Tributario, más no son las normas que alega como infringidas, de tal forma que no corresponde ningún análisis al respecto por la notoria deficiencia en la construcción del vicio alegado, puesto que no corresponde a esta Sala inferir o especular la línea argumentativa que sostiene la proposición jurídica completa, lo cual es de responsabilidad exclusiva e imputable a la defensa técnica de la entidad recurrente. Por lo expuesto, se rechaza el vicio alegado y se desecha el recurso.

7.- Decisión

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

7.2.- NO CASAR fallo de mayoría dictado el 6 de mayo del 2024, a las 14h05, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2023-00182.

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

7.4.- Sin costas.

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

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

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

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 6 de mayo del 2025, las 10h31. VISTOS.-

Me aparto del fallo de mayoría exclusivamente en lo que corresponde al análisis del cargo de errónea interpretación de la sentencia No. 2-21-IA/23 de la Corte Constitucional, tomando en cuenta los

hechos probados y aquellos no controvertidos identificados, por los siguientes motivos:

A) Hechos probados y hechos no controvertidos: i. El consorcio presentó su declaración de impuesto a la renta del año 2014 el 24 de abril de 2015; ii. El consorcio presentó una declaración sustitutiva de impuesto a la renta el 2 de junio de 2015; iii. El 11 de junio de 2015 presentó una última declaración sustitutiva; iv. El 30 de octubre de 2020 el SRI notificó la orden de determinación No. DZ9-ASODETC20-00000027, con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones correspondientes al impuesto a la renta del 2014; v. El 23 de noviembre de 2021 la Dirección Zonal 9 del SRI emitió y notificó el acta de determinación No. 17202124901429693, a través de la cual determinó un impuesto a pagar de USD 1485.260,47 más intereses, un recargo de USD 297.052,09 (20% sobre el principal); vi. El plazo de caducidad aplicado por la administración tributaria a este proceso de determinación fue el plazo de 6 años.vii. La suspensión de términos y plazos prevista en la Resolución No. NAC-DGERCGC20-00000074 publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 352 de 17 de diciembre de 2020, que dispuso la suspensión de plazos desde el 24 de diciembre de 2020 hasta el 01 de enero de 2021, al haberse declarado su inconstitucionalidad no es aplicable al caso;

B) Del recurso de casación claramente se establece la estructura que el recurrente ha conferido a la proposición jurídica de errónea interpretación de la sentencia No. 2-21-1N23 de 2 de agosto de 2023 de la Corte Constitucional, pues parte, de que, habiéndose aplicado esa sentencia en el fallo recurrido, que además aduce es de aplicación obligatoria y que debía aplicarse porque se analizó la resolución 74 del SRI, se le ha dado un alcance que no tiene, pues ha extendido su contenido y efectos a una resolución del Servicio de Rentas Internas que no se encontraba formando parte de las resoluciones objeto de estudio de la Corte Constitucional y que, dieron lugar a la emisión de dicho fallo constitucional. Ergo acepta que el fallo debía aplicarse y por ello elige el cargo de errónea interpretación, por haberle dado un alcance extensivo a su contenido (numerales 24 al 36 del recurso de casación).

C) Visto desde esa perspectiva, y revisado el fallo recurrido, se evidencia que los juzgadores A quo, en el numeral 7.2.2, a pesar de reconocer expresamente que la sentencia constitucional no analiza la resolución DGERCGC21-00000021 DE 23 DE ABRIL DE 2021, en el numeral 7.2.5 señalan: ªEn relación a la suspensión de plazos a consecuencia de lo dispuesto Resolución No. NAC-DGERCGC21- 00000021 publicada en el Cuarto Suplemento del Registro Oficial No. 440 de 27 de abril de 2021, desde el del 26 de abril de 2021 hasta el 20 de mayo de 2021, este Tribunal procede a

aplicar la sentencia constitucional No. 2-21-1N23 de 02 de agosto de 2023, en el siguiente sentido¼ º (el subrayado es de esta Sala), de lo que no sólo se evidencia su aplicación expresa y la extensión de su contenido a una resolución ajena al análisis contemplado en el fallo constitucional, sino que también evidencia la aplicación de la resolución 21 para el análisis integral que realizan y que se verifica a lo largo del fallo recurrido.- Cabe señalar, que en el numeral 7.2.4 del fallo recurrido, los juzgadores también aplican el fallo constitucional acusado de vicio, al analizar la suspensión de términos y plazos de la resolución 74 del SRI, resolución que sí formaba parte de aquellas que dieron orígen al fallo constitucional.

D) Asimismo se evidencia en el numeral 7.2.5, que en el fallo recurrido, los juzgadores para su análisis también aplicaron el art. Innumerado a continuación del art. 86 de Código Tributario, para poder sostener que la Administración Tributaria durante el lapso de suspensión de términos y plazos, estuvo en teletrabajo y emitió una serie de papeles internos de trabajo.- Es importante dejar sentado, que la recurrente no reprocha la aplicación de la resolución 21, así como tampoco la aplicación del art. Innumerado a continuación del art. 86 del Código Tributario, es decir, se encuentra de acuerdo con que los juzgadores hubieren aplicado dichas disposiciones, por lo que esta Sala tendrá en cuenta este particular para el análisis.

E) Ahora bien, como se señaló, es evidente que al aplicar el fallo constitucional extensivamente a la resolución 21 del SRI, se ha interpretado dicho fallo constitucional de manera amplia, aplicando sus conclusiones a una resolución que no fue objeto del mismo, por lo que se ha comprobado la errónea interpretación alegada. Es lógico por otro lado, que no podía el recurrente alegar una indebida aplicación del fallo constitucional, como señala la contraparte, pues dicho fallo se utilizó no sólo para analizar la resolución 21, sino también, para analizar la resolución 74, y si se hubiere acusado dicho vicio, se hubiere dejado sin piso el análisis propio de la resolución 74, que sí se encontraba dentro de las resoluciones administrativas que fueron analizadas en el fallo constitucional.

Si bien dicho fallo constitucional era necesario que se aplique, para señalar las resoluciones que suspendieron términos y plazos que fueron declaradas inconstitucionales, entre ellas la resolución 74 materia del análisis; también correspondía ser aplicada para establecer qué toda resolución que no se encuentre dentro de ese análisis constitucional, se encontraba vigente y por lo tanto su aplicación era constitucional, como es el caso de la resolución 21. Bajo ese enfoque, debió el Tribunal A quo considerar la suspensión de términos y plazos desde el 26 de abril al 20 de mayo del 2021 para todos los efectos, y en el caso puntual, para la contabilización del plazo de caducidad, por encontrarse

vigente y no haberse declarado su inconstitucionalidad.

F) Siendo esto así, y considerando que la resolución 21 fue expedida en consideración al art. Innumerado a continuación del art. 86 del CT, que a su vez fue aplicado por el Tribunal A quo y que regula la posibilidad de suspender términos y plazos cuando se trate de caso fortuito o fuerza mayor, como ocurre en el caso analizado, pues el mundo se encontraba atravesando la Pandemia COVID 19, (hecho no controvertido y calificado como caso fortuito o fuerza mayor); entonces se verifica que:

1. Si el Tribunal A Quo hubiera aplicado la sentencia constitucional en su tenor literal, hubiera establecido que la resolución 21 no se encontraba regulada por dicho precedente constitucional y por tanto, era constitucional y válida su aplicación, procediendo a acatar la suspensión referida.

2. Que la posibilidad de la suspensión de términos y plazos se encontraba en el Código Tributario y no solo en una resolución administrativa, y, visto que ambas normas fueron aplicadas en el fallo recurrido, no era necesario reprocharlas, pues eran indispensables para el análisis integral que corresponde por lo que serán consideradas por esta Sala.

3. Que en virtud de los hechos probados y no controvertidos, que puntualmente son las fechas de declaración, de notificación de la orden de determinación y del acta de determinación; y, considerando el contenido de la resolución 21, y que no se controvirtió que el plazo que aplicó la Administración Tributaria para realizar la determinación fue de 6 años, se tiene que, por una situación excepcional como la Pandemia COVID19 se suspendieron términos y plazos, y por ello no debían ser contabilizados los días que se encontraban suspendidos (26 de abril al 20 de mayo de 2021 inclusive), por expresa disposición de la resolución 21 amparada en el art. Innumerado a continuación del art. 86 del Código Tributario.

4. Consecuentemente, en esta línea de análisis, la Administración Tributaria tenía hasta el 24 de noviembre de 2021 para notificar con el acta de determinación que corresponda, en virtud de la suspensión de términos y plazos, por lo que, al haberse notificado con el acta de determinación el 23 de noviembre de 2021, esto es, dentro del plazo de 6 años, no había caducado la facultad determinadora de la Administración Tributaria.

5. En este contexto, y partiendo de que en esta sentencia de casación, se ha considerado que no se produjo la caducidad de la facultad determinadora, en función del objeto controvertido fijado en instancia,

correspondería analizar la segunda parte del objeto controvertido, esto es, la legalidad de las glosas 3.7.2.1.6 y 3.7.2.1.7 impugnadas expresamente y de forma subsidiaria; sin embargo, al decantarse en instancia por declarar que sí se produjo la caducidad, no entraron a analizar la segunda parte del objeto controvertido, por lo que esta Sala no tiene elementos para pronunciarse sobre aquello.- Consecuentemente, por justicia y tutela judicial, el accionante debe obtener una sentencia que analice dicha pretensión, para lo cual deben valorarse las pruebas que fueron practicadas en instancia.

6. Como en el caso 5 se parte de hechos probados, y sobre ellos se corrige el derecho, como ha ocurrido dentro de este fallo, al no contarse con hechos probados o no controvertidos respecto a la legalidad de las glosas impugnadas subsidiariamente, ni análisis alguno al respecto, no puede emitir una sentencia integral; ya que en sede casacional no corresponde valorar pruebas ni emitir pronunciamientos sobre hechos que no han sido analizados en instancia; entonces, corresponde remitir el proceso al mismo Tribunal de instancia frente al cual se practicaron las pruebas para que proceda a su valoración respecto a la segunda parte de la controversia y emita el fallo que corresponda, pues al no haber ocurrido la caducidad de la facultad determinadora en función del análisis realizado en este fallo casacional, debe continuarse con el análisis que queda pendiente y expedir la sentencia que corresponda en ese punto.- De esta forma se garantiza que las partes procesales ejerciten su derecho a la defensa y no pierdan su derecho de acceder al recurso de casación sobre el análisis (subsidiario) que se debe realizar en instancia, como consecuencia de lo decidido en sede casacional.

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. CASAR la sentencia dictada el 6 de mayo del 2024, a las 14h05, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito; dentro del juicio de impugnación No. 17510-2023-00182 y negar la demanda respecto a la primera parte del objeto controvertido en función del análisis realizado en este fallo. Sin embargo, para no menoscabar el derecho que tienen las partes de recurrir del fallo de instancia en el análisis que se encuentra pendiente, y en función de la técnica casacional, se dispone remitir al Tribunal de instancia, para que resuelva sobre la impugnación de dos glosas que fueron impugnadas subsidiariamente, en función de las pruebas que ya fueron practicadas en audiencia de juicio, y, expida el fallo que corresponda

respecto a la segunda parte del objeto controvertido, considerando para el primer objeto controvertido, la corrección de derecho que se ha hecho en sede casacional con este fallo.

7.3. En virtud de que en el presente recurso el casacionista 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.

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL RESOLUCION 327-2025

260421871-DFE

Juicio No. 17510-2022-00510

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

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 6 de mayo del 2025, las 16h22.

Lectura de fácil comprensión

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio sustentado en el caso primero del artículo 268 del COGEP, ha considerado que no se ha incurrido en la errónea interpretación del artículo 305 del Código Tributario, al haber sido correctamente considerados los presupuestos que regulan los plazos de prescripción para interponer una acción directa de pago en exceso por parte del Tribunal de instancia, por lo que ha resuelto no casar el auto interlocutorio que se recurre.

VISTOS: Los señores Juan Alberto, Francisco Xavier, María Sol, María Cristina y Sara Carolina Ricaurte Palacio, junto con su abogada patrocinadora Bárbara Terán Pïcconi, han interpuesto recurso de casación en contra del auto interlocutorio dictado el 26 de abril de 2023, a las 09h30, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de acción directa No. 17510-2022-00510. De ello, frente a la verdad procesal se tiene lo siguiente:

1.- COMPETENCIA.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador *(léase también solo Constitución o CRE)*; artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial *(léase también COFJ),* artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos *(léase también COGEP)*. **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021[1], conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del

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

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

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

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

artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 04 de diciembre de 2024, a las 10h53 (fj. 9 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional Titular; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- VALIDEZ PROCESAL.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los sujetos procesales a través de sus defensas técnicas, en la audiencia de casación llevada a cabo el día 05 de mayo de 2025, a las 14h45.

3.- ANTECEDENTES PROCESALES.- 3.1.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en auto interlocutorio de 26 de abril de 2023, a las 09h30, decidió: *ª(...) En virtud de lo expuesto, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, integrado por los jueces que suscriben este auto, RESUELVE INADMITIR LA DEMANDA y en consecuencia, se ordena su archivo, dejando a salvo el derecho de la parte actora a ejercer las acciones legales que correspondan, de conformidad con lo previsto en el COGEP y demás normativa aplicable, a la par que se dispone la devolución de toda la documentación presentada por los accionantes. Sin costas ni honorarios que regular. (...)º* (fj. 158 exp. de instancia). **3.3.-** La abogada Bárbara Brenda Terán Picconi, en representación de los señores Juan Alberto, Francisco Xavier, María Sol, María Cristina y Sara Carolina Ricaurte Palacio *(en adelante hermanos Ricaurte, herederos, contribuyentes, o parte actora)* interpuso recurso de casación (fjs. 159 a 161), el cual fue calificado de oportuno por los jueces de instancia en auto de 14 de junio de 2023, a las 15h18 (fj. 163), quienes dispusieron se remita el proceso a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para su tramitación correspondiente.

4.- SOBRE EL RECURSO DE CASACIÓN.- 4.1.- Calificación y admisión del recurso.- 4.1.1.-

Mediante auto de 24 de julio de 2024, a las 09h10 (fjs. 3 a 5 exp. casacional), el Dr. Marco Vinicio Albán Zambonino, en su calidad de Conjuez Nacional Temporal de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, analizó los requisitos de ley y admitió el recurso de casación interpuesto por el caso primero del artículo 268 del COGEP, haciendo constar el cargo de errónea interpretación del artículo 305 del COGEP, por lo cual dispuso que se corra traslado a la contraparte para que formule su contestación y que se remita el proceso a los jueces de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para continuar con la sustanciación respectiva. **4.1.2.-** De ello, a través de escrito presentado el 26 de julio de 2024, a las 14h29 (fj. 7), la actora solicitó que se aclare el auto de admisión, en virtud de que la norma estimada como erróneamente interpretada por su parte, habría sido el artículo 305 del Código Tributario *(léase también CT)*, mas no del Código Orgánico General de Procesos, como fue referido por el prenombrado Conjuez Temporal, solicitud que fue atendida dentro de la misma audiencia de casación llevada a cabo el 05 de mayo de 2025, en la que se convalidó el error de escritura al haberse tratado de un lapsus calami, precisando que el recurso de casación fue propuesto y admitido con sustento en el caso primero del artículo 268 del COGEP, por errónea interpretación del artículo 305 del Código Tributario como puede verificarse del contenido del recurso de casación. **4.1.3.-** Cabe recalcar que en el caso concreto, no se ha efectuado consignación de caución alguna para suspender la ejecución de la sentencia de instancia que está siendo recurrida, esto en virtud de que no se discute ninguna clase de obligación de pago por parte de los actores de esta causa.

4.2.- Fundamentación del recurso.- 4.2.1.- Mediante escrito de fecha 09 de junio de 2023, a las 14h09, la Abg. Bárbara Brenda Terán Picconi, como defensora técnica y en representación de los hermanos Ricaurte Palacio, conforme lo tiene acreditado en la documentación constante de fojas 144 a 148 del expediente de instancia, interpuso recurso de casación en contra del auto interlocutorio de 26 de abril de 2023, a las 09h30, emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, fundamentando su recurso en el caso primero del artículo 268 del COGEP, por cuanto estima que se incurrió en la errónea interpretación del artículo 305 del Código Tributario, frente a lo cual argumenta lo siguiente: **4.2.2.-** Comienza por mencionar que recurre el auto interlocutorio que resolvió inadmitir su demanda de acción directa de pago en exceso en contra del GAD Municipal del Distrito Metropolitano de Quito, presentada el 22 de diciembre de 2022 y aclarada el 24 de enero de 2023, alegando que dentro de dicho auto de inadmisión, se habría incurrido en la errónea interpretación del artículo 305 del Código Tributario ± del cual realiza una transcripción textual± para posteriormente referir a los considerandos CUATRO y CINCO de dicha providencia, señalando que la norma que estima infringida fue en efecto, considerada, interpretada y aplicada por los jueces de instancia, a la par del artículo 306 del COGEP,

mismo que determina la oportunidad para presentar demandas de acción directa de pago indebido o pago en exceso. **4.2.3.-** Indica que el 24 de noviembre de 2020 presentó una solicitud de pago en exceso ante el Gobierno Autónomo Descentralizado del Distrito Metropolitano de Quito *(en adelante GAD DMQ, administración o autoridad municipal, o, entidad o institución demandada)*, la cual fue negada a través de Resolución No. RESOL-DMT-JTD-000149 notificada el 04 de marzo de 2021; posteriormente, frente a dicha negativa la actora presentó un reclamo formal ante la Dirección Metropolitana Tributaria el 03 de marzo de 2022, siendo éste atendido mediante Oficio No. DMT-JTD-2022-001715 notificado el 19 de julio del mismo año, todo lo cual manifiesta que fue acogido por el Tribunal *A quo* en el considerando SEIS de su auto; no obstante, menciona que dentro del punto subsiguiente los juzgadores consideraron que las acciones administrativas devinieron en la expedición de resoluciones municipales que ±al no haber sido impugnadas± adquirieron firmeza y ejecutoriedad, siendo éstas llamadas a cumplirse, razón por la cual decidieron inadmitir la demanda y ordenar su archivo. **4.2.4.-** Frente a ello, expresa que el artículo 305 del CT contiene dos principales enunciados, que la acción de pago en exceso prescribe en el plazo de tres años y que la presentación del reclamo administrativo interrumpe la prescripción, de lo cual explica que, con fecha 08 de mayo de 2019 se pagó el impuesto a la utilidad liquidado por transferencia de bienes inmuebles, por lo que bajo esa lógica la fecha límite para proponer la acción directa habría sido hasta el 08 de mayo de 2022; mas sin embargo, indica que de su parte se presentó una solicitud de devolución de pago en exceso, junto con su posterior reclamo, habiéndose por tanto ± *a su entender*± interrumpido la prescripción de la acción, conforme el detalle de un cuadro que recaba fechas de presentación de sus acciones, las resoluciones con las que fueron atendidas, fechas de notificación de dichas resoluciones, así como la contabilización del tiempo transcurrido entre la presentación de las solicitudes y/o reclamos con las resoluciones emitidas por el GAD DMQ. **4.2.5.-** Por ende, considera que el Tribunal Distrital debió haber adicionado 238 días (resultantes de su cuadro) en los que efectivamente se habría interrumpido la prescripción de la acción, los cuales representarían el número de días entre la presentación de la solicitud o reclamo, y la notificación de las respectivas resoluciones, de lo cual infiere que la fecha máxima de presentación de la demanda judicial era el 01 de enero de 2023, y al haber sido propuesta la acción el 22 de diciembre de 2022, se encontraba a su criterio, dentro del plazo establecido en la ley, de manera que no cabía la inadmisión de su demanda; ello por cuanto sostiene que el Tribunal de instancia entendió equivocadamente que, una vez que se resuelve un reclamo de pago en exceso, se elimina la posibilidad de presentar una acción judicial que pretenda la devolución de un pago en exceso, y obligatoriamente el proceso contencioso debe iniciarse como una acción de impugnación contra la resolución que atendió dicho reclamo, argumentando que los jueces concluyeron que la prescripción no opera en 3 años, sino en 60 días después de que se presenta un reclamo administrativo. **4.2.6.-** En concordancia con lo antedicho, acusa que el Tribunal *A quo* realizó una

interpretación incorrecta del artículo 305 del CT, pues habría anulado la posibilidad de presentar acciones judiciales de pago en exceso, pese a que la norma establecería que cuando se presenta un reclamo se interrumpe la prescripción de 3 años y se reanuda con su resolución, sin que se contemple que no es posible interponer la acción de pago en exceso sino únicamente la de impugnación, con un plazo de prescripción mucho menor, por lo cual alega que se habrían vulnerado los artículos 11 y 76 de la Constitución, e indica que la problemática en torno a la dualidad de procedimientos administrativos con las suspensiones de plazos, habría sido solventada a través de la Circular No. NAC-DGECCGC22-00000005 del SRI, de la cual realiza una transcripción textual de la parte que estima trascendente, manifestando que en dicha circular, la administración tributaria central realiza una interpretación adecuada de los efectos suspensivos de la solicitud y reclamo formal de pago en exceso, en el plazo de prescripción previsto para las acciones directas. **4.2.7.-** Concluye su escrito con la siguiente pretensión: *ª(...) SOLICITO EXPRESAMENTE A LA SALA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL, EN BASE A LA* ***Causal 1era*** *del Art. 268 del COGEP, específicamente por* ***errónea interpretación de normas procesales,*** *que me ha causado indefensión, puesto que se archivó el proceso sin permitirme que se discuta el fondo del asunto, y no habiendo sido esa nulidad subsanada de forma legal. La norma indebidamente interpretada es el Art. 305 del Código Tributario pues no se consideró que la prescripción fue interrumpida con la interposición de las actuaciones administrativas contempladas en la ley y en la circular .... Por todo ello, y al tenor de lo establecido en el numeral 1ero del Art. 273 del Código Orgánico General de Procesos, solicito se declare la nulidad del Auto Interlocutorio de 26 de abril de 2023 del juicio No. 17510202200510 y se disponga remitir el proceso en el término máximo de 30 días, al órgano judicial conformado por el Tribunal Primero del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, a fin de que conozca el proceso desde el punto en que se produjo esta nulidad, y se sustancie con arreglo a derecho. (...)º* [sic].

4.3.- Contestación al recurso.- Si bien el Conjuez dispuso se corra traslado con el recurso admitido, se observa la razón sentada por la actuaria (fs.6) que da fe de la no notificación por no haber señalado casillero la demandada, lo cual obedece a que en la presente causa se ha recurrido de un auto que inadmite la demanda.

5.- DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO.- Frente a los argumentos esgrimidos por la casacionista, corresponde determinar si la sentencia de instancia ha incurrido en el caso primero del artículo 268 del COGEP, por errónea interpretación del artículo 305 del Código Tributario.

6.- ANÁLISIS.- Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, para resolver el

problema jurídico planteado, derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso primero del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez Nacional Temporal, reflexiona lo siguiente:

6.1.- Determinación de causales.- El recurso de casación se fundamenta en el caso 1 del art. 268 del COGEP que dispone: *ª Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 1. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado al proceso de nulidad insubsanable o causado indefensión y hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa, y siempre que la respectiva nulidad no haya sido subsanada en forma legal. (...)º* . Se tiene entonces que, el numeral primero del artículo 268 del COGEP contiene el denominado error *in procedendo* en el auto interlocutorio, lo cual conlleva al hecho de que en caso de haber ocurrido, se deberá declarar la nulidad del proceso y remitir al órgano jurisdiccional correspondiente para su tramitación desde el punto en el que se produjo el vicio.

6.2.- Conceptualización doctrinaria.- Muchos autores y estudiosos del tema se han pronunciado sobre el vicio alegado, por lo cual, acerca del entendimiento de la errónea interpretación, tenemos que: *ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º* .[2]

6.3.- Normas aplicables al caso.- La norma de derecho que la parte recurrente estima infringida en la presente causa es la siguiente: **6.3.1.-** Código Tributario: *ª Art. 305.- Procedencia y prescripción.- Tendrá derecho a formular el reclamo o la acción de pago indebido o del pago en exceso la persona natural o jurídica que efectuó el pago o la persona a nombre de quien se lo hizo. Si el pago se refiere a deuda ajena, sin que haya obligación de hacerlo en virtud de ordenamiento legal, sólo podrá exigirse la devolución a la administración tributaria que recibió el pago, cuando se demuestre que se lo hizo por error. La acción de pago indebido o del pago en exceso prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago. La prescripción se interrumpirá con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso. En todo caso, quien efectuó el pago de deuda ajena, no perderá*

2 Tolosa Villabona, Luis (2008). Teoría y Técnica de la Casación: Civil - Penal, Laboral - Penal Militar - Acciones de grupo - Derecho Comparado. Bogotá, Colombia: Ediciones Doctrina y Ley, pág. 361.

su derecho a demandar su devolución al sujeto legalmente obligado, ante la justicia ordinaria, conforme a lo previsto en el artículo 26.º .

6.4.- Estudio del caso en cuestión.- En relación al recurso de casación planteado por los hermanos Ricaurte Palacio, por el caso señalado, se considera lo siguiente:

6.4.1.- Para iniciar el análisis es importante precisar que en el caso de estudio, conforme el contenido del auto interlocutorio y las alegaciones de la parte recurrente, la litis de esta causa versa respecto a la determinación de la prescripción o no, del ejercicio de la parte actora para interponer una acción directa, que persigue la devolución de un pago en exceso por concepto del impuesto a la utilidad de la transferencia de dominio, de lo cual la actora refiere que ha presentado oportunamente una solicitud y un reclamo formal en sede administrativa, lo que ±a su entender± deviene en que se interrumpió el plazo de prescripción de tres años, previsto en el artículo 305 del Código Tributario, por lo cual pretende que se declare la nulidad del auto interlocutorio que resolvió inadmitir su demanda, a fin de que se conozca el fondo del asunto y se prosiga con la sustanciación del proceso. De tal manera que, cabe proseguir con el estudio del caso invocado, al tenor de las siguientes reflexiones:

6.4.2.- Conforme las alegaciones de la casacionista, delimitadas en todo el considerando 4.2.- de esta sentencia, cabe en primer lugar tener en cuenta el carácter dispositivo, riguroso y extraordinario del recurso de casación, por lo que resulta primordial considerar el alcance del caso primero del artículo 268 del COGEP, según lo delimitado en el considerando 6.1.- de este fallo, así como su consecuencia jurídica descrita en el numeral 1 del artículo 273 ibídem, que establece: *ª(...) Art. 273.- Sentencia. Una vez finalizado el debate, la o el juzgador de casación pronunciará su resolución en los términos previstos en este Código, la que contendrá: 1. Cuando se trate de casación por aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, la Corte Nacional de Justicia declarará la nulidad y dispondrá remitir el proceso, dentro del término máximo de treinta días, al órgano judicial al cual corresponda conocerlo en caso de recusación de quien pronunció la providencia casada, a fin de que conozca el proceso desde el punto en que se produjo la nulidad, sustanciándola con arreglo a derecho. (...)º* por ende, es menester analizar si los jueces distritales incurrieron en el vicio jurídico que se acusa, esto es, la errónea interpretación del artículo 305 del Código Tributario.

6.4.3.- Frente a ello, se observa que en el auto de inadmisión, los juzgadores consideran y transcriben textualmente a la norma procesal en los incisos séptimo y octavo del considerando CUATRO de dicha providencia, de lo cual se aprecia su interpretación en los considerandos CINCO y SIETE del auto

interlocutorio, específicamente el Tribunal *A quo* estipuló que: *ª(...) Por lo tanto,* ***la prescripción de la acción directa de pago en exceso operó entre abril y julio de 2022****, esto es dentro del plazo de tres años; en tanto que la demanda fue presentada ante este Tribunal el* ***22 de diciembre de 2022****, una vez vencido este periodo. (...)º* [sic] (§ CINCO.-, fj. 157 reverso exp. de instancia), así como también dentro de la siguiente conclusión: *ª(...) Así las cosas, se observa que la parte actora dedujo su demanda de acción directa de pago indebido fuera del plazo legal, pues* ***el tiempo de prescripción de la acción se contabiliza desde que se efectuó el pago o desde la determinación****, mismo que tuvo lugar entre el 10 de abril y el 25 de julio de 2019, por lo que la acción judicial debió deducirse entre abril y el 25 de julio de 2022; mientras que, la demanda fue presentada el 22 de diciembre de 2022, esto es fuera del plazo legal de tres años previsto en el art. 306.6 del COGEP, por lo tanto ha operado la prescripción de la acción directa de pago en exceso planteada, y así lo declara este Tribunal. (...)º* [sic] (§ SIETE.-, fj. 157 reverso), pronunciamientos de los cuales no se percibe su alejamiento del alcance ni del sentido taxativo y literal que comprende dicha norma procesal, pues se tiene que el Tribunal Distrital de los hechos narrados por la misma parte actora,consideró y precisó el plazo de tres (3) años en el cual opera la prescripción, así como el momento desde el cual empieza a correr dicho plazo, conforme los enunciados descritos en la norma, mismos que guardan armonía y concordancia con el tiempo previsto en el numeral 6 del artículo 306 del COGEP, que ilustra y establece los tiempos para presentar una demanda contencioso tributaria y/o contencioso administrativa[3], en tal virtud, no se advierte una errada interpretación del artículo 305 del Código Tributario.

6.4.4.- Ahora bien, resulta trascendente recalcar que la casacionista para la construcción de su recurso, parte de premisas que no han sido constatadas ni corroboradas por los jueces de instancia, en particular, respecto a la fecha en la cual se habría efectuado el pago que considera excesivamente consignado a las arcas municipales, puesto que los contribuyentes ±dentro de su recurso de casación± expresan que el 08 de mayo de 2019, se realizó el pago del impuesto a la utilidad liquidado por transferencia de bienes inmuebles, fecha que no fue tomada en consideración por parte del Tribunal de instancia, dado que en su auto interlocutorio se expone que nunca fue precisada tal fecha, por lo que se presumió una franja de tiempo en la cual habría tenido lugar dicho pago, conforme se señala expresamente en el auto recurrido: *ª(...) De lo expuesto se desprende que, el pago que los comparecientes alegan haber efectuado en exceso tuvo lugar algún momento entre el 10 de abril y el*

3 Art. 306 num. 6 del COGEP, que determina: *"(...) Art. 306.- Oportunidad para presentar la demanda. Para el ejercicio de las acciones contencioso tributarias y contencioso administrativas se observará lo siguiente: (...) 6. Las acciones de pago indebido, pago en exceso o devoluciones de lo debidamente pagado se propondrán en el plazo de tres años desde que se produjo el pago o desde la determinación, según el caso. (...)"*

25 de julio de 2019 que es la fecha en que se efectuó el traspaso de la propiedad a los compradores a través de la inscripción de la escritura de compraventa del inmueble en el Registro de la Propiedad, ***puesto que en sus escritos no especifican la fecha exacta en que se ejecutó dicho pago****. (...)º* (§ CINCO.-, fj. 157 anverso y reverso, lo resaltado es añadido). Aunado a ello, la recurrente alude argumentos que no han sido formulados ni expuestos por parte de los jueces de instancia, en el sentido de que habrían concluido que si se presenta y resuelve un reclamo administrativo, se elimina la posibilidad de proponer una acción judicial directa y en su lugar cabe únicamente una acción de impugnación, criterios que no son palpables dentro de la providencia recurrida, por lo cual devienen en meras aseveraciones por parte de los recurrentes carentes de asidero en la verdad procesal del auto recurrido.

6.4.5.- En realidad, lo que el Tribunal Distrital acertadamente señala es que conforme lo contempla la misma norma procesal, la actora tenía dos vías para hacer valer sus derechos y solicitar la devolución de los valores que estima como pagados en exceso, ya bien en sede administrativa o en sede judicial y sobre este lineamiento afronta la oportunidad en el ejercicio de acción, de lo cual se desprende que ± según la narración de los hechos fácticos± los herederos ya habían ejercido uno de estos mecanismos por vía administrativa, habiendo sido atendido en primer lugar su petitorio y posteriormente, su eventual reclamo formal ante la negativa por parte de la autoridad municipal, a través de la Resolución No. RESOL-DMT-JTD-2021-000149 de 04 de marzo de 2021, y mediante Oficio No. DMT-JTD-2022-001715 de 19 de julio de 2022 respectivamente, actos administrativos que al no haber sido impugnados en sede judicial, adquirieron firmeza y ejecutoriedad conforme lo dispuesto en los artículos 83 y 84 del Código Tributario ±y acorde a lo asertivamente indicado por el Tribunal de instancia± (§ SIETE.- inc. segundo, fjs. 157 vta. y 158); no obstante, la parte actora presentó por cuerda separada una acción judicial directa, que aspiraba las mismas pretensiones, a decir, la devolución del valor considerado como pagado en exceso, acción que conforme el análisis de los jueces fue presentada por fuera de los tres (3) años que determina la ley y por tanto bajo este enfoque derivado de la imprecisión de la propia recurrente que no ubica la fecha de pago, es así que llegan a concluir que aun bajo el analisis de la franja en que habría ocurrido dicho pago, se encontraba prescrita la posibilidad de activar la vía judicial, razón por la cual arribaron a la decisión de inadmitir la demanda y disponer su archivo, sin que ello implique que han contravenido los preceptos normativos que regulan los plazos de prescripción para la acción directa de pago en exceso, dado que indistintamente de que se hayan presentado acciones administrativas, tal situación comprende que los contribuyentes recurrentes ±en efecto± aplicaron una de las dos vías previstas para proponer su petición, habiéndose así interrumpido el plazo de prescripción **exclusivamente** respecto de su solicitud planteada ante el GAD DMQ, la cual bien pudo continuar en sede judicial sin que se hubiere

impugnado los actos administrativos emanados por la administración municipal, mas no para iniciar un nuevo proceso contencioso tributario, pues de la interpretación literal del contenido del art. 305 del Código Tributario estatuye: ª *[...] La prescripción se interrumpirá con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso ¼º* , es decir al precisar ª en su casoº a todas luces importa que el legislador expresamente distinguió que existen dos caminos excluyentes uno del otro (uno administrativo y uno judicial) como se lo analiza en instancia. A todo ello se suma que habiéndose alegado una errónea interpretación, no existe desarrollo argumentativo alguno de los recurrentes en cuanto a cuál es el método de interpretación que estiman asertivo para sostener su línea argumentativa en cuanto a que ª *[...] cuando se presenta un reclamo se ª interrumpeº la prescripción de 3 años, y se reanuda con su resolución. En ningún caso se contempla que la acción de pago en exceso ya no sería posible interponer y que solamente queda la de impugnación, con un plazo de prescripción mucho menor¼º* (fs. 161, lo resaltado es de la Sala) tanto más que en ninguna parte del auto recurrido se hace tal afirmación por lo que, la conclusión a la que arriban los recurrentes deviene de su propia inferencia, más no de lo razonado por los jueces de instancia.

6.4.6.- Así las cosas, los fundamentos de la parte actora en su recurso de casación, se construyen sobre falacias argumentativas que no encuentran asidero, derivando en improcedente el cargo de errónea interpretación del artículo 305 del Código Tributario, sustentado en el caso 1 del COGEP y por lo mismo, es rechazado.

7.- DECISIÓN.- Por los fundamentos que anteceden, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ª ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICAº, **RESUELVE**:

7.1.- NO CASAR el auto interlocutorio dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 24 de febrero de 2023, a las 12h47, en el proceso judicial No. 17510-2022-00510.

7.2.- Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la Dra. Ligia Marisol Mediavilla, en virtud de la acción de personal vigente.

7.3.- Sin costas ni honorarios que regular.

7.4.- Notifíquese, publíquese y devuélvase el expediente a la sala especializada de origen.

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

ML/FA

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

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

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