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

J09501-2023-00014, J 01501-2020-0004T, J11804-2019-00431E, J17510-2018-00388

Año II - Nº 423 - 105 páginas
Quito, viernes 13 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

277254718-DFE

Juicio No. 09501-2023-00014 RESOLUCION 781-2025

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 17 de noviembre del 2025, las 16h21. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, (E) dicta la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2023-00014.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el señor José Vicente Carrión Poma, presentó demanda en contra de la Resolución No. 109012022RREC575954, de 28 de septiembre del 2022, suscrita por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas; mediante la cual resolvió aceptar parcialmente el reclamo administrativo planteado contra la Liquidación de pago por diferencias en la Declaración No. 09202206500362525 emitida por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2018.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª Establecer si el acto impugnado en este juicio ha sido emitido conforme a derecho, y si el actor justifica las glosas establecidas en la liquidación de pago por diferencias en el impuesto a la renta del ejercicio 2018º.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió declarar con lugar la acción de impugnación, dejando sin efecto la resolución impugnada y la liquidación de pago que es su precedente.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 20 de junio de 2024 a las 09h46, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2023-00014, argumentando el caso 2 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 4 de febrero del 2025 a las 9h39, dictado por la doctora Tania Catalina

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

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

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

Jaramillo Luzuriaga, Conjueza Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el SRI, por el caso 2, del art. 268 del COGEP, por incumplimiento del requisito de motivación en la decisión recurrida, contraviniendo los arts.76.7.l) de la Constitución de la República y 89 del COGEP.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia. - Sorteo de la causa número 09501-2023-00014, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 13 de mayo de 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 14 de noviembre de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El Servicio de Rentas Internas en la fundamentación del recurso señala que, en la especie, la sentencia de instancia incurre en el caso 2 del art. 268 del COGEP; por haber incurrido en inobservancia de las expresas disposiciones legales respecto a la motivación. Que considera que las normas infringidas son los arts. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador; y, 89 del COGEP. Que dentro del apartado 7.5 de la sentencia, el Tribunal arriba a una conclusión respecto del primer objeto de la controversia fijado; esto es establecer si el acto impugnado fue emitido conforme a derecho. Que de su fundamentación, es claro que concluye que la determinación no se llevó conforme lo establecido por la norma, y soporta esta línea lógica en la premisa de que no era factible haber realizado una determinación directa de conformidad con lo prescrito en el art. 91 del Código Tributario. Que en el apartado 7.14, de la sentencia, el Tribunal desarrolla la fundamentación fáctica mediante la cual soporta la conclusión de esta primera premisa. Que tenemos entonces, que los juzgadores parten del hecho probado y cierto que dentro del proceso administrativo no se adjuntaron los soportes de los avances de obra, y que producto de esto no fue posible realizar una determinación directa. Que cabe aquí mencionar que, desde el aspecto fáctico, no existe ningún cuestionamiento respecto de falta de otros documentos como declaraciones, información de terceros, entre otros; por lo que esta imposibilidad se centra taxativamente en dicha información. Que como fundamentación normativa, y aquí es donde se evidencia a todas luces el yerro de la falta de motivación, encontramos que dentro del apartado 7.7 del fallo recurrido el Tribunal se limita a parafrasear el art. 91 del Código Tributario. Que de este parafraseo, es claro que el Tribunal resalta que la determinación directa se hace en base a la declaración, contabilidad e información tanto del propio contribuyente como de terceros que conste en la base de datos del Servicio de Rentas Internas. Que sin perjuicio de lo indicado, en ninguna parte de la sentencia podemos observar cómo esta premisa normativa, que dicta los elementos previstos en la norma necesarios para realizar una determinación presuntiva, no pudo ser aplicada en función de la falta de soportes de avance de obra, desarrollo aún más

necesario cuando estos documentos no están reconocidos dentro de esta ley de forma taxativa. Que en su lugar, lo único que podemos observar es un parafraseo crítico de la norma, y la constatación de falta de un documento, sin que exista ningún desarrollo adicional. Que dentro de la sentencia no existe un análisis explícito o implícito, que permita comprender por qué la falta de presentación de los sustentos de avance de obra - fundamentación fáctica-, impide la aplicación del art. 91 del Código Tributario para determinar la obligación tributaria ± fundamentación normativa-, cuando éste último refiere a varios tipos de documentación entre los cuales estos últimos no son mencionados. Que es más no existe un análisis de que la falta de uno de los elementos desarrollados en este artículo sea taxativa a efectos de impedir este tipo de determinación. Precisamente este ejercicio lógico ausente en la sentencia es necesario para considerar el cumplimiento rector de la suficiencia normativa, pues como lo ordenado por la Corte Constitucional, no basta con limitarse a citar norma vigente, sino que es necesario y aún más importante abarcar su relación con los hechos probados. Que se ha soportado argumentativamente que existe una evidente falta de motivación dentro del fallo por insuficiencia normativa en su conclusión, provocada por la omisión de subsumir el presupuesto normativo al fáctico, tal conforme lo ha contemplado la Corte Constitucional dentro del fallo citado en reiteradas ocasiones, y transgrediendo lo prescrito en los arts. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador, y 89 del COGEP. Por todo lo expuesto solicita se case la sentencia recurrida.

4.2. El señor José Vicente Carrión Poma, en la contestación al recurso de casación planteado por el Servicio de Rentas Internas, señala que de la fundamentación al recurso se colige que el recurrente, no ha precisado con claridad y precisión qué apartado de la sentencia carece de motivación, ya que en su exposición se refiere al apartado y luego se desarrolla el 7.15, el cual fuera anunciado previamente como la materialización del supuesto yerro motivacional producido en el fallo emanado por el Tribunal; y, por otra parte, se limita a enunciar transcribir la parte de la sentencia que anuncia carece de motivación cuando es necesario que se demuestre primeramente como, cuando y en qué sentido se incurrió en la infracción. Que el argumento de la Administración Tributaria sobre lo establecido en el numeral 7.14 de la sentencia contiene una interpretación antojadiza, extensiva y engañosa de lo realmente establecido. Que el recurrente omite mencionar que en los puntos 7.6, 7.7, 7.8, 7.9 y 7.10, claramente se establecen los presupuestos fácticos mediante los cuales se incurrió en la falta de motivación de la Resolución impugnada, motivo por el cual no debe existir en la misma un

ª cuestionamientoº respecto a la prueba documental que no fuera la debidamente actuada, tomando en cuenta que el recurso de casación es extraordinario, formalista y tiene como finalidad el control de legalidad de las sentencias de instancia, para la defensa de la normatividad jurídica objetiva y la unificación de la jurisprudencia. Que según la Administración Tributaria, en su recurso de casación manifiesta que dentro de la sentencia no existe un análisis explícito o implícito, que permita comprender por qué la falta de presentación de los sustentos de avance de obra- fundamentación fáctica-, impide la aplicación del art. 91 del Código Tributario para determinar la obligación tributaria-fundamentación normativa-, cuando éste último refiere a varios tipos de documentación entre los cuales estos últimos no son mencionados. Es más, no existe un análisis de que la falta de uno de los elementos desarrollados en este artículo sea taxativa a efectos de impedir este tipo de determinación. Que el recurrente intenta inducir al error a los Jueces en la interposición del recurso de casación, ya que el recurrente omite mencionar que dicho apartado es el inicio del desarrollo argumentativo contenido en la parte dispositiva de la sentencia que inicia refiriéndose a la determinación directa en el 7.7, y a partir del 7.8, 7.9 al 7.10, desarrolla en forma suficiente la normativa que no se debió aplicar y lo subsume al caso concreto, esto es el ejercicio de determinación realizado por la Administración claramente dejó constancia que a pesar de no contar con los elementos para aplicar la determinación directa lo realizó absteniéndose de aplicar lo ordenado en el segundo párrafo del art. 28 del Código Tributario, esto es, ajustarse a las disposiciones técnicas contables, legales y reglamentarias. Que cabe indicar que el ejercicio de determinación busca establecer, entre otros, la cuantía del tributo, sin embargo esto no equivale a decir que se puede ejercer la determinación y aplicar la norma jurídica de forma que vulnere la capacidad contributiva, debido a la desproporcionalidad en la liquidación de pago, sin observar el principio de realidad jurídica, denotándose una actitud compulsiva que tiene como fin lograr la dilapidación del patrimonio, en tanto, la imposición de una cuantía totalmente alejada de la capacidad contributiva. Que el recurrente manifiesta que existe insuficiencia normativa, en tanto que considera que la sentencia solo se ha limitado a citar una norma vigente sin abarcar su relación con los hechos probados y que no se desarrolló como los documentos prescritos en el art. 91 del Código Tributario distan de lo sustentado en el proceso para concluir que la determinación directa realizada por la administración tributaria es improcedente. Que el recurrente no ha establecido la forma o modo en la que el Tribunal ha causado el yerro de la sentencia recurrida, mediante la

insuficiencia motivacional normativa, ya que solo se ha limitado a cuestionar la valoración probatoria pese a que la causal invocada es la referida a la falta de motivación motivo por el cual el recurrente debe explicar la forma en que se dio la insuficiencia normativa. Que por lo expuesto solicita rechazar el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 2 del art. 268 del COGEP, por el incumplimiento de la garantía de motivación, violentando los arts. 76.7.l) de la Constitución de la República del Ecuador y 89 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: 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 motivaciónº .

6.1.1. El caso 2 del art. 268 del COGEP, se configura de tres formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y cuando no cumplan con el requisito de motivación. En el caso se alega el incumplimiento del requisito de motivación.

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

CONSTITUCIÓN DEL ECUADOR 2008

> 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: 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 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

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

6.4 Para Oswaldo Alfredo Gozaini, en su obra ª El Derecho Procesal Constitucional, El Debido Procesoº, Rubinzal - Culzoni Editores, Buenos Aires-Argentina, 2004, p. 428; la motivación, que no es otra cosa que ª [¼] la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido procesoº.

6.5 Es claro que la motivación es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial. Motivar es explicar la manera 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. La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la conclusión sea motivada: ª [¼] La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechosº (párrafo 46 de la sentencia No. 274-13-EP/19 emitida el 18 de octubre de 2019, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 22, del martes 19 de noviembre de 2019; cuyo sentido ha sido reiterado en el párrafo 32 del fallo 1357-13-EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

6.6 El Tribunal A quo en el considerando SÉPTIMO.- MOTIVACIÓN, numeral 7.2 determina que en la resolución impugnada, consta que la fecha de inicio del contrato de obra fue el 29 de diciembre de 2017, y, el pago del anticipo, fue el 23 de enero de 2018, y su finalización se dio el 20 de septiembre de 2018. Asimismo que en el contrato celebrado el 24 de mayo de 2018, el pago del anticipo fue el 13 de junio de 2018, finalizando el 8 de febrero de 2019.

Señala que en el detalle de las acreditaciones que obra en la página 6 de la resolución impugnada, consta que, a partir de la fecha de suscripción del contrato del 29 de diciembre de 2017, las acreditaciones del Fondo de Cesantía del 23 de enero de 2018 se dieron por un total de US$ 1'279.199,89; sin que se reporten más acreditaciones hasta el 24 de mayo de 2018, en que se suscribió el segundo contrato. Que a partir de esa fecha, únicamente constan dos acreditaciones de dicho Fondo, los días 13 y 25 de junio de 2018, por valores de US$ 709.044,78 y US$ 203.285,37, siendo los siguientes abonos realizados el 18 de diciembre de 2018 por US$ 96.656,56 y US$ 103.173,96.

6.8 En el considerando 7.3 establece el Tribunal que los principales reproches de la parte actora son que: ª (i) no se haya considerado que sus actividades son las de construcción, afirmación que la parte demandada contrasta con la información de la actividad principal consignada en el RUC; (ii) que la determinación presuntiva debía realizarse bajo el art. 28 de la LRTI, postulación que la parte demandada réplica bajo el supuesto de que se ha realizado

una determinación directa, que por arrojar utilidades cuya imposición genera resultados que podrían considerarse confiscatorios, implica el uso de un factor de ajuste presuntivo, que no convierte a la determinación en presuntivaº.

6.9 Establece el Tribunal en el considerando 7.4 que en cuanto a primer punto, si bien es cierto, la actividad principal en el RUC de la parte actora es el de actividades de diseño de ingeniería y consultoría de ingeniería, la propia determinación reconoce que la actividad identificable era la de ejecución de obra, que es analizada en detalle por el SRI.

6.10 En el considerando 7.5 determina el Tribunal que por otra parte aun cuando la parte demandada defiende la determinación en función de la actividad principal consignada en el RUC y la aplicación de la Resolución NAC-DGERCGC19-00000049, no observa que dicha resolución disponga que se atienda a lo detallado en el RUC cuando no pueda establecerse la actividad del contribuyente: ª Art. 3.- Aplicación de los factores de ajuste en la determinación directa.- De establecerse que existe detrimento en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, el Servicio de Rentas Internas podrá establecer la base imponible, dentro de una determinación directa, multiplicando el rubro de ingresos declarados por el sujeto pasivo o los determinados por el Servicio de Rentas Internas, por el factor de ajuste correspondiente al rubro de ingresos.- Cuando exista más de una actividad económica, la base imponible determinada resultará de la sumatoria de aplicar el factor de ajuste correspondiente a los ingresos de cada actividad económica. En caso de que no sea posible identificar con certeza a qué actividad económica se relacionan los ingresos, se deberá aplicar el factor de ajuste correspondiente a la actividad económica que conste como principal en el Registro Único de Contribuyentes al 31 de diciembre del ejercicio fiscal en verificación (...)º.

6.11 Establece el Tribunal que en este caso, estaba plenamente establecido que la tarea del contribuyente era la de ejecución de obras y no las de diseño de ingeniería y consultoría de ingeniería; tanto así que los pedidos de planillas de avance de obra realizados por la administración están inspirados en lo que establece la Resolución NAC-DGERCGC16-00000138 que contiene las normas para determinar los ingresos gravables, costos y gastos deducibles imputables a contratos de construcción (apartados 22.3.26.4.4 y 22.3.26.4.21 de la resolución impugnada).

6.12 Determina el Tribunal en el considerando 7.7 que en cuanto al tipo de determinación, de acuerdo con el art. 91 del Código Tributario la determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.

Señala que el art. 28 de la LRTI disponía a la fecha: 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 correspondientes.- Cuando los contribuyentes no se encuentren obligados a llevar contabilidad o, siendo obligados, la misma no se ajuste a las disposiciones técnicas contables, legales y reglamentarias, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar, se presumirá que la base imponible es igual al 15% del total del contrato.- Los honorarios que perciban las personas naturales, por dirección técnica o administración, constituyen ingresos de servicios profesionales y, por lo tanto, no están sujetos a las normas de este artículoº.

Se determina que en la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000138 se establecieron dos circunstancias y el tratamiento tributario; el primero, si el ingreso por construcción establece procesos de fiscalización, el segundo, si no lo establece. Que para la primera eventualidad, considerará gravados los montos de las planillas certificadas y aprobadas por los contratantes; para el segundo supuesto, los montos de las planillas emitidas.

6.13 En el considerando 7.10, establece el Tribunal que en la resolución y en la emisión de los actos de determinación se indica que no hay presentación de los documentos de sustento, esto es, las planillas de avance de obra; y, paradójicamente se sostiene que podía practicarse una determinación directa, es decir, que la administración, sin constatar los avances de la obra, ni si los valores percibidos se soportan en los correspondientes documentos (planillas de avance de obra), procede a realizar una determinación directa, aun cuando no se cumplen los

requisitos previstos en el segundo párrafo del art. 28 del Código Tributario, esto es, ajustarse a las disposiciones técnicas contables, legales y reglamentarias.

Señala el Tribunal que por otra parte, es preciso indicar que la atribución de ingresos para el ejercicio fiscal 2018 de uno de los montos (US$ 709.044,78), que consta como acreditado en el año 2018 (cuadro No. 2 de la Liquidación de Pago y cuadro del apartado 23.1 de la resolución impugnada), del que se indica que no puede justificarse como ingreso gravado del año 2019 por no adjuntarse planillas de avance de obra (apartado 22.3.26.4.21 de la resolución impugnada), es preciso indicar que ese mismo rubro es considerado como el pago del anticipo del 70% del contrato celebrado el 24 de mayo de 2018 (ver cuadro del apartado 22.3.26.4.2 de la resolución impugnada), siendo ese el único rubro que por ese monto se incluye entre las acreditaciones del año 2018 (que obra en el apartado 23.1 de la resolución impugnada).

Que en suma, la administración toma esa cifra como anticipo del contrato, pero a la vez estima que de ella debía presentarse una planilla de avance de obra. Detallando además el art. 68 del Código Tributario

6.14 En virtud de lo señalado determina el Tribunal en el considerando 7.14, que la administración en forma contradictoria: ª (i) pese a que reconoce que no existe sustento de los avances de obra a los que alude la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000138, y que no cumplen los requisitos a los que se refiere el segundo párrafo del art. 28 de la LRTI, le practican la determinación directa; (ii) pese a que la administración reconoce que la actividad de la parte actora era la de construcción, violando la Resolución NAC-DGERCGC19-00000049 (que dispone que solo ante falta de identificación de la actividad real debe considerarse la prevista en el RUC) le contempla para el factor de ajuste la actividad de diseño de ingeniería señalada en el registro único de contribuyentes; (iii) considera un mismo depósito como anticipo para el contrato de construcción y a la vez estima que respecto del mismo debía existir una planilla de avance de obraº.

6.15 Por lo expuesto concluye el Tribunal en el considerando 7.15 que al haber ratificado la

resolución impugnada una determinación realizada en función de una base imponible fijada dentro de una determinación directa (que por las circunstancia anotadas en líneas anteriores no podía llevarse como tal) y por una tarifa establecida como factor de ajuste respecto de una determinación directa improcedente; y para una actividad distinta a la advertida por la propia administración; la determinación carece de valor alguno, ya que al violar la ley incumple lo previsto en el art. 68 del Código Tributario, por lo que se la deja sin efecto en todas sus partes.

6.16 En virtud del análisis que antecede, esta Sala Especializada, no evidencia que la sentencia de instancia adolezca de motivación en la decisión de la causa, ya que el Tribunal A quo, realiza un amplio análisis del actuar de la Administración Tributaria en el proceso determinativo en concordancia con normativa legal, destacando que el SRI, pese a que reconoce que no existe sustento de los avances de obra a los que alude la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000138, y que no cumplen los requisitos a los que se refiere el segundo párrafo del art. 28 de la LRTI, practica una determinación directa. Señala además el Tribunal que a pesar de que el SRI reconoce que la actividad de la parte actora era la de construcción, en contra de lo dispuesto por la Resolución NAC-DGERCGC19-00000049 aplica el factor de ajuste para la actividad de diseño de ingeniería que se encuentra precisada en el RUC, cuando la resolución mencionada dispone que solo ante falta de identificación de la actividad real debe considerarse la prevista en el RUC. Estas son las razones principales por las cuales los juzgadores A quo aceptan la demanda y dejan sin efecto la resolución impugnada por incumplir, a su criterio, lo previsto en el art. 68 del Código Tributario.

Se encuentra un análisis fáctico y jurídico suficiente, en el cual se analizan hechos y derecho de manera concordante, se comprende la ilación que siguen los juzgadores en su análisis para llegar a una conclusión, por lo que no prospera el cargo alegado bajo el caso 2.

Se deja constancia que el resultado casacional obedece a un análisis técnico extraordinario y no significa necesariamente que nos encontremos de acuerdo con el contenido del fallo recurrido. Además bajo el caso 2 alegado, no puede pretenderse corregir el análisis de la sentencia de instancia, como denota el recurso de casación presentado, y esto ha sido

expuesto de manera clara y expresa por la Corte Constitucional en el fallo 1158-17-EP/221: ª 28. La garantía de la motivación, entonces, exige que la motivación sea suficiente, independientemente de si también es correcta, o sea, al margen de si es la mejor argumentación posible conforme al Derecho y conforme a los hechos. Es decir, la mencionada garantía exige que la motivación contenga: (i) una fundamentación normativa suficiente, sea o no correcta conforme al Derecho; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente, esa o no correcta conforme a los hechos. Como esta Corte ha señalado, ª la garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judicialesº.

Por lo tanto, no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, consecuentemente no se ha violentado el art. los arts. 76.7.l) de la Constitución de la República del Ecuador y 89 del COGEP.

7. Decisión

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

7.2. No Casar la sentencia de 20 de junio de 2024 a las 09h46, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2023-00014.

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

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

La sentencia de instancia tiene motivación, pues existe suficiencia fáctica y jurídica, habiendo explicado los motivos que llevaron a los juzgadores a una decisión; por lo tanto, no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP. Este caso no procede para corregir los errores en el fallo, sino exclusivamente para verificar si existe motivación o no en el fallo recurrido, ya lo ha señalado la Corte Constitucional en el fallo 1158-17-EP/21.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

277442542-DFE

Juicio No. 01501-2020-0004T RESOLUCION 795-2025

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 19 de noviembre del 2025, las 11h00. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 01501-2020-0004T.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª se contrae a determinar si los valores constantes en las glosas que han sido levantadas en el Acta de Determinación No. 01201924902333555, y que han sido confirmados a través de la Resolución del Reclamo No. 101012020RREC033355, constituyen costos y gastos deducibles, de acuerdo a los razonamientos expuestos en la demanda. Esto implica que al tratarse de varias glosas, respecto a las cuales la compañía accionante cuestiona el desconocimiento de la deducibilidad del gasto y los ajustes realizados, amparándose en disímiles argumentos, la Sala considera pertinente realizar un análisis por separado de cada una de ellas, a fin de agotar todos los temas que han sido controvertidos en este procesoº.

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve aceptar parcialmente la acción de impugnación deducida por la compañía COLINEAL CORPORATION CIA. LTDA., en contra del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas (SRI), como consecuencia de lo cual se dispone lo siguiente:

ª 1. Que la Administración Tributaria proceda a dar de baja la glosa denominada ª GASTOS NO DEDUCIBLES DETERMINADOS EN LA CASILLA ª 7007 COSTO DE VENTAS/IMPORTACIONES DE BIENES NO PRODUCIDOS POR EL SUJETO

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

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

PASIVO-COSTOº (Párr. 25 Res. Imp., apdo. 3.6.2.1.1 Act. Det.).

2. Que la Administración Tributaria proceda a dar de baja en forma parcial la glosa denominada ªGASTOS NO DEDUCIBLES POR MATERIA GRAVADA NO APORTADA AL IESSº (Párr. 27 Res. Imp., apdo. 3.6.2.3.1 Act. Det.), por tanto se reconoce como gasto deducible la suma de USD 199.634,50 pagada por concepto de bonos de alimentación, en tanto que se confirma la parte de la glosa que se refiere a bono vacaciones y bonos varios.

3. Que la Administración Tributaria proceda a dar de baja la glosa denominada ª7056 GASTOS POR BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS/JUBILACIÓN PATRONAL-GASTOSº y ª7059 GASTOS POR BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS/DESAHUCIO GASTOº (Párr. 29 Res. Imp., apdo. 3.6.2.4 Act. Det.);

4. Que la Administración Tributaria proceda a dar de baja la glosa denominada ªINTERESES BANCARIOS NO DEDUCIBLES, SUPERIORES A LAS TASAS ACTIVAS REFERENCIALES DEL BANCO CENTRAL DEL ECUADORº (Párr. 37 Res. Imp., apdo. 3.6.2.10.3 Act. Det.)

5. Las demás glosas impugnadas y que han sido analizadas en la presente sentencia, se confirmanº.

1.3 La compañía COLINEAL CORPORATION CIA. LTDA., y el Servicio de Rentas Internas, interponen recursos de casación contra la sentencia de 8 de julio del 2022 a las 14h50, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2020-0004T, argumentando el caso 5 del art. 268 del ªCOGEPº.

La compañía COLINEAL CORPORATION CIA. LTDA., interpuso demanda de impugnación en contra de la Resolución No. 101012020RREC033355, de 9 de julio del 2020, suscrita por el Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual resuelve negar el reclamo administrativo presentado contra el Acta de Determinación No. 01201924902333555, emitida por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015.

1.4. Mediante auto de 31 de marzo del 2025 a las 11h45, dictado por el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió los recursos

de casación planteados por las partes procesales: Recurso del Servicio de Rentas Internas, por el caso 5 del art. 268 del COGEP; por la glosa ª7056 GASTOS POR BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS/JUBILACIÓN PATRONAL-GASTOSº y ª7059 GASTOS POR BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS/DESAHUCIO GASTOº Literal F, Numeral 1 del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente para el ejercicio fiscal 2015). Recurso de casación de la compañía COLINEAL CORPORATION CIA. LTDA., ADMITIR parcialmente el recurso de casación, exclusivamente por los siguientes cargos, sustentados en caso 5: Por la glosa: ªPÉRDIDAS GENERADAS POR VENTAS A PRECIOS MENORES A COSTOº falta de aplicación: arts. 4 y 17 del Código Tributario. Por la glosa: ªGASTOS NO DEDUCIBLES POR BENEFICIOS SOCIALES Y FONDOS DE RESERVA PAGADOS A MANDATARIOSº y ªGASTOS NO DEDUCIBLES POR SEGUROS ASUMIDOS POR COLINEAL CORPORATION CIA. LTDA. PAGADOS A MANDATORIOSº falta de aplicación: art. 66 numeral 16 Constitución de la República del Ecuador; y art. 17 del Código Tributario.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el Doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del Doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 01501-2020-0004T, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 29 de agosto de 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

En la tramitación de los recursos extraordinarios de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 18 de noviembre de 2025 a las 14h45.

4. Fundamentación de los recursos de casación

4.1. FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN PROPUESTO POR EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que la sentencia de instancia incurre en la CASO 5 del art. 268 del COGEP, al resolver las Glosas ª 7056 GASTOS POR BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS/JUBILACIÓN PATRONAL-GASTOSº y ª 7059 GASTOS POR BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS/DESAHUCIO GASTOº. Que la sentencia incurre en erróneamente interpretación del literal f) numeral 1 del Art. 28 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en el ejercicio económico 2015. Que el Tribunal de instancia advierte que la razón por la cual la Administración Tributaria estableció la no deducibilidad del gasto fue porque el estudio actuarial presentado por el contribuyente no fue elaborado por un profesional o una sociedad registrada en la Superintendencia de Compañías o Bancos. Que se detalla los considerandos 84, 86, 87, 88 y 89, 90. Que el Tribunal interpreta erróneamente la norma cuando en su sentencia establece que el registro al que se refiere la norma cuya errónea interpretación se denuncia establece que la persona o sociedad que realiza el estudio actuarial debe realizar el registro en función del contribuyente que va a

hacer uso del mismo, así en el numeral 89 de la sentencia recurrida se señala: ª(...) es decir, dependiendo del tipo de compañía a la que esté destinada el estudio actuarial, por lo que de ninguna manera se podía exigir el registro en la Superintendencia de Bancos cuando el estudio actuarial correspondía a una compañía sometida al control de la Superintendencia de compañías o viceversa (¼)º. Que para el Tribunal de instancia el registro del profesional no se puede exigir en la Superintendencia de Compañías, si el estudio actuarial está destinado a una compañía sometida al control de la Superintendencia de Bancos; ni en la Superintendencia de Bancos, si el estudio actuarial está destinado a una compañía sometida al control de la Superintendencia de Compañías; lo cual determina el que se realice una interpretación restrictiva de la norma, ello por cuanto a pesar que la misma exige el registro, sobre la base de lo afirmado por el Tribunal al ser la actora una compañía sujeta al control de la Superintendencia de Compañías; y, al no tener dicha institución un registro, ya no es necesario verificar si el profesional que realizó el estudio actuarial se encontraba registrado en la Superintendencia de Bancos, cuando lo que la norma señala es que el registro podía realizarse en cualquiera de estas dos entidades. Que la interpretación dada por el Tribunal a la norma conforme se señaló inclusive llevaría al extremo de que en el caso de que quien quiera hacer uso de la deducibilidad del gasto al amparo de esta norma sea un contribuyente persona natural obligada a llevar contabilidad o una sociedad de hecho, al no encontrarse bajó el control de ninguno de estos dos organismos (Superintendencia de Bancos y Superintendencia de Compañías) no puedan requerir estudios actuariales para poder hacer uso de un gasto deducible al amparo de lo dispuesto en la normativa tributaria. Que el Tribunal debía interpretar la norma denunciada considerando que establece como requisito indispensable para la deducibilidad del gasto la existencia del estudio actuarial pertinente, el cual debe ser elaborado por sociedades o profesionales debidamente registrados en la Superintendencia de Compañías o de Bancos, en cuyo caso el Tribunal de instancia lo que debía considerar es que la frase ª...según corresponda...º se refiere a que los profesionales o sociedades que realicen estudios actuariales deben estar registrados en alguna de las dos entidades no en ambas pero si en alguna de ellas, más no en el sentido que el Tribunal ha interpretado la norma en virtud del cual el registro se encuentra ligado al tipo de institución bajo cuyo control se encuentra el contribuyente en determinación. Que es importante se considere que lo que la norma correctamente interpretada exige es que exista el correspondiente registro del profesional o sociedad que realice el estudio actuarial en cualquiera de estos dos organismos. Que en este

sentido conforme se lo señaló, no cabe que por parte del Tribunal se realice una interpretación extensiva de la norma, ampliándola a situaciones que no se encuentran comprendidas en los términos de la misma, en este caso por parte del Tribunal de instancia debía emplearse el método de interpretación literal de la norma. Que la errónea interpretación de la norma llevó al Tribunal a considerar que el registro del profesional que realizó el estudio actuarial en el caso que nos ocupa debía ser hecho única y exclusivamente en la Superintendencia de Compañías, ello en razón de que al ser la empresa actora controlada por dicho organismo, esto era lo que a su entender correspondía, lo cual hizo que no se considerara lo señalado por la Administración Tributaria en el sentido de que la deducibilidad del gasto requería el cumplimiento de un requisito indispensable como lo era el registro que bien podía haberse realizado indistintamente en la Superintendencia de Bancos o de Compañías conforme manda la norma, circunstancia este que no se ha producido. Que de haber sido interpretado correctamente lo dispuesto en la disposición legal cuyo vicio se acusa, el Tribunal de instancia hubiera ratificado la glosa por cuanto la prueba no se limitaba al hecho de haber verificado que el registro no se lo realizó en la Superintendencia de Compañías sino que se hubiera establecido que el profesional que realizó el estudio actuarial no contaba con ningún registro ni en la Superintendencia de Bancos ni en la Superintendencia de Compañías; y que por lo tanto, la falta de cumplimiento de este presupuesto normativo, llámese registro, convertía al gasto en no deducible y por lo tanto hubiera ratificado la glosa estableciendo el correcto actuar de la Administración Tributaria. Que por lo expuesto solicita que se le conceda el recurso.

4.1.1 La compañía actora, en la contestación al recurso manifiesta: Que la Administración Tributaria cuestiona y alega una errónea interpretación del literal f) numeral 1 del art. 28 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en el ejercicio económico 2015, en relación a la interpretación realizada por el Tribunal referente a la deducibilidad de los gastos efectuados por la compañía COLINEAL, correspondientes a las provisiones efectuadas para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales. Que el SRI sostiene que el Tribunal, en una supuesta errónea interpretación de la norma, desconoce y se aleja de verificar la condición establecida por la ley para la deducibilidad de este tipo de gastos; específicamente, sostiene que el registro ante el ente de control de la sociedad o profesional que realice el estudio actuarial pertinente debe realizarse ante cualquier autoridad, independientemente para quien esté destinado el estudio actuarial. Que bajo el criterio de la

Autoridad Tributaria, a pesar de que COLINEAL es una sociedad mercantil que se encuentra bajo el control de la Superintendencia de Compañías, el profesional que realizó el estudio actuarial debía estar registrado ante la Superintendencia de Bancos, ya que es un hecho reconocido en sentencia que la Superintendencia de Compañías no tenía un registro de profesionales actuariales, haciendo materialmente imposible que el Econ. Cordero se registre en la Superintendencia de Compañías. Que justamente el Tribunal, aplicando el tenor literal de la norma reglamentaria, otorgándole el alcance apropiado, correcto, pues la norma expresamente señala que el registro se hará ante la Autoridad, ª SEGÚN CORRESPONDAº, resolvió que no se puede exigir el registro del profesional tanto en la Superintendencia de Compañías si el estudio actuarial está destinado a una compañía sometida al control de la Superintendencia de Bancos, ni en la Superintendencia de Bancos si el estudio actuarial está destinado a una compañía sometida al control de la Superintendencia de compañías. Que en este sentido, la forzada interpretación que hoy pretende el SRI darle a la norma, de que de el profesional o sociedad que realice el estudio actuarial debe estar registrado en cualquiera de las dos entidades, no necesariamente en ambas, pero si en una de ellas, es una interpretación extensiva y antojadiza de la norma denunciada, pues de la sola lectura de la norma se colige que el registro es según el ente de control que corresponda; lo cual fue claramente aplicado por el Tribunal, realizando una apropiada interpretación. Que siendo un hecho reconocido en sentencia y que, a la luz de la causal invocada es inmutable, al momento de realizarse el estudio actuarial la Superintendencia de Compañías no había establecido un proceso de calificación de actuarios, por lo que, en definitiva, no tenía una base de profesionales calificados para prestar servicios actuariales, haciendo imposible que el Econ. Cordero se registre; tal y como lo señaló el Tribunal de instancia. Que en relación al supuesto yerro en la interpretación normativa alegado por la parte recurrente, no cabía que el estudio sea realizado por un profesional registrado en la Superintendencia de Bancos, ya que este organismo no tiene ninguna injerencia respecto a la compañía COLINEAL, ya que la misma, por su naturaleza, era y sigue siendo hasta la actualidad sujeto de control de la Superintendencia de Compañías. Que no cabe lo alegado por la entidad recurrente, esto es, que el estudio debía ser realizado por un profesional o sociedad registrado en cualquiera de las dos entidades Superintendencia de Bancos o Compañías, toda vez que la norma es taxativa en señalar que el registro debía realizarse según corresponda, dependiendo del tipo de persona jurídica o compañía a la que esté destinada el estudio actuarial. Que consecuentemente, de ninguna

manera se podía exigir el registro del profesional encargado del estudio actuarial en la Superintendencia de Bancos, cuando el estudio correspondía a una compañía sujeta a control de la Superintendencia de Compañías. Que el Tribunal interpretó de forma correcta la norma denunciada lo que le llevo a dar de baja las glosas sobre las cuales se interpone el recurso. Que la compañía cumplió, en la medida de lo posible, con los requisitos normativos y legales, para la elaboración de un estudio actuarial que sustente la deducibilidad de los gastos referentes a las provisiones efectuadas para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales. Que es importante hacer énfasis en lo analizado y establecido por el Tribunal en su sentencia, que era imposible para la compañía COLINEAL cumplir con el requisito del registro del profesional encargado de realizar el estudio actuarial, toda vez que como se observó, no existía al momento de la realización del estudio un procedimiento ni base de datos establecidos por el ente de control correspondiente, esto es, la Superintendencia de Compañías. Que por lo expuesto solicita que se rechace el recurso de casación planteado.

4.3 FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN PROPUESTO POR LA COMPAÑIA COLINEAL CIA. LTDA. Se argumenta que la sentencia incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP. Que respecto a la glosa sobre ª PÉRDIDAS GENERADAS POR VENTAS A PRECIOS MENORES AL COSTOº. El Tribunal de instancia cometió el yerro de falta de aplicación de los arts. 4 y 17 del Código Tributario. Que la determinación de la obligación tributaria le corresponde a la Administración Tributaria bajo un régimen estricto en relación con lo que establece la ley, pues solo así se evita la arbitrariedad y la subjetividad al determinar la obligación tributaria. Que frente al hecho económico que corresponde a este punto de análisis, al verificar y determinar la obligación tributaria se debe seguir los lineamientos establecidos en la ley, pues el proceso de determinación es un conjunto de actos reglados, y para reconocer si los gastos son efectivamente deducibles se debe subsumir los hechos económicos a los requisitos legales para la deducibilidad, y sobre todo, atendiendo si éstos fueron realizados para obtener o mejorar los ingresos del sujeto pasivo. Que bajo esta premisa, el Tribunal de instancia al no aplicar el art 17 del Código Tributario, no reconoció el dinamismo del mercado en el que está inmerso COLINEAL CORPORATION, que exige la exhibición de sus productos en diversos locales, ferias y eventos, y que, de manera evidente, como consecuencia de la alta manipulación de los productos exhibidos éstos se deterioran, por lo que la compañía actora se ve en la necesidad de vender bajo el costo, con la finalidad de recuperar en parte el capital de trabajo invertido y, además, evitar mayores costos

financieros y de almacenaje; siendo estas prácticas completamente habituales en el comercio, no solo en el Ecuador, sino a nivel mundial. Que dejando de aplicar el art. 17 del Código Tributario, es decir, dando prevalencia a las formalidades documentales sobre la esencia económica, a pesar de que se cuenta con una Política sobre discontinuación de productos (hecho probado en sentencia), niega la realidad económica de las ventas bajo el costo porque no se habría contado con un detalle sobre la fijación de precios de estos productos; cuando esto es un requisito establecido por los funcionarios auditores, mas no por la ley. Que se debe señalar que el art 17 del Código Tributario lleva consigo al principio de seguridad jurídica, tal y como ha sido analizado por la Corte Constitucional, pues entre el deber ser de la facultad determinadora sobre los hechos económicos y el derecho de los contribuyentes implica que la Administración Tributaria, al igual que los Jueces, deben justificar sus consideraciones subsumiendo los hechos a la ley y los requisitos estrictos en ella establecida, y calificarlos considerando los criterios de la sustancia sobre la forma, comprendiendo la modalidad y dinámica de la actividad económica específica. Que en un proceso de determinación, en el que se establecen cargos en contra del sujeto pasivo, bajo los términos del art. 17 del Código Tributario, que no ha sido aplicado en la sentencia, se evidenciaría que la glosa impuesta sobre ª ventas por debajo del costoº no pueden estar supeditado a la conformidad o inconformidad de los juzgadores sobre los documentos formales que sustentan las transacciones, ª entendidos estos como contratos, políticas, etc.º, pues los hechos económicos deben ser valorados según su esencia, considerando si la forma económica escogida por el contribuyente forma parte de las modalidades aplicables al tipo de actividad o sector de la economía al que pertenece el sujeto pasivo sometido al respectivo procedimiento o resolución, evaluando efectivamente la naturaleza de la transacción más no las formas jurídicas (políticas, contratos) que al solo criterio del juzgador deberían haber, pues la ley no prevé estas políticas para que opere la deducibilidad. Que al no haberse aplicado el art. 17 del Código Tributario, no se valoraron los hechos económicos atendiendo la esencia sobre la forma, ya que a la luz de esta norma de derecho sustantivo, que fue omitida en la sentencia, habría sido claro que estamos ante una práctica muy habitual en la comercialización de bienes, pues al realizar ventas por debajo del costo sobre mercadería que está en exhibición que, por su desgaste, no puede ser comercializada en condiciones normales, las empresas recuperan en algo el capital de trabajo invertido, manteniendo así sus ingresos. Que al no haberse aplicado el Art. 17 del Código Tributario, el Tribunal le ha dado prevalencia a las

formas para desconocer ventas que ayudaron a mantener el ingreso de COLINEAL; lo cual resulta hasta absurdo dentro de las relaciones económicas y la dinámica del negocio, pues si sólo van los jueces a validar la formalidad sobre las sustancias económicas, resulta mejor para los contribuyentes dar de baja ante notario la totalidad de los inventarios que se encuentren deteriorados haciendo de estos 100% deducibles y no tener ingreso alguno sobre estos bienes deteriorados. Falta de aplicación del art. 4 del Código Tributario. Que el principio de reserva de ley consagrado en el art. 4 del Código Tributario, al no haber aplicado esta norma, se cometió el yerro de que los funcionarios administrativos establezcan requisitos adicionales a los que la ley prevé para que operen las deducciones por pérdidas. Que al no haber considerado dentro de la parte resolutiva de la sentencia el tenor del art. 4 del Código Tributario, se validó una glosa emitida por ventas por debajo del costo que se sustenta en la inconformidad del funcionario sobre las políticas de la empresa, cuando en ninguna ley tributaria se establecen estos parámetros para que las pérdidas sean deducibles, pues lo único que requiere el art. 11 de la LRTI es que estas transacciones no sean realizadas entre partes relacionadas, ya que el legislador entendió que en la naturaleza económica de las actividades empresariales no siempre se gana. Que al no haber aplicado el art. 4, se ha omitido que, por un principio de legalidad, no puede el Tribunal requerir elementos para establecer la base imponible y la cuantía del tributo que no se encuentran en la ley. Que sería importante saber en qué normativa legal consta que para que una venta bajo el costo sea valedera como deducible se requiere que exista un documento que confirme quién es el funcionario que debe fijar el precio sobre productos que, conforme la política de la empresa, se encuentran como descontinuados. Que esto simplemente no existe. Que la norma que fue aplicada en lugar de aquella que da solución. Que el Tribunal de instancia en vez de aplicar los arts. 17 y 4 del Código Tributario, y justamente analizar los hechos económicos subsumiendo éstos al tenor literal de la ley tributaria, de una manera forzada aplica el numeral 8 del art 28 del Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, pues trata de asimilarlo a pérdidas causadas por caso fortuito o fuerza mayor, cuando es un hecho probado no se trata de una baja de inventario, ya que se trató de bienes que por ser descontinuados se debió realizarlos a un precio menor para en algo mantener los ingresos. Que haber aplicado el citado art. 28, numeral 8 del Reglamento de la LORTI el Tribunal le dio una connotación y naturaleza económica muy distinta a lo que realmente es el realizar una venta por debajo del costo, pues no estamos ante una baja de inventario por pérdidas en caso fortuito o fuerza

mayor, sino que COLINEAL realizó una práctica comercial sumamente habitual que es vender los productos que se encuentran deteriorados a precios reducidos para, de alguna manera, recuperar en algo la el capital invertido en ellos y no generar una total pérdida. Que la incidencia de la falta de aplicación, en la sentencia de instancia implicó una desviación de la esencia de los actos jurídicos con respecto a la calificación del hecho generador, pues al no aplicar el art. 17 del Código Tributario no se tomó en consideración el propósito mismo de la transacción económica efectuada por el contribuyente, pues se dio prevalencia a las formas jurídicas antes que a la esencia misma de la transacción, que claramente tiene como objetivo recuperar el capital invertido en los productos cuyo precio se vio disminuido por alta manipulación de los mismos y, por otro, evitar los costos que implica el almacenaje de los productos afectados. Que si se hubiera aplicado el art. 17, el Tribunal habría visto que, existiendo una política de discontinuación de productos, las pérdidas producidas por ventas por debajo del costo hicieron que la compañía pueda mantener sus ingresos, salvando el capital invertido en la mercadería que se encuentra discontinuada o en mal estado. Que la aplicación del art. 17 habría modificado la sentencia pues, la esencia de los gastos deducibles es que estos sirvan para obtener, mantener y mejorar la renta, el Tribunal habría valorado las relaciones económicas efectivamente existentes y que, no estamos ante una baja de inventario por caso fortuito o fuerza mayor, sino que la compañía realizó sus productos defectuosos a un menor precio para en algo recuperar sus ingresos, siguiendo la dinámica y modalidad que es plenamente aplicable en la actividad comercial. Que si se hubiera aplicado el art. 4 del Código Tributario, respetando el principio de legalidad, el resultado de la sentencia habría sido muy distinto, pues el Tribunal no habría requerido elementos ajenos a la normativa tributaria para establecer los gastos deducibles, ya que no existe ley alguna que obligue a que el contribuyente cuente con documentos que consignen los parámetros para la fijación de precios cuando se va a vender mercadería discontinuada o en calidades inferiores, así como tampoco existe ley que exija determinar qué funcionario es el que encargado de fijar los precios.

Sobre las Glosas ªGASTOS NO DEDUCIBLES POR BENEFICIOS SOCIALES Y FONDOS DE RESERVA PAGADOS A MANDATARIOSº y ªGASTOS NO DEDUCIBLES POR SEGUROS ASUMIDOS POR COLINEAL CORPORATION CIA. LTDA. PAGADOS A MANDATARIOSº. Que se incurrió en falta de aplicación del art. 66, numeral 16 de la Constitución de la República del Ecuador, así como el art. 17 del Código

Tributario. Que en la sentencia recurrida se ratifican los cargos levantados sobre estos gastos, bajo el argumento de que los representantes legales no tienen derecho a beneficios sociales, sin reconocer que estamos ante hechos económicos que formaron parte de la contratación realizada por la empresa con sus representantes legales y que además fueron debidamente aportados al IESS. Que si el art. 10, numeral 9 de la LRTI es claro que es deducibles todos los gastos vinculados con salarios, honorarios y emolumentos en general, siempre y cuando hayan sido aportados a la Seguridad Social, resulta claro que si las partes, ejerciendo su derecho a libre contratación, pactaron que dentro de los emolumentos que se cancelen a los representantes legales existan pagos de los llamados beneficios sociales, y estos además sí son aportados al IESS, deben ser considerados como deducibles. Que si no se analiza las realidades económicas y las relaciones establecidas por los interesados, tal y como es lo pactado por la empresa con sus representantes legales, el Tribunal limita el análisis y no considera la premisa para que un gasto sea deducible, es decir que este haya servido para obtener, mantener y mejorar la renta, afectando a la libre contratación de las partes y, sobre todo, a la seguridad jurídica que debe existir. Que la omisión del art. 66, numeral 16 de la Constitución, para subsumir las realidades económicas analizadas, siendo este el acuerdo llegado entre la compañía y los representantes legales deja fuera del análisis a la libre contratación, mismo que, tal y como señaló la Corte Constitucional en su Sentencia No. 7-15-IN/21, ª el derecho a la libertad de contratación permite a las personas suscribir contratos para poder realizar actividades económicas y productivasº. Que este derecho implica un inmenso ámbito para que las personas puedan celebrar contratos y determinar su contenido, condiciones, limitaciones, modalidades, formalidades, plazos y demás particularidades conforme a la autonomía de la voluntad de los contratantes y dentro del marco constitucional y legal vigente. Que en esta línea, se ha entendido que de forma general el contrato ª (...) tiene como fundamento básico recoger la voluntad de los contratantes de convenirlo y celebrarlo libremente. Este requisito se encuentra dentro del ámbito establecido en la ley; para que de esa manifestación se generen obligacionesº. Que de esta manera, se identifican dos elementos que configuran este derecho: a) la libertad de conclusión, relacionada con la posibilidad de decidir sobre contratar o no, cuándo hacerlo y con quién contratar; y, b) la libertad de configuración interna, correspondiente a la posibilidad que las partes configuren libremente el contenido y alcance del contrato dentro de los límites que la Constitución y la ley le impone. Que de lo expuesto, el hecho de que el Tribunal de instancia haya hecho caso omiso a lo

pactado por COLINEALcon sus representantes legales, demuestra la afección que ha tenido en la sentencia la falta de aplicación del precepto constitucional, ya que en definitiva el Juzgador pasó a ser competente para decidir cómo la compañía pacta con sus representantes legales sus emolumentos, cuando es evidente que los salarios y en general emolumentos de los funcionarios de la empresa son parte intrínseca del desarrollo de la actividad económica, ya que sin el Gerente, por ejemplo, no podría tenerse una actividad económica que permita generar renta. Que el propio SRI en múltiples absoluciones de consultas reconoció que, hasta el ejercicio fiscal 2023, las empresas contaban con varias modalidades de contratación con sus representantes legales, pudiendo ser por honorarios o por rol de pagos, con los emolumentos que esta figura permite. Que con la aplicación del art 66, numeral 16, de la Constitución, se habría reconocido por parte de Tribunal que existe una libertad de contratación entre particulares que debe ser respetada y que, tal y como ha sido reconocida en otras oportunidades por el propio SRI, para fines fiscales los emolumentos que son cancelados a favor de los representantes legales, independientemente de la modalidad de contratación, deben ser reconocidos como deducibles siempre y cuando hayan sido aportados al IESS, tal y como ocurre en el caso en concreto y que, además, no es ni siquiera un hecho controvertido. Que está libre contratación, con la aplicación del art. 17 del Código Tributario, se habría valorado los hechos económicos por lo que son, emolumentos de los representantes legales, y no se habría quedado el análisis en encasillarlos como ªbeneficios socialesº o ªbonosº, cuando la realidad económica es que son ingresos pactados libremente con el representante legal de la compañía y que, a la luz del art. 10 de la LRTI, deben ser reconocidos como deducibles, pues sirvieron para obtener, mantener y mejorar la renta. Que la norma que fue aplicada en lugar de los artículos denunciados, el Tribunal centró su análisis en el art. 28, literal b del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuando esta norma es completamente secundaria y, por tanto, no puede afectar el tenor del art. 10, numeral 9 que reconoce como deducibles todos los salarios, remuneraciones y emolumentos de los representantes legales, independientemente de la forma jurídica que estos tengan, tal y como debió ser el análisis aplicando el art. 17 del Código Tributario; y, sobre todo, no puede una norma reglamentaria afectar a un derecho constitucional, tal y como es el consagrado en el citado art 66, numeral 16 de la Constitución. Que la incidencia de este yerro, como ha sido señalado, es relevante en la resolución de la causa, toda vez que si el Tribunal de instancia hubiese aplicado el art. 17 del Código Tributario habría considerado el

hecho neurálgico de la realidad económica, y que los emolumentos pagados a los representantes legales, sean estos honorarios, bonos, beneficios, etc., son deducibles siempre y cuando sean aportados al IESS, como en el caso de análisis; pues la esencia de la transacción económica es que estos son gastos que sí han servido para obtener, mantener y mejorar la renta, ya que son parte de los emolumentos de quien dirige la compañía. Que de igual manera, si se habría aplicado el art. 66, numeral 16 de la Constitución, el análisis habría llevado a que no puede pretender la Administración Tributaria que las voluntades de los contratantes sean previamente valoradas o validadas por los funcionarios de la Autoridad fiscal, ya que los ciudadanos tienen plena libertad para establecer las condiciones y lineamientos de las relaciones jurídicas que mantienen entre particulares y, en este sentido, no se puede coartar la facultad de la compañía de pactar cierto tipo de beneficios con sus representantes legales. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.4 El SRI, en su contestación al recurso argumenta: Que respecto a la glosa ª PERDIDAS GENERALES POR VENTAS A PRECIOS MENORES AL COSTOº. Que la parte del casacionista señala que existe falta de aplicación de los Arts. 4 y 17 del Código Tributario. Que se detalla el considerando 50. Que la parte recurrente trata de confundir a la Sala manifestando que se trata de un hecho probado que dichas políticas de la compañía son aplicables para el caso en análisis, cuando dicha política en primer lugar no fue considera como medio probatorio por encontrarse en copia simple; y en segundo lugar lo que se estableció es que la misma era aplicada para los productos que se descontinuaban, más no para aquellos que se vendían por debajo del costo por los daños producidos como consecuencia de la manipulación de los mismos, por lo que la casacionista equivoca la causal ya que finalmente lo que pretende es que la Sala analice la prueba presentada, lo cual no cabe sobre la base de la causal invocada. Que en el recurso cuando manifiesta que se ha desconocido la esencia económica de sus transacciones; y, que la glosa impuesta sobre ª ventas por debajo del costoº no pueden estar supeditada a la conformidad o inconformidad de los juzgadores sobre los documentos formales que sustentan las transacciones -entendidos estos como contratos, políticas, etc.-, ya que los hechos económicos deben ser valorados según su esencia. Que sin embargo, en este sentido es importante que se considere que en ningún momento se han desconocido los hechos económicos, esto es, la venta por debajo del costo de los bienes, no se ha manifestado en los actos impugnados, ni en la sentencia hoy recurrida que sea necesario que se presenten contratos o políticas para decir que los bienes se

donaron o se utilizaron por la propia empresa a efecto de esclarecer la verdadera esencia de la transacciones; y por ende, establecer la supuesta falta de aplicación de lo dispuesto en el art. 17, en todo momento lo que se ha señalado y así lo manifiesta la casacionista es que lo que lo que se produjo es la venta de los bienes por debajo del precio; circunstancia esta que debía ser probada, tanto dentro del proceso administrativo como judicial a efecto de justificar la deducibilidad del gasto, pero que no se produjo, puesto que la compañía dentro del proceso no probó dicho particular, esto es, no se demostró cual fue la razón por la que los bienes se vendieron debajo del precio, por lo que el Tribunal no dejó de aplicar dicha norma. Que la recurrente a lo largo de su recurso señala que la venta de los bienes por debajo del precio debe ser considerada como un gasto deducible, siendo ello lo que se encuentra ampliamente analizado en la sentencia, por lo que si se acepta el criterio de la casacionista en el sentido de que se trata de un gasto deducible; y que, se requería realizar un análisis distinto del que consta en la sentencia, debía la recurrente establecer en el presente recurso en cuál de los distintos numerales del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se subsume el hecho descrito, cuál es la realidad económica de las transacciones que determinan que se trata de un gasto deducible ello sobre la base de lo dispuesto en el art. 17 del Código Tributario, sin embargo, ello no se ha establecido. Que señala la casacionista que no se ha considerado por parte del Tribunal el principio de reserva de ley consagrado en el art. 4 del Código Tributario, que los funcionarios administrativos establecen requisitos adicionales a los que la ley prevé para que operen las deducciones por pérdidas, haciendo alusión expresa a lo dispuesto al art. 11 de la LRTI, que en este sentido resulta confuso lo señalado por la casacionista puesto que en sentencia la referencia al art. 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno tiene que ver con la diferencia por USD 182,81 por la venta de bienes a los clientes MALDONADO CHERREZ PAOLA CRISTINA Y MALDONADO CHERREZ MARIA CATALINA quienes según establece y consta en la sentencia son hijos del Sr. MALDONADO ALVAREZ ROBERTO ELISEO, presidente y accionista mayoritario (80% de acciones) de COLINEAL CORPORATION CIA. LTDA., por lo que el Tribunal al momento de analizar esta glosa lo que hizo fue aplicar lo dispuesto en el inciso tercero del art. 11 de la LRTI así: ª No se aceptará la deducción de pérdidas por enajenación directa o indirecta de activos fijos o corrientes (...) de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador; cuando la transacción tenga lugar entre partes relacionadas o entre la sociedad y el socio o su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad... º ,

siendo esta la razón por la que confirmó la diferencia, pero que no guardó concordancia con lo señalado por la recurrente. Que la conclusión de la casacionista es que la venta de los bienes por debajo del precio debe ser considerado como un gasto deducible, pero existe un error en su lógica, lo cual se produce por cuanto su premisa mayor y su premisa menor son falsas, ello por cuanto en ningún momento en la sentencia se ha requerido algún requisito distinto al contemplado en la ley, esto es la premisa mayor no se cumple por cuanto no se ha desconocido lo dispuesto en el art. 4 del Código Tributario; asimismo resulta ser falsa su premisa menor ya que en ningún momento se ha señalado que el hecho económico sea diferente a la venta de productos por debajo del precio y que es en esa virtud se haya debido aplicar lo dispuesto en art. 17, por lo tanto si las dos premisas planteadas no son tales, la conclusión a la que arriba la casacionista resulta también ser falsa, por cuanto la deducibilidad del gasto no está atada a la creación de requisitos o al hecho de establecer la verdadera esencia económica de la transacción sino a la falta de prueba que demuestren su mera afirmación, conforme se encuentra ampliamente explicado en sentencia. Que la norma que se acusa como indebidamente aplicada es precisamente la que debía considerarse en el caso que nos ocupa, a efecto de establecer que no se trataba de un gasto deducible por no haberse probado sus afirmaciones, por lo que la Sala así lo sabrá establecer y por lo tanto se desechará este recurso por no haberse producido el yerro que dice existir. Sobre la glosa ªGASTOS NO DEDUCIBLES POR BENEFICIOS SOCIALES Y FONDOS DE RESERVA PAGADOS A MANDATARIOSº y ªGASTOS NO DEDUCIBLES POR SEGUROS ASUMIDOS POR COLINEAL CORPORATION CIA. LTDA. PAGADOS A MANDATARIOSº Señala la casacionista que en este caso existe falta de aplicación del art. 66, numeral 16 de la Constitución de la República del Ecuador, así como del Art. 17 del Código Tributario. Que esta glosa obedece al hecho de que se habría erogado a favor del Presidente y Gerente de la compañía en su calidad de mandatarios valores adicionales, así como al hecho de que se les habría cancelado el seguro de salud y de vida, rubros estos que sólo podían ser pagados a los trabajadores, la recurrente manifiesta que en este caso por parte del Tribunal de instancia se habría desconocido un principio establecido en la Constitución y que en términos generales se refiere a la libertad de contratación sin sustentar su afirmación en ninguna disposición de la normativa secundaria, llámese Código Civil o Código de Trabajo. Que resulta importante considerar que a nivel de la jurisprudencia se ha señalado por parte de la Corte Nacional de Justicia que cuando se acusa en un recurso de casación la violación de disposiciones

constitucionales, se debe tener presente que todos los principios que constan en los distintos artículos de la Constitución, constituyen garantías básicas, siendo sobre estos principios que se construye el sistema jurídico del país; y, particularmente, el sistema judicial. Que se ha señalado también que cuando se violan tales principios, al mismo tiempo y por regla general lo que violan son las normas secundarias que hacen relación con la aplicación concreta de estas garantías; por lo que, cuando se alega que se ha producido la violación de un derecho fundamental como en el caso que nos ocupa, el requisito indispensable al plantear un recurso de casación es el establecer con absoluta claridad cuál es la norma legal secundaria que ha sido transgredida; y, es en base a ello que se llegaría a establecer con absoluta precisión cómo se ha desconocido el principio constitucional invocado, lo cual no sucede en este caso. Que en la sentencia no se ha dejado de considerar dicho principio constitucional puesto que el mismo obedece precisamente a la libertad que tienen los administrados para realizar cualquier tipo de contrato ello siempre y cuando no se encuentre prohibido; y, es precisamente en aplicación de dicho principio que la casacionista contrató al Presidente y al Gerente de la compañía, quienes se constituyeron en representantes legales de la misma y con quienes se acordó en sus contratos el cumplimiento de distintas obligaciones, así como un pago por el servicio prestado, pero ello no significa que si en dichos contratos se pactó el pago de valores que ellos denominaron como décimo tercero, décimo cuarto, fondos de reserva o cualquier otro los convierta en trabajadores y menos que dichos gastos se consideren como deducibles, ya que la deducibilidad de los gastos obedece a la normativa propia contemplada tanto en el Ley de Régimen Tributario Interno como en su reglamento, esto es, la deducibilidad del gasto conforme lo señalado en el numeral 9 del art. 10 de la norma a la que se ha hecho relación contempla que la deducibilidad del gasto únicamente aplica para los trabajadores, más no para los representantes legales de la compañía, ello en estricta aplicación de lo dispuesto en el art. 308 del Código de Trabajo, norma esta, que es clara en establecer que cuando las personas tienen poder general para representar y obligar a una empresa son mandatarios y no empleados; por lo que al tratarse de mandatarios lo que ellos reciben conforme lo dispuesto en el art. 2020 del Código Civil es un honorario, circunstancia esta que se encuentra debidamente explicada en los distintos considerandos de la sentencia y que además se encuentra expresamente reconocida por la casacionista dentro del proceso judicial tanto más que en el considerando 67 de la sentencia se puede observar que estas dos personas suscribieron sus contratos en base a lo dispuesto en el Código Civil; por lo que en estricta

aplicación de la normativa tributaria hemos de considerar que los fondos de reserva, décimo tercera y décimo cuarta remuneración son beneficios que deben ser cancelados únicamente a los empleados y a los trabajadores, más no a los mandatarios por lo que no se ha desconocido el derecho de la recurrente de contratar, dicho derecho se encuentra intacto, pero ello no significa que los gastos que se generen como consecuencia de esos contratos sean deducibles y eso es lo que se ha señalado en sentencia, por lo que en este caso Señores Jueces es claro que la casacionista no ha cumplido con establecer cuál es la supuesta norma que no ha sido aplicada por el Tribunal. Que el recurso para fundamentar este cargo señala nuevamente que se ha dejado de aplicar lo dispuesto en el art. 17 del Código Tributario y que se ha desconocido la realidad económica de la empresa, que no se habría verificado la esencia de las transacciones existentes. Que sin embargo, el Tribunal de instancia no podía considerar la aplicación de dicha norma por cuanto no se ha desconocido la esencia económica de la transacción, tanto es así que una vez más tampoco se establece por parte del casacionista por qué se debe considerar como trabajador a un mandatario o en virtud de que realidad económica se debe aplicar beneficios legales a quienes no son trabajadores. Que se pretende dar al art. 17 del Código Tributario un alcance que no tiene y llegar al extremo de pensar que cualquier tipo gasto so pretexto de señalar que se desconoce la realidad económica de una empresa debe ser deducible, desatendiendo la existencia de normas jurídicas expresas. Que las disposiciones que se señala han sido aplicadas indebidamente por parte del Tribunal esto es, el numeral 9 del art. 10 de la LRTI y el literal a) del art. 28 del Reglamento a la norma ibídem, son precisamente las que debían considerarse a efecto de establecer que el gasto no era deducible, ello por cuanto el Presidente y el Gerente de la compañía no son trabajadores y por ende los beneficios de orden social que les fueron cancelados no son gastos deducibles como lo pretende la casacionista, por lo que el vicio alegado no existe y así se servirán ustedes establecerlo al momento de dictar sentencia. Que por lo expuesto solicita que se le desestime el recurso planteado.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto de los recursos de casación, incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP: Recurso del Servicio de Rentas Internas, por las glosas ª 7056 GASTOS POR BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS/JUBILACIÓN PATRONAL-GASTOSº y ª 7059 GASTOS POR BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS/DESAHUCIO GASTOº se incurre en

errónea interpretación del literal f), numeral 1 del art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente para el ejercicio fiscal 2015). Recurso de la compañía COLINEAL CORPORATION CIA. LTDA., ADMITIR parcialmente el recurso de casación, exclusivamente por los siguientes cargos, sustentados en caso 5: Por la glosa: ª PÉRDIDAS GENERADAS POR VENTAS A PRECIOS MENORES A COSTOº incurre en falta de aplicación arts. 4 y 17 del Código Tributario. Por las glosas: ª GASTOS NO DEDUCIBLES POR BENEFICIOS SOCIALES Y FONDOS DE RESERVA PAGADOS A MANDATARIOSº y ª GASTOS NO DEDUCIBLES POR SEGUROS ASUMIDOS POR COLINEAL CORPORATION CIA. LTDA. PAGADOS A MANDATORIOSº, se incurre en falta de aplicación del art. 66 numeral 16 Constitución de la República del Ecuador; y art. 17 del Código Tributario

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. Los recursos de casación interpuestos se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o autoº.

6.1.1 El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya 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.

6.1.2 Sobre la errónea interpretación, Luis Armando Tolosa Villabona, al respecto dice 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 (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008 Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 361).

6.1.3 Respecto a la falta de aplicación alegada, esta Sala señala que, doctrinariamente este vicio consiste en que: ª ¼ el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica¼ º. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá ± Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibánez C. Ltda., pág. 327).

6.2 Los recurrentes manifiestan que en la sentencia de instancia, se han violentado las siguientes normas:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

> ª Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas:(¼) 16. El derecho a la libertad de contratación.º.

CÓDIGO TRIBUTARIO.

> ª Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Códigoº.
>
> Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicenº.

REGLAMENTO A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.

> ª Art. 28.- Gastos generales deducibles.- Bajo las condiciones descritas en el artículo

precedente y siempre que no hubieren sido aplicados al costo de producción, son deducibles los gastos previstos por la Ley de Régimen Tributario Interno, en los términos señalados en ella y en este reglamento, tales como: 1. Remuneraciones y beneficios sociales¼ f) Las provisiones que se efectúen para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, de conformidad con el estudio actuarial pertinente, elaborado por sociedades o profesionales debidamente registrados en la Superintendencia de Compañías o Bancos, según corresponda; debiendo, para el caso de las provisiones por pensiones jubilares patronales, referirse a los trabajadores que hayan cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa. En el cálculo de las provisiones anuales ineludiblemente se considerarán los elementos legales y técnicos pertinentes incluyendo la forma utilizada y los valores correspondientes. Las sociedades o profesionales que hayan efectuado el cálculo actuarial deberán remitirlo al Servicio de Rentas Internas en la forma y plazos que éste lo requiera; estas provisiones serán realizadas de acuerdo a lo dispuesto en la legislación vigente para tal efectoº.

RESOLUCIÓN AL RECURSO PLANTEADO POR EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.

6.3. Glosa ª7056 GASTOS POR BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS/JUBILACIÓN PATRONAL-GASTOSº y ª7059 GASTOS POR BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS/DESAHUCIO GASTOº por errónea interpretación del literal f), numeral 1 del art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente para el ejercicio fiscal 2015).

6.3.1 En esta glosa, el Tribunal analiza lo siguiente:

ª84. Las siguientes glosas impugnadas se denominan ª7056 GASTOS POR BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS/JUBILACIÓN PATRONAL-GASTOSº y ª7059 GASTOS POR BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS/DESAHUCIO GASTOº (Párr. 29 Res. Imp., apdo. 3.6.2.4 Act. Det.), las mismas que ± según se explica en la demanda y así consta en el Acta de Determinación ± han sido levantadas por considerar que los montos de US$ 127,557.16 y US$ 14,912.47, correspondientes a las casillas 7056 y 7059, respectivamente, no son gastos

deducibles, por cuanto el sujeto pasivo ha presentado un estudio actuarial que no ha sido elaborado por un profesional registrado o calificado por la Superintendencia de Compañías o de Bancos; sin embargo, para el representante legal de la compañía accionante, este razonamiento carece de sustento, dado que la Superintendencia de Compañías ha certificado que no contaba con una base de datos de profesionales calificados, en tanto que la Superintendencia de Bancos no tiene injerencia respecto a su representada, ya que ésta no se encuentra sometida a su control.

85. De su parte, el Procurador de la autoridad demandada, controvirtiendo este punto de vista, sostiene que la exigencia prevista en el numeral 13 del Art. 10 de la LRTI, en concordancia con el literal f) del numeral 1 del Art. 28 de su Reglamento, está orientada a que el informe actuarial sea elaborado por un profesional que se encuentre ª¼ registrado en la Superintendencia de Compañías o en la Superintendencia de Bancos, más allá de si el contribuyente se encuentre o no bajo el control de una de estas instituciones, pues de ser el caso, una sociedad de hecho, una persona natural o una sucesión indivisa obligada a llevar contabilidad, tampoco tendrían la obligación de presentar como sustento de dichos gastos un informe actuarial firmado por un profesional o una empresa debidamente registrados en la Superintendencia de Compañías o en la de la (sic) Superintendencia de Bancos.º (fs. 2929 vta.).

86. Así planteado el problema, el punto central de controversia se contrae a saber si la provisión por jubilación patronal y desahucio constituyen gastos deducibles, a pesar de que el informe actuarial ha sido elaborado por un profesional que no se encontraba calificado por la Superintendencia de Compañías o de Bancos.

87. Para solventar este tema, la Sala considera pertinente partir señalando que el numeral 13 del Art. 10 de la LRTI, de manera particular reconoce como gastos deducibles ªLa totalidad de las provisiones para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, actuarialmente formuladas por empresas especializadas o profesionales en la materia¼º (énfasis agregado), en concordancia con el cual, el literal f) del numeral 1 del Art. 28 del RLRTI, delimitando el alcance general de la Ley, fija de manera precisa las condiciones que

deben concurrir para que este tipo de gastos sean considerados como deducibles; en este sentido, la norma reglamentaria reconoce como tales, ª¼ Las provisiones que se efectúen para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, de conformidad con el estudio actuarial pertinente, elaborado por sociedades o profesionales debidamente registrados en la Superintendencia de Compañías o Bancos, según corresponda¼º (énfasis agregado).

88. Esto implica que según nuestra legislación tributaria, la deducibilidad de este tipo de gastos está condicionada a que las provisiones para el pago de desahucio y de pensiones por jubilación patronal, hayan sido elaboradas por sociedades o profesionales registrados en la Superintendencia de Compañías o Bancos; sin embargo, en el caso sub examine, el representante legal de la compañía accionante no desconoce esta obligación, sino su cuestionamiento se refiere a que la propia Superintendencia de Compañías ha certificado que, en el año 2014, no tenía competencia sobre el régimen de seguros, así como tampoco existía un proceso de calificación de actuarios para empresas de seguros, que en definitiva no ª¼ tenía una base de profesionales calificados para prestar servicios actuariales¼º (fs. 2249 vta.), por lo que considera que era imposible que el Econ. Carlos Cordero Díaz, quien ha elaborado el estudio actuarial para su representada, haya podido estar registrado en una base de datos que no existía, y en lo que se refiere a la consulta realizada a la Superintendencia de Bancos, sostiene que es absolutamente impertinente, ya que este organismo no tiene ninguna injerencia respecto a su representada, por no encontrarse sometida a su control, de allí que a su parecer, el Art. 28 del RLRTI claramente establecía que las provisiones para el pago de desahucio y pensiones de jubilación patronal, debían ser realizadas en base a un estudio actuarial elaborado ª¼ por sociedades o profesionales debidamente registrados en la Superintendencia de Compañías o Bancos, según corresponda¼º (fs. 2250).

89. En efecto, el literal f) del numeral 1 del Art. 28 del RLRTI, preveía que los estudios actuariales debían ser elaborados por sociedades o profesionales registrados ª¼ en la Superintendencia de Compañías o Bancos, según corresponda¼º; esto significa que la disposición reglamentaria no obliga a que el registro se realice en cualquiera de estos organismos e independientemente del tipo de compañía para la cual estén destinados los

estudios actuariales, sino que el registro debía realizarse según corresponda, es decir, dependiendo del tipo de compañía a la que esté destinada el estudio actuarial, por lo que de ninguna manera se podía exigir el registro en la Superintendencia de Bancos cuando el estudio actuarial correspondía a una compañía sometida al control de la Superintendencia de compañías o viceversa.

90. En el caso que nos ocupa, la compañía accionante actuó como prueba el Memorándum N° SCVS-INS-DNCT-2017-641-M, emitido por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, el 15 de agosto de 2017, donde se indica que ª¼ en el año 2014 este organismo no tenía la competencia del régimen de seguros y sin perjuicio de lo antes indicado, tampoco existía el proceso de calificación de actuarios para empresas de seguros, compañías de reaseguros y empresas que financien servicios de atención integral de salud prepagada, por lo tanto en el referido año no se tenía una base de profesionales para prestar servicios actuariales¼º (fs. 425 expdte. Adtvo. CD), cuyo texto también se transcribe en el Acta de Determinación (fs. 2783 vta.). Con esto se demuestra que si la Superintendencia de Compañías no tenía un proceso de calificación ni un registro de profesionales para la elaboración de los estudios actuariales a los que se refiere la glosa, la Administración Tributaria mal podía exigir el cumplimiento de algo que era imposible. En virtud de lo señalado se dispone la baja de la presente glosaº. (el doble subrayado es de esta Sala de casación).

6.3.2 De lo expuesto los hechos probados y/o no controvertidos son: i) Que la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, el 15 de agosto de 2017, ha certificado que, en el año 2014, no tenía competencia sobre el régimen de seguros, así como tampoco existía un proceso de calificación de actuarios para empresas de seguros, que en definitiva no ª¼ tenía una base de profesionales calificados para prestar servicios actuariales¼º; ii) Que el economista Carlos Cordero Díaz, ha elaborado el estudio actuarial de la compañía actora, y en virtud de que para el año 2014 la Superintendencia de Compañías no tenía una base de profesionales calificados para prestar servicios actuariales, no podía estar registrado en una base de datos que no existía.

6.3.3 En el fallo de instancia, en esta glosa, el Tribunal de instancia afirma ª En efecto, el literal f) del numeral 1 del Art. 28 del RLRTI, preveía que los estudios actuariales debían ser elaborados por sociedades o profesionales registrados ª ¼ en la Superintendencia de Compañías o Bancos, según corresponda¼ º; de lo cual no se evidencia que haya comprendido la norma con otro alcance, distinto a lo señalado en su tenor literal, por lo que no se evidencia que exista la errónea interpretación alegada. En el presente caso, lo que sucedió es que, el profesional que realizó el estudio actuarial de COLINEAL CORPORATION CIA. LTDA., compañía regulada por la Superintendencia de Compañías; no podía registrarse en dicha entidad, pues en ese ejercicio fiscal, dicha Superintendencia no tuvo una base de profesionales calificados para prestar servicios actuariales, y, esto fue certificado y actuado como prueba en audiencia de juicio, constituyéndose en un hecho probado.

6.3.4 La conclusión a la que llegaron los jueces A quo, no fue en función del alcance del art. 28, numeral 1, literal f) del RLRTI, que ha sido entendido en su tenor literal, sino en atención a la valoración probatoria y la aplicación de la lógica en dicha valoración, en concordancia con el referido art. 28, pues en virtud de la certificación de la Superintendencia de Compañías consideraron que era imposible que dicho profesional se encuentre registrado en dicha entidad justamente en el año 2014, año en el cual se realizó el informe actuarial.

Consecuentemente no prospera el cargo alegado, pues bajo el caso 5 no puede cuestionarse los hechos probados, pues para ello lo que correspondía era proponer otro de los yerros del art. 268 del COGEP que permite cuestionar errores de derecho en los preceptos de valoración probatoria.

RESOLUCIÓN AL RECURSO PLANTEADO POR LA COMPAÑÍA COLINEAL CORPORATION CIA. LTDA.

6.4 Glosa ª PÉRDIDAS GENERADAS POR VENTAS A PRECIOS MENORES AL COSTOº que se argumenta falta de aplicación arts. 4 y 17 del Código Tributario; el Tribunal de instancia determina lo siguiente:

ª 38. La segunda glosa impugnada se denomina ª PÉRDIDAS GENERADAS POR VENTAS A PRECIOS MENORES AL COSTOº (Párr. 26 Res. Imp., apdo. 3.6.2.2 Act. Det.), la misma que ha sido levantada por un total de US$ 15,622.05, del cual, según se explica en la demanda, US$ 15,439.24 corresponde a pérdidas que no cuentan con documentación de sustento, y US$ 182.81 a pérdidas por ventas inferiores al costo a partes relacionadas, de manera que la discusión se centra a saber si el monto de la glosa constituye un gasto deducible para el ejercicio 2015, puesto que frente al desconocimiento como tal por parte de la Administración Tributaria, el representante legal de la compañía accionante sostiene que, dada la naturaleza de la actividad económica de su representada, existe mercadería que por defectos de fabricación o por la rotación para exhibición, conlleva cierta manipulación que puede afectar a su estado, lo que obliga a ª¼ sacrificar márgenes de rentabilidad y en algunos casos vender por debajo del costo¼ º(fs. 2245 vta.), con la finalidad de recuperar, en parte, el capital de trabajo invertido en los inventarios, ya que de no ser comercializados, implica costos financieros de mantenimiento y almacenaje.

39. Por otro lado señala que únicamente cuando las ventas bajo el costo sean realizadas entre partes relacionadas, son consideradas como no deducibles por el Art. 11 de la LRTI, pero que en su caso no ha ocurrido.

40. Por su parte el Procurador Judicial de la autoridad demandada, haciendo una especie de síntesis de los argumentos utilizados tanto en el Acta de Determinación como en la Resolución Impugnada, alega que durante el proceso de determinación, mediante requerimiento de información No. DZ6-ASOORIC19-0000017, se ha solicitado que la compañía justifique ª¼ a través de reportes y documentos, como informes técnicos de peritos, políticas internas de promoción por producto descontinuado, producto con fallas, etc¼ º (fs. 2826), pero que ésta se ha limitado a esgrimir argumentos sin la debida documentación de soporte, aparte de que, según el numeral 8 del Art. 28 del RLRTI, las únicas pérdidas deducibles son aquellas causadas por destrucción, daños, desaparición por caso fortuito o fuerza mayor, por delitos debidamente soportados, o por baja de inventarios que también debe encontrarse soportada. Como quiera que sea, en virtud de que esta glosa ha sido levantada por dos rubros y causas diferentes, amerita un análisis por separado de cada

una de estas causas:

41. En cuanto al primer rubro de la glosa, esto es, US$ 15,439.24, que corresponde a pérdidas que no cuentan con documentación de sustento, de ser verdad que las ventas han sido realizadas por debajo del costo, no hay duda que la compañía accionante habría incurrido en determinadas pérdidas, tema respecto al cual, el Art. 11 de la LRTI establece que ª Las sociedades, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas¼ º, por lo que resulta incontrovertible la facultad que tienen los contribuyentes para compensar sus pérdidas sufridas en un ejercicio, con las utilidades gravables que obtuvieren los cinco ejercicios siguientes.

42. Sin embargo, en relación al tema que se discute en esta glosa, el literal a) del numeral 8 del Art. 28 del RLRTI, aclara que ª Son deducibles las pérdidas causadas en caso de destrucción, daños, desaparición y otros eventos que afecten económicamente a los bienes del contribuyente usados en la actividad generadora de la respectiva renta y que se deban a caso fortuito, fuerza mayor o delitos¼ º, de donde se infiere que son dos las condiciones que deben concurrir para que una pérdida sea considerada como deducible, estas son: a) Que las pérdidas sean ocasionadas por destrucción, daños, desaparición o cualquier otro evento que afecte económicamente los bienes; b) Que cualquiera de estos acontecimientos obedezcan circunstancias de caso fortuito o fuerza mayor, particularidades que no basta con que sean alegadas, puesto que en una contienda legal a ninguna de las partes se le puede creer absolutamente nada, aunque fuere verdad lo afirmado, si no cuentan con el respaldo de las pruebas respectivas, cuestión que resume en la máxima latina ª affirmanti incumbit probatioº, que significa ª a quien afirma, incumbe la pruebaº, que a su vez encuentra recogida en términos generales en el Art. 169 del COGEP, y de manera particular, para temas tributarios, en el Art. 311 ibídem.

43. En el caso que nos ocupa, la compañía accionante sostiene que las pérdidas obedecen a

que sus mercaderías han sido vendidas a precios inferiores al costo, por ª defectos de fabricaciónº o por la alta rotación ª¼ que conlleva una cierta manipulación de los mismos que pueden afectar a su estado¼º (fs. 2245), por lo que es necesario analizar si concurren las condiciones previstas en el literal a) del numeral 8 del Art. 28 del RLRTI, para que puedan ser considerados como gastos deducibles:

44. En cuanto a la primera condición, esto es, que las pérdidas sean ocasionadas por ª¼ destrucción, daños, desaparición y otros eventos que afecten económicamente a los bienes¼º, no hay duda que un defecto de fabricación o el deterioro por la alta rotación con fines de exhibición, podría afectar económicamente al producto, ya que un producto que cuente con defectos de fábrica nunca podrá ser comercializado al mismo precio que otro que pasó los filtros de calidad y que por lo mismo está en perfectas condiciones; igual ocurre con el producto que está sometido a una constante manipulación, pues, a la larga experimentará deterioro en su propio detrimento.

45. En cambio, en lo que se refiere a la segunda condición, es decir, que la destrucción, daños, desaparición o cualquier otro evento que afecte económicamente al bien, obedezca a circunstancias de caso fortuito o fuerza mayor, hay que partir aclarando que si bien el Art. 30 del Código Civil define a estos acontecimientos señalando que ª Se llama fuerza mayor o caso fortuito, el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.º (énfasis agregado); sin embargo, es evidente la confusión en la que incurre nuestro legislador al considerar al caso fortuito y la fuerza mayor como si fueran sinónimos, de allí que tanto la doctrina como la jurisprudencia se ha encargado de aclarar que el caso fortuito se configura por eventos irresistibles provocados por la naturaleza, como un terremoto, un naufragio, una sequía, etc., en tanto que la fuerza mayor obedece a hechos provenientes por la intervención del hombre, ya sea de terceros como un choque o una guerra etc., o ya de órdenes de autoridad, como la expropiación, un apresamiento, etc., pero en uno u otro caso deben derivarse de circunstancias imprevistas, o que previéndolas, no se las pueda resistir, (¼).

46. Aclarado entonces que el caso fortuito y la fuerza mayor se refieren a cualquier suceso

imprevisto o que previéndolo no se lo puede resistir, resta por dilucidar si el defecto de fabricación de una mercadería o el deterioro por su alta rotación, con fines de exhibición, pueden ser consecuencia de estos hechos, para lo cual se debe tener en cuenta que cualquier negocio se emprende con el fin de producir o comercializar bienes que lleguen en óptimas condiciones a los consumidores, lo que a su vez garantizará los mejores ingresos, por ello es que siempre ponen especial cuidado en los procesos de producción, conservación, transporte y comercialización; no obstante, es posible que una circunstancia imprevista, como la falla de una maquinaria, puede provocar la obtención de un producto final con ciertos defectos; igual ocurre con la rotación con fines de exhibición, pues, si bien se trata de una circunstancia previsible, al final resulta irresistible, dado que aunque se esté consciente de los riesgos que se corre al moverla de un lado a otro, forzosamente tiene que realizarse, a fin de poner a disposición del público para su apreciación, mucho más al tratarse de muebles, donde el cliente busca tocar, palpar, sentir su confort, etc., antes de su adquisición, de manera que si se quiere tener éxito en las ventas, una mercancía necesariamente debe ser exhibida, y precisamente esta acción de manipuleo a la que no se puede resistir si se quiere realizar las ventas, puede ocasionar deterioro en los bienes sometidos a este trajín.

47. Sin embargo, en uno u otro caso, aunque no necesariamente debe demostrarse el acaecimiento del caso fortuito o fuerza mayor, debe en cambio justificarse el nexo causal entre estas circunstancias y el deterioro o daño sufrido por los productos, por lo que en el caso particular que se analiza, corresponde a la compañía accionante demostrar que sus mercancías tenían defectos de fabricación y que la manipulación para su exhibición provocó su deterioro, para lo cual es imprescindible analizar las pruebas aportadas por las partes procesales.

48. Tanto en el Acta de Determinación como en la Resolución Impugnada, se señala que las ventas realizadas por debajo del costo no han sido justificadas debidamente, ya que el sujeto pasivo se ha limitado ª¼ a presentar argumentos sin la documentación de soporte con la que se justifique el motivo por el cual el precio facturado fue menor al costo¼ º (fs. 2234).

49. La parte accionante actuó como prueba el Informe Pericial elaborado por la Econ. Adriana Abad, quien refiriéndose a esta glosa manifiesta que ªDurante el desarrollo de

nuestro trabajo se nos presentó un reporte en el cual se verifica la categorización de productos descontinuados que se les asigna a los ítems por las condiciones y características detalladas en el documento suscrito por el Econ. Javier León Romero, en el cual se puede evidenciar que los ítems descontinuados son en un número superior a los que fueron comercializados a bajo costo, puesto que se realizan todos los esfuerzos para comercializar los mismos sin descuentos o con valores que no representen bajas de costo, sin embargo existen productos a los cuales deben aplicarse las deducciones en su precio de venta para poder ser comercializados y evitar se generen costos por bodegaje, manipuleo y mayor desgaste del producto.º (énfasis agregado fs. 10); sin embargo, esta afirmación ni siquiera se relaciona con los cuestionamientos formulados por la parte accionante en torno a la presente glosa, puesto que en la demanda alega haber realizado ventas por debajo del costo, debido al defecto de fabricación de algunas mercaderías y al deterioro que han sufrido otras, por su alta rotación con fines de exhibición, sin que jamás se haya hecho mención a la existencia de mercancías descontinuadas que justifiquen su venta por debajo del costo.

50. Por otro lado, en respaldo de sus afirmaciones, la referida Perita adjunta una copia a colores de un documento denominado ªPOLÍTICA DE DISCONTINUADOSº, el mismo que por tratarse de una copia simple, carece de valor probatorio, ya que según el Art. 194 del COGEP, los documentos públicos o privados deben ser presentados en originales o en copias, pero ªSe considerarán copias las reproducciones del original, debidamente certificadas que se realicen por cualquier sistema.º, y aún en el evento de que se hubiera adjuntado el original o una copia certificada de dicho documento, tampoco serviría para desvanecer la glosa, dado que se refiere a la ªPOLÍTICA DE DISCONTINUACIÓN DE PRODUCTOSº de la compañía, sin que este tema sea objeto de discusión en este proceso, y aunque dicho documento se refiriera a las políticas aplicables a los productos con defectos de fabricación y aquellos que han sufrido deterioro por su alta rotación, tampoco prevé los parámetros que deben tenerse en cuenta para la fijación de los precios ni quién debe hacerlo, por lo que se rechaza los argumentos de la parte accionante y se confirma el primer rubro de la presente glosa.

51. En lo que concierne al segundo rubro de la glosa objeto del presente análisis, que asciende

a US182.81, y que supuestamente corresponde a pérdidas generadas en ventas a partes relacionadas, a precios inferiores al costo, el representante legal de la compañía accionante, tras reconocer que ª¼ únicamente en el caso de que las ventas por debajo del costo sean realizadas entre partes relacionadas serán consideradas como no deducibles¼º (fs. 2245 vta.), alega que aquello no ha ocurrido en el presente caso, puesto que ª¼ las ventas que generaron esas pérdidas no ocurrieron entre partes relacionadas¼º, y así ofrece demostrar con el Informe Pericial elaborado por la Econ. Adriana Abad; sin embargo, nada ha dicho la perito en torno a este tema, por lo que no se ha logrado desvirtuar lo determinado por la Administración Tributaria, que en relación a esta parte de la glosa señala ± en el Acta de Determinación ± que se ha comercializado productos ª¼ a los clientes MALDONADO CHERRES PAOLA CRISTINA y MALDONADO CHERRES MARIA CATALINA, quienes de la revisión en la base de datos de la administración (consulta registro civil), son hijos del Sr. MALDONADO ALVAREZ ROBERTO ELISEO, presidente y accionista mayoritario (80% de acciones) de COLINEAL CORPORATION CIA. LTDA¼º.

52. En virtud de lo expuesto y tomando en cuenta que el inciso tercero del Art. 11 de la LRTI proclama que ªNo se aceptará la deducción de pérdidas por enajenación directa o indirecta de activos fijos o corrientes (¼) de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador, cuando la transacción tenga lugar entre partes relacionadas o entre la sociedad y el socio o su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad¼º, se confirma también el segundo rubro de la glosa en análisis, por cuanto no se ha desvirtuado que el Sr. MALDONADO ALVAREZ ROBERTO ELISEO no es el padre de MALDONADO CHERRES PAOLA CRISTINA y MALDONADO CHERRES MARIA CATALINA, quienes de acuerdo a lo previsto en el numeral 8 del artículo innumerado agregado a continuación del Art. 4 ibídem, constituyen partes relacionadas, por encontrarse dentro del primer grado de consanguinidadº. (el doble subrayado es de esta Sala).

6.4.1 De lo expuesto constan como hechos probados y/o no controvertidos los siguientes: i) Que la glosa se divide en dos rubros: el primer rubro de la glosa, esto es, $ 15,439.24, que corresponde a pérdidas que no cuentan con documentación de sustento y el segundo rubro que asciende a US182.81, corresponde a pérdidas generadas en ventas a partes relacionadas, a

precios inferiores al costo; ii) Que la parte accionante actuó como prueba el Informe Pericial elaborado por la Econ. Adriana Abad, quien refiriéndose a esta glosa manifiesta que se le presentó un reporte en el cual se verifica la categorización de productos descontinuados que se les asigna a los ítems por las condiciones y características detalladas en el documento suscrito por el Econ. Javier León Romero, en el cual se puede evidenciar que los ítems descontinuados son en un número superior a los que fueron comercializados a bajo costo, ante lo cual señala el Tribunal que esta afirmación ni siquiera se relaciona con los cuestionamientos formulados por la parte accionante en torno a la glosa, puesto que en la demanda alega haber realizado ventas por debajo del costo, debido al defecto de fabricación de algunas mercaderías y al deterioro que han sufrido otras, por su alta rotación con fines de exhibición, sin que jamás se haya hecho mención a la existencia de mercancías descontinuadas que justifiquen su venta por debajo del costo; iii) Que la perito adjunta una copia a colores de un documento denominado ª POLÍTICA DE DISCONTINUADOSº, el mismo que por tratarse de una copia simple, carece de valor probatorio, además de que ese tema no es objeto de discusión en el proceso; iv) Que, se confirma también el segundo rubro de la glosa en análisis, por cuanto no se ha desvirtuado que el Sr. MALDONADO ALVAREZ ROBERTO ELISEO no es el padre de MALDONADO CHERRES PAOLA CRISTINA y MALDONADO CHERRES MARIA CATALINA, quienes de acuerdo a lo previsto en el numeral 8 del artículo innumerado agregado a continuación del Art. 4 ibídem, constituyen partes relacionadas, por encontrarse dentro del primer grado de consanguinidadº.

6.4.2 En definitiva se constata como hecho probado, que la compañía actora afirmó en su demanda que se vendieron bienes con defectos de fabricación y otros con deterioro por ser utilizados para exhibición, por debajo del costo, sin embargo, la prueba pericial actuada se enfocó en productos descontinuados, que constituye un hecho totalmente distinto, por lo que no llegó a demostrar sus asertos. Por otro lado, con relación al segundo tema, pérdidas generadas en ventas a partes relacionadas a precios inferiores al costo, no se presentó prueba alguna para desvirtuar la aseveración de la Administración Tributaria de que dichos bienes fueron vendidos a las hijas del accionista mayoritario de la empresa, por ello se ratificó dicho valor.

6.4.4 Consecuentemente esta Sala de casación, encuentra que la decisión a la que llegaron los jueces de instancia en esta glosa, obedece a la valoración de las pruebas practicadas en audiencia de juicio, concluyendo que no se llegó a demostrar ninguna de las afirmaciones del accionante y por ende no se desvirtuó lo señalado por la Administración Tributaria en el acto impugnado. Del análisis puntual contenido en el fallo recurrido, se puede constatar que no se encuentra en discusión el hecho económico o la naturaleza de las transacciones como para que se tengan que aplicar los arts. 4 y 17 del Código Tributario; es decir, en el análisis de esta glosa, no existen hechos probados sobre los cuales proceda la aplicación de las normas reprochadas, por lo que se desecha el cargo, dejando constancia además, que éste no ha sido construido de manera completa, pues no se ha señalado la norma aplicada indebidamente en su lugar (ni se observa que se hubiere admitido algún cargo en ese sentido por el conjuez) ni se ha podido explicar cuál sería la trascendencia de dicho vicio, cuando ni siquiera se pudo demostrar en instancia las aseveraciones realizadas por la parte accionante..

6.5 Glosas: ª GASTOS NO DEDUCIBLES POR BENEFICIOS SOCIALES Y FONDOS DE RESERVA PAGADOS A MANDATARIOSº y ª GASTOS NO DEDUCIBLES POR SEGUROS ASUMIDOS POR COLINEAL CORPORATION CIA. LTDA. PAGADOS A MANDATORIOSº, por el vicio de falta de aplicación del art. 66 numeral 16 Constitución de la República del Ecuador y del art. 17 del Código Tributario, respectivamente.

6.5.1 El Tribunal de instancia señala lo siguiente en el análisis pertinente:

ª 67. En efecto, en lo que concierne a la glosa ª GASTOS NO DEDUCIBLES POR BENEFICIOS SOCIALES Y FONDOS DE RESERVA PAGADOS A MANDATARIOSº, la compañía sostiene que si bien su representante legal está sometido a las normas del Código Civil, para efectos del IESS debía ser considerado como un trabajador más, ya que según el Art. 2 de la Ley de Seguridad Social, pueden solicitar la protección como afiliados ª ¼ todas las personas que perciben ingresos por la ejecución de una obra o por la prestación de un servicio físico o intelectual, con relación laboral o sin ella¼ º (fs. 2248), por lo que considera que tendrían derecho a los beneficios sociales de décimo tercer sueldo, décimo cuarto y fondos de reserva.

68. Controvirtiendo este argumento, el Procurador Judicial de la autoridad demandada sostiene que la Administración Tributaria, al revisar la información recabada, ha constatado

que durante el ejercicio 2015, los señores ROBERTO MALDONADO ÁLVAREZ y PAUL EFRAÍN VÁZQUEZ TAMARIZ, han desempeñado los cargos de Presidente y Gerente de la compañía accionante, quienes conforme al Art. 308 del Código del Trabajo son considerados como mandatarios, no trabajadores, por lo mismo no tienen derecho a recibir remuneraciones adicionales, según señala, dado que los beneficios sociales como el Décimo Tercer Sueldo, Décimo Cuarto y Fondos de Reserva, deben ser pagados de manera exclusiva a los trabajadores, por mandato de los Arts. 111, 113 y 196 ibídem.

69. De esto se desprende entonces que la discusión se centra en torno a saber si, para efectos tributarios, el Presidente y Gerente de la compañía Colineal Corporation Cia. Ltda., tenían derecho a percibir remuneraciones adicionales como Décimo Tercer Sueldo, Décimo Cuarto y Fondos de Reserva, y si por lo mismo, los pagos realizados por este concepto durante el 2015, constituyen gastos deducibles.

70. Ya quedó señalado en líneas anteriores que por mandato del Art. 10 de la LRTI, para determinar la base imponible del impuesto a la renta, en general son deducibles los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no se encuentren exentos, y que de manera particular son deducibles todos aquellos rubros que constan en el listado recogido en dicha norma, entre los que se señalan en el numeral 9), ª 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 social¼ º, norma que a su vez se complementa con lo estatuido en los literales b) y k) del numeral 1) del Art. 28 del RLRTI, que refiriéndose a las Remuneraciones y Beneficios Sociales, considera como gastos deducibles los siguientes: b) ª Los beneficios sociales pagados a los trabajadores o en beneficio de ellos, en concepto de vacaciones, enfermedad, educación, capacitación, servicios médicos, uniformes y otras prestaciones sociales establecidas en la ley, en contratos individuales o colectivos, actas transaccionales o sentencias ejecutoriadas¼ º y k) ª Las provisiones para atender el pago de fondos de reserva, vacaciones, decimotercera y decimocuarta remuneración de los empleados o trabajadores, siempre y cuando estén en los límites que la normativa laboral lo permite¼ º (énfasis agregado).

71. De las normas transcritas se desprende que si bien el numeral 9) del Art. 10 de la LRTI, considera como deducibles a los sueldos, salarios y remuneraciones en general, así como los

beneficios sociales en general, entre los que se encuentra el Décimo Tercer Sueldo, el Décimo Cuarto y los Fondos de Reserva; sin embargo, son los literales b) y k) de Art. 28 de su Reglamento, los que delimitando el alcance o el sentido abstracto de dicha norma, aclaran de forma precisa que son deducibles los beneficios sociales y las provisiones para atender el pago de fondos de reserva, decimotercera y decimocuarta remuneración, siempre y cuando sean realizados a favor de empleados o trabajadores.

72. Cabe señalar que la forma como se encuentra delimitado el alcance del numeral 9 del Art. 10 de la LRTI, de ninguna manera obedece a una decisión caprichosa del Presidente de la República, sino que por el contrario nace de la necesidad de mantener la debida coherencia y armonía con las normas laborales, puesto que tanto la Décima Tercera como la Décima Cuarta Remuneración, así como los Fondos de Reserva, son derechos que le asisten a los empleados y trabajadores de manera exclusiva, tal como así lo disponían de manera expresa los Arts. 111, 113 y 196 del Código del Trabajo, al señalar lo siguiente: Art. 111 ª Los trabajadores tienen derecho a que sus empleadores les paguen, hasta el veinte y cuatro de diciembre de cada año, una remuneración equivalente a la doceava parte de las remuneraciones que hubieren percibido durante el año calendario.º (énfasis agregado), en similar sentido el Art. 113 proclamaba que ª Los trabajadores percibirán, además, sin perjuicio de todas las remuneraciones a las que actualmente tienen derecho, una bonificación anual equivalente a una remuneración básica mínima unificada para los trabajadores en general...º (énfasis agregado); finalmente el Art. 196, refiriéndose a los Fondos de Reserva, establecía que ª Todo trabajador que preste servicios por más de un año tiene derecho a que el empleador le abone una suma equivalente a un mes de sueldo o salario por cada año completo posterior al primero de sus servicios. Estas sumas constituirán su fondo de reserva o trabajo capitalizado.º (énfasis agregado).

73. En consecuencia, si las normas especiales de la materia prevén de manera expresa que los beneficios sociales, entre los que se encuentran los fondos de reserva, decimotercera y decimocuarta remuneración, deben pagarse únicamente a empleados y trabajadores, mal podría una norma tributaria dar un alcance diverso a lo que establece la Ley de su materia, por lo que la Sala concluye que el pago de fondos de reserva, decimotercera y decimocuarta remuneración, constituyen gastos deducibles, siempre y cuando hayan sido realizados a favor de empleados o trabajadores.

74. Aclarado este particular, resta por saber si los señores ROBERTO MALDONADO ÁLVAREZ y PAÚL EFRAÍN VÁZQUEZ TAMARIZ, en sus calidades de Presidente y Gerente de la compañía accionante, pueden o no ser considerados como trabajadores de la misma, pues, mientras la parte actora sostiene que ª¼ si bien el Representante Legal está sujeto a las regulaciones establecida por el Código Civil, en el ejercicio fiscal auditado, es decir en el año 2015, los Representantes Legales debían ser considerados, para efectos del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, como un trabajador más¼º (fs. 2248), el Procurador Judicial de la autoridad demandada, amparándose en el Art. 308 del Código del Trabajo, sostiene que el Presidente y el Gerente son mandatarios de COLINEAL, ª¼ es decir, no son trabajadores de la mencionada compañía, por lo que no tienen derecho a recibir remuneraciones adicionales, debido a que estos beneficios sociales (Décimo Tercer Sueldo, Décimo Cuarto Sueldo y Fondos de Reserva) (¼), son pagados única y exclusivamente a los trabajadores¼º (fs. 2927 vta.).

75. Esto significa que en el presente caso, no se encuentra en discusión la calidad de Presidente y Gerente de COLINEAL de los señores ROBERTO MALDONADO ÁLVAREZ y PAÚL EFRAÍN VÁZQUEZ TAMARIZ, ya que la propia compañía reconoce este hecho, y aún en el evento de que hubiere alguna duda al respecto, en el Acta de Determinación consta transcrita la parte pertinente de los nombramientos de los referidos funcionarios (fs. 2278 vta.), cuyo contenido también fue actuado como prueba por la autoridad demandada, donde efectivamente se menciona que, durante el ejercicio 2015, el señor PAÚL EFRAÍN VÁZQUEZ TAMARIZ ostentaba el cargo de Gerente de COLINEAL y como tal le correspondía ejercer la ª¼ representación legal, judicial y extrajudicial de la Compañía¼º (fs. 2299), en tanto que el señor ROBERTO MALDONADO ÁLVAREZ cumplía las funciones de Presidente y por lo mismo le correspondía reemplazar ª¼ al Gerente en caso de falta o incumplimiento de éste¼º (fs. 2298), por lo que es un hecho probado que los prenombrados cumplían el papel de representantes legales de dicha compañía durante el 2015, cuanto más si las dos partes llegaron a un acuerdo probatorio sobre este tema, de allí que lo que en realidad se discute en este punto es, si el Presidente y Gerente de dicha compañía pueden ser considerados como trabajadores de la misma, para lo cual es necesario acudir a las regulaciones legales vigentes en aquel período, encontrando que el inciso primero del Art. 308 del Código del Trabajo, con absoluta claridad establecía que ªCuando una persona tenga poder general para representar y obligar a la empresa, será mandatario y no

empleado, y sus relaciones con el mandante se reglarán por el derecho común.º (énfasis agregado), de donde resulta evidente que por prohibición expresa de la Ley, los representantes legales de las empresas no podían ser considerados como empleados, sino como mandatarios, quienes por lo mismo se encuentran sometidos a las disposiciones del Código Civil, cuyo Art. 2020 define lo que debe entenderse por mandato, y su Art. 2021 establece que aquellos tienen derecho a percibir una remuneración denominada honorario, que puede ser determinada ª¼ por el convenio de las partes, antes o después del contrato, por la ley, la costumbre o el juez.º.

76. En consecuencia, si los representantes legales de las compañías, por prohibición legal no pueden ser considerados como empleados, y los Fondos de Reserva, la Decimotercera y Decimocuarta Remuneración, tienen derecho a percibir de manera exclusiva los empleados o trabajadores, la Sala concluye una vez más que los pagos realizados al Gerente y Presidente de COLINEAL CORPORATION CIA. LTDA., por estos conceptos, no constituyen gastos deducibles, ya que la condición para su deducibilidad es que hayan sido pagados a los trabajadores de la empresa, no a sus representantes legales.

77. Otro de los argumentos con los que la compañía accionante pretende justificar la deducibilidad del gasto ocasionado por el pago de Fondos de Reserva, Decimotercera y Decimocuarta Remuneración, a sus representantes legales, se refiere a que el Art. 5 del Acuerdo Ministerial No. 81, emitido por el Ministerio del Trabajo, publicado en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 250, de 21 de mayo de 2014, haciendo alusión a la Décima Tercera y Décima Cuarta Remuneraciones, establecía que ª¼ la empresa podrá pagar a los representantes legales y apoderados generales de así considerarlo.º; sin embargo, no repara en el hecho de que este Acuerdo fue derogado por el Acuerdo No. MDT-2015-0045, emitido por el mismo Ministerio del Trabajo, publicado en el Registro Oficial No. 462, de 19 marzo de 2015, cuyo objetivo, según su Art. 1, estaba orientado a regular ª¼ el pago de la decimotercera y decimocuarta remuneraciones y de la participación de utilidades a que tienen derecho las personas trabajadoras y ex trabajadoras de una empresa de conformidad con los artículos 97, 111 y 113 del Código del Trabajo¼ º, corroborando una vez más que el pago de los rubros a los que se refiere la norma, correspondía a trabajadores y ex trabajadores, no a los mandatarios de las empresas, como en efecto así lo confirma su Art. 4, al señalar que ªPara efectos de la liquidación y pago de la decimotercera y decimocuarta

remuneraciones, se estará a lo previsto en los artículos 111 y 113 del Código del Trabajo".

78. Aún en el supuesto de que el Acuerdo Ministerial No. 81 hubiere estado vigente durante el ejercicio 2015, su disposiciones tampoco resultarían aplicables, por ser manifiestamente contradictorias con la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, así como con el Código del Trabajo, pues, es sabido que según el principio de jerarquía normativa ideado por el Maestro Hans Kelsen y que se encuentra reconocido en el Art. 435 de la Constitución, una norma de rango inferior no puede contradecir ni vulnerar el contenido de otra norma de rango superior, así la norma invocada proclama que "El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.". En el caso sub examine, al tratarse de un Acuerdo Ministerial que se encuentra en el penúltimo lugar en el orden de prelación previsto en la norma transcrita, su contenido resulta inaplicable por contradecir a una norma superior, debiendo por lo mismo aplicarse las normas de la LRTI y su Reglamento, así como las normas del Código del Trabajo, por tratarse de normas jerárquicamente superiores a las del referido Acuerdo Ministerial.

79. Finalmente, la compañía accionante argumenta que el Servicio de Rentas Internas, a través de la Resolución No. NAC-DGECGCG14-00002 (que en realidad se trata de un Oficio Circular), publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 182, de 12 de febrero de 2014, ha precisado de manera categórica que para que cualquier pago de remuneración y emolumento en general a los Representantes Legales de la empresa, sean deducibles, únicamente se requiere que "¼ la empresa o sociedad haya efectuado, en dichos casos, las correspondientes aportaciones al seguro social, bajo el régimen de afiliación obligatoria o bajo el régimen de afiliación voluntaria¼ "; sin embargo; tal afirmación carece de sustento legal, por encontrarse basada en la transcripción mutilada de dicha circular, puesto que en su parte pertinente íntegra, refiriéndose a los pagos que se realicen a los representantes legales de las empresas, señala que "¼ se considerarán deducibles los sueldos, salarios u honorarios a éstos pagados, siempre y cuando la empresa o sociedad haya efectuado, en dichos casos, las correspondientes aportaciones al seguro social, bajo el régimen de afiliación obligatoria o bajo el régimen de afiliación voluntaria, según corresponda.", es decir, el mentado Oficio

Circular no ha hecho otra cosa que aclarar la calidad de gastos deducibles de aquellos pagos realizados a los representantes legales de las empresas, siempre y cuando cumplan con dos condiciones: a) Que de manera exclusiva correspondan a sueldos, salarios u honorarios; y, b) Que se hayan realizado las respectivas aportaciones al IESS, sin que jamás se haya hecho mención a los pagos realizados por concepto de Fondos de Reserva, Décimo Tercero y Décimo Cuarto Sueldo. En base al análisis realizado, la Sala confirma la glosa levantada por la Administración Tributariaº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

ª80. En cambio, en lo que concierne a la glosa ªGASTOS NO DEDUCIBLES POR SEGUROS ASUMIDOS POR COLINEAL CORPORATION CIA. LTDA. PAGADOS A MANDATARIOSº (Párr. 28 Res. Imp., apdo. 3.6.2.3.3 Act. Det.), la misma que ± según se explica en la demanda y así consta en el Acta de Determinación ± ha sido levantada por la suma de US$ 908.22, por considerar que corresponde a seguros de salud y vida pagados a favor del Sr. Paúl Vázquez Tamariz, quien cumplía las funciones de mandatario de la compañía COLINEAL, sin tener en cuenta que este tipo de gastos son deducibles únicamente cuando son pagados a favor de los trabajadores.

81. El representante legal de la compañía accionante cuestiona esta glosa señalando que tratándose de Derecho Privado, existe libertad y autonomía de las partes para contratar y establecer las condiciones de dicha contratación, de manera que se trata de un gasto deducible por cuanto la normativa tributaria reconoce la deducibilidad de ª¼ las contribuciones para finalidades de asistencia médica y gastos relacionados con la contratación de seguros privados de vida o asistencia médica sin exigir que sean únicamente para trabajadores¼ º (fs. 2249).

82. Por su parte el Procurador de la autoridad demandada, refutando este argumento, sostiene que existe norma expresa que reconoce como gastos deducibles los pagos realizados por la contratación de seguros a favor de trabajadores, no a favor de mandatarios. En efecto, respecto al tema en controversia, el numeral 4 del Art. 10 de la LRTI, de manera particular reconoce como gastos deducibles ªLas primas de seguros devengados en el ejercicio impositivo que cubran riesgos personales de los trabajadores y sobre los bienes que integran

la actividad generadora del ingreso gravable¼ º (énfasis agregado), y en concordancia con esta norma, el literal c) del numeral 1 del Art. 28 del RLRTI, enfatiza que constituyen gastos deducibles aquellos ª¼ relacionados con la contratación de seguros privados de vida, retiro o asistencia médica privada, o atención médica pre ± pagada a favor de los trabajadores¼ º (énfasis agregado).

83. De las normas transcritas se deprende que por mandato imperativo de la LRTI y su Reglamento, los pagos que se realicen por concepto de seguros privados de vida o asistencia médica privada, constituyen gastos deducibles, siempre y cuando hayan sido efectuados a favor de los trabajadores, sin que nuestra legislación haya reconocido como tales, a aquellos pagos realizados a favor de los representantes legales de las empresas, bajo cualquier título que ostenten dichos cargos. Por lo expuesto, se confirma la glosa levantada por la Administración Tributariaº. (el doble subrayado es de esta Sala de casación).

6.5.2 De lo expuesto constan como hechos probados y/o no controvertidos: i) Que la compañía sostiene que el representante legal está sometido a las normas del Código Civil; ii) Que el pago de fondos de reserva, decimotercera y decimocuarta remuneración, constituyen gastos deducibles, siempre y cuando hayan sido realizados a favor de empleados o trabajadores; iii) Que los señores ROBERTO MALDONADO ÁLVAREZ y PAÚL EFRAÍN VÁZQUEZ TAMARIZ, tienen la calidad de Presidente y Gerente de COLINEAL CIA. LTDA., durante el año 2015; iv) Que la suma de US$ 908.22, corresponde a seguros de salud y vida pagados a favor del señor Paúl Vázquez Tamariz, quien cumplía las funciones de mandatario de la compañía COLINEAL

6.5.3 En función de los hechos probados, a los cuales los juzgadores aplican normas tributarias para llegar a una conclusión (arts. 10 numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno; 28 numeral 1, literales b) y k) del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno), normas que no han sido reprochadas por el casacionista con algún vicio, (tampoco se encuentran admitidas por el conjuez) y que por tanto mantienen invariable la decisión a la que se llegó en instancia; no se observa y tampoco se explica ª cómoº si se hubiere aplicado el art. 66 numeral 16 de la Constitución, se hubiere cambiado la decisión de instancia, puesto que esta norma establece la libertad de contratación, que no se encuentra en discusión y por tanto no aportaría nada al análisis, y, por otro lado, las normas aplicadas que son de Derecho

Público, como las tributarias, (que no han sido reprochadas) establecen de manera reglada la actuación tanto de particulares como de las administraciones tributarias y son estas las que rigen para efectos tributarios, como es en el caso analizado. Recordemos que en derecho público sólo puede hacerse lo que está permitido.

6.5.6 Con respecto a la deducibilidad de los gastos de seguro de salud y vida a favor del Sr. Paúl Vázquez Tamariz, se ha aplicado para llegar a una decisión, el art. 10.4 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el art. 28.1 c) de su Reglamento, normas que tampoco han sido reprochadas, por lo que se mantiene intacta la decisión del A quo y no se evidencia que el art. 17 del Código Tributario sea la norma llamada a regular la deducibilidad de esos gastos, pues no se encuentra en discusión el hecho económico, pues es no controvertido que la empresa realizó un gasto en seguro de salud y vida para su representante legal, no existiendo duda sobre esta realidad económica, por lo que se rechaza dicho vicio, dejando constancia que el casacionista no señaló que norma fue indebidamente aplicada en su lugar ni la trascendencia del cargo alegado.

6.5.7 Por lo expuesto, en las glosas en análisis no se configura el vicio de falta de aplicación del art. 66 numeral 16 Constitución de la República del Ecuador; y del art. 17 del Código Tributario, respectivamente.

7. Decisión

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

7.2. No casar la sentencia de 8 de julio del 2022 a las 14h50, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2020-0004T.

7.3. No existe caución rendida.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el caso 5 del art. 268 del COGEP, en función de los hechos probados, respecto a la deducibilidad de gastos incurridos en las glosas acusadas. Se deja constancia además de los errores en la construcción de los cargos alegados.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 11804-2019-00431 RESOLUCION 796-2025 277442769-DFE

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 19 de noviembre del 2025, las 11h01. **VISTOS**: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y actúa el Dr. Diego Patricio Gordillo Cevallos, (E) dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 11804-2019-00431.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía ECUACORRIENTE S.A., presentó demanda en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2019-0338-RE del 30 de agosto de 2019, suscrita por el Director Distrital de Guayaquil del SENAE, mediante la cual resuelve declarar sin lugar el reclamo administrativo de pago indebido No. 068-2019, se establece la improcedencia de lo solicitado respecto a la DAI No. 028-2018-10-00621290, No.-028-2018-10-00742294, No.028 2018-10-00765185, No. 028-2018-10-00782525, No. 028-2018-10-00784037, No. 028-2018-10-00863472, No. 028-2018-10-00920830, No. 028-2019-10-00016161.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja, provincia de Loja, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª Determinar si es procedente declarar la nulidad de la resolución No. SENAE-DDG-2019-0338-RE del 30 de agosto de 2019 emitida por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en contra de la accionante; y, se aplique el dictamen de consulta de clasificación arancelaria y la tarifa cero de IVA, en las declaraciones aduaneras de importación (DAI) No. 028-2018-10-00621290, No.-028-2018-10-00742294, No.028 2018-10-00765185, No. 028-2018-10-00782525, No. 028-2018-10-00784037, No. 028-2018-10 00863472, No. 028-2018-10-00920830, No. 028-2019-10-00016161. Además, que se ordene la devolución del IVA pagado indebidamente más sus intereses de leyº.

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

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

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió aceptar la demanda y declarar la nulidad de la Resolución No. SENAE-DDG-2019-0338-RE del 30 de agosto de 2019 emitida por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en contra de la compañía accionante. En consecuencia, se dispone la devolución del IVA pagado indebidamente en las declaraciones aduaneras de importación (DAI): No. 028-2018-10-00621290, No.-028-2018-10-00742294, No.028 2018-10-00765185, No. 028-2018-10-00782525, No. 028-2018-10-00784037, No. 028-2018-10 00863472, No. 028-2018-10-00920830, No. 028-2019-10-00016161, más los intereses que serán calculados pericialmente de conformidad con el art. 22 del Código Tributario, por encontrarse gravadas dichas importaciones con tarifa 0% de IVA.

1.3 El SENAE, interpone recurso de casación contra la sentencia de 24 de noviembre de 2022 a las 14h11, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja; provincia de Loja, dentro del juicio No. 11804-2019-00431, argumentando el caso 5 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 20 de mayo del 2025, a las 12h27, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional temporal de la Corte Nacional de Justicia, admitió parcialmente el recurso de casación interpuesto por el SENAE, por el caso 5, del art. 268 del COGEP bajo el cargo de errónea interpretación del art. 55 numeral 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2. Competencia

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

No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 11804-2019-0031, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 28 de agosto del 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 18 de noviembre de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en el fallo recurrido se interpreta que el art. 55.19, permite la importación exenta del pago de impuesto al valor agregado de ª componentes de la planta de tratamiento de aguas residualesº por lo cual se considera que la autoridad jurisdiccional le da un alcance diferente al artículo mencionado. Que la norma es clara al señalar que la exención tributaria es para plantas de tratamiento de aguas residuales y ª NO PARA COMPONENTES DE PLANTAS DE TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALESº. Que son dos tipos de mercancías totalmente diferentes. Que la primera es una unidad funcional, una instalación que se encarga de limpiar el agua residual para que pueda ser devuelta al medio ambiente de manera segura; y, la segunda, los

componentes de esta planta, pueden y han sido utilizados independientemente, al ser mercancías catalogadas de forma individualizada como: bomba de agua, motores eléctricos de bomba de lodo. Que cabe destacar, que el importador no remitió información a la administración de que la PLANTA PARA EL TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES haya concluido y que las mercancías importadas hayan sido destinadas para dicho propósito. Que es más que evidente que al existir mercancías importadas sin la finalidad de concretarse como planta de tratamiento PTAR o EDAR (Estación Depuradora de Aguas Residuales); estas mercancías fueron importadas como componentes individuales para una pseuda instalación PTAR; en virtud de lo cual, ECUACORRIENTE S.A., no puede ni debe beneficiarse de una exención tributaria contenida en el numeral 19 del art. 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que el Tribunal debió darle el alcance correcto al momento de aplicar la norma en la sentencia recurrida; es decir que debió concluir que la exención tributaria no aplica para componentes de una planta de tratamiento de aguas residuales. Que la errónea interpretación provoca un perjuicio cuantioso al Estado al resolver en la sentencia que se devuelva con pago indebido valores por concepto de IVA. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La compañía ECUACORRIENTE S.A., en su contestación al recurso de casación manifiesta: Que el Tribunal ha interpretado de manera correcta el art. 55 numeral 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno que preceptúa la tarifa cero para la importación de ªPaneles solares y plantas para el tratamiento de aguas residualesº. Que el Tribunal no ha otorgado un alcance equivocado ni diferente al contenido del art. 55 numeral 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), por el contrario, su decisión se encuentra plenamente ajustada a derecho, al haber aplicado correctamente la disposición legal que establece la exención del impuesto al valor agregado para las ªplantas para el tratamiento de aguas residualesº. Que la objeción planteada por el recurrente parte de una lectura reduccionista del término ªplantaº, al pretender que la exención solo se aplique cuando la planta sea importada en un solo embarque y como un solo objeto físico. Que sin embargo, el criterio técnico y jurídico que sustenta la decisión judicial tiene como base el reconocimiento formal y vinculante emitido por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en el que se determina que la mercancía importada corresponde a una unidad funcional, es decir, un conjunto de elementos individualizados que, aunque separados físicamente, están diseñados y destinados a operar en conjunto para cumplir una función técnica netamente definida, el tratamiento de aguas

residuales provenientes del proceso de extracción minera. Que dicho reconocimiento no fue arbitrario ni discrecional, sino que se sustentó en normas expresas del ordenamiento jurídico ecuatoriano, como el artículo 141 del COPCI, que otorga efectos vinculantes a los dictámenes de clasificación arancelaria emitidos por el SENAE respecto del consultante. Que asimismo, el procedimiento aduanero observó el literal b) del art. 79 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI, que exige la aplicación de las Reglas Generales Interpretativas del Sistema Armonizado de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), y en particular, la Nota 4 de la Sección XVI del mismo Sistema Armonizado, la cual define el concepto de ª unidad funcionalº en términos técnicos y operativos, permitiendo que conjuntos de máquinas o componentes físicamente separados sean tratados como un solo bien, siempre que cumplan una función específica y se encuentren destinados a operar de manera integrada. Que bajo esta lógica normativa, el hecho de que la planta haya sido importada mediante embarques parciales, o que esté compuesta por elementos individualizados, no desvirtúa su naturaleza unitaria ni la función industrial para la cual fue diseñada, elementos esenciales para su clasificación como una planta completa y, por ende, beneficiaría de la exención tributaria prevista en el art. 55.19 de la LRTI. Que en este contexto, no puede sostenerse que haya existido errónea interpretación de la norma sustantiva. Que el Tribunal no alteró el sentido ni la finalidad del artículo 55.19, sino que lo aplicó correctamente a una situación jurídica validada previamente por la autoridad aduanera competente. Que no se ha modificado el supuesto legal ni ampliado arbitrariamente el alcance de la norma, sino que se ha reconocido la naturaleza funcional y técnica de la mercancía conforme al sistema de clasificación arancelaria vigente.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 5, del art. 268 del COGEP por el cargo de errónea interpretación del art. 55 numeral 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código

Orgánico General de Procesos que establece: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o autoº.

6.1.1. El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya 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.

6.1.2 Sobre la errónea interpretación, hay que iniciar mencionando que Luis Armando Tolosa Villabona al respecto dice 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 (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008 Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 361):

6.2 El recurrente manifiesta que se han violentado la siguiente norma:

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.

> ª Art. 55.- Transferencias e importaciones con tarifa cero.- Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes: (¼) 19.- Paneles solares y plantas para el tratamiento de aguas residualesº.

6.3 En virtud de que el vicio denunciado es el de errónea interpretación del art. 55 numeral 19 de LRTI, es pertinente detallar lo establecido por el Tribunal al respecto:

ª SEXTO. MOTIVACIÓN.- 6.1 (¼) La accionante propone una acción de pago indebido

impugnado la negativa formulada por el SENAE respecto de la devolución de los valores por concepto de IVA, considera indebidamente pagados, al gozar de la exención establecida en el numeral 19 del Art. 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por las importaciones de componentes de la unidad funcional consistente en una planta de tratamiento de aguas residuales. En oposición, el SENAE contradice lo afirmado en los términos concretados en la contestación a la demanda. (¼). 6.3. Dentro del entorno constitucional y doctrinario presentado en líneas ut supra, pasamos a referirnos a las normas atinentes al caso in examine. Como premisa para el análisis debemos considerar un primordial cuestionamiento, esto es, determinar si los componentes de la unidad funcional que se ha importado gozan de la dispensa legal. Para el efecto es necesario señalar que el 21 de agosto del 2018 en el Suplemento del Registro Oficial No. 309, se promulga la ª Ley Orgánica Para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscalº, cuerpo normativo que, entre otras disposiciones, reforma el Art. 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno. En virtud de ello, el texto del artículo 55 de la LRTI, prevé: ª Transferencias e importaciones con tarifa cero.- Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes: (¼) 19.- Paneles solares y PLANTAS PARA EL TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES (¼)º (Las mayúsculas son intencionales). De los recaudos probatorios detallados desde el numerales 5.4 al numeral 5.11 de esta sentencia, se verifica que las declaraciones aduaneras de importación que cancelaron el IVA y que correspondía a componentes de la planta de tratamiento de aguas residuales se realizan en las siguientes fechas: 30 de agosto de 2018; 17, 25, 30 y 31 de octubre de 2018; 29 de noviembre de 2018; 20 de diciembre de 2018; y, 08 de enero de 2019. Como puede apreciarse sin mayor esfuerzo las DAI, se efectuaron cuando se encontraba vigente la dispensa legal en referencia, circunstancia que no ha sido materia de controversia. 6.4. No obstante, en la resolución impugnada, la entidad accionada fundamenta su negativa principalmente, en los siguientes hechos: a) Porque de conformidad con lo preceptuado en el Art. 64 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del COPCI, el declarante será responsable ante el SENAE por la exactitud de la información consignada en la Declaración Aduanera. Sin embargo, el importador no ingresó el código liberatorio relacionado al Art. 55 numeral 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno en el Sistema Ecuapass. Lo afirmado por la Administración Aduanera, a criterio del Tribunal obedece a un error material que de ninguna forma legítima o valida, la cancelación del tributo cuando existe una exención legal

claramente establecida en la ley, por lo que tal afirmación resulta improcedente. Además, es necesario señalar que dicho error pudo haber sido subsanado al momento de la presentación del reclamo de pago indebido por parte de ECUACORRIENTE S.A.- b) La Administración Aduanera también fundamenta la negativa al reclamo de pago indebido por cuanto los embarques parciales no han concluido ª según lo manifestado por el mismo importador en escrito Nro. SENAE-DSGG-2019-11395-E quien solicitó a esta administración una prórroga de DOS AÑOS para continuar con las importaciones y completar la importación de la unidad funcional para el tratamiento de aguas residuales, indicando adicionalmente que mantiene la suspensión dispuesta por la Subsecretaría de Calidad Ambiental, por lo que ECUACORRIENTE se vio obligada a revaluar el plan de construcción y montaje de la unidad funcional, y reprogramar el cronograma de despachos con los diferentes fabricantes; por lo que se establece que en la actualidad lo que ha importado son mercancías que un futuro podría presumirse que podrían formar una unidad funcional, más a la fecha del reclamo no podemos hablar de una planta para tratamiento de aguas residualesº. Esta afirmación carece de sustento jurídico, por cuanto se trata de componentes de una unidad funcional, la que al momento de las importaciones forman parte de la misma, las que no pueden completarse puesto que, como bien afirma el SENAE, existió una prórroga de dos años para completar las importaciones, lo que resulta cuando menos, contradictorio. Por otro lado, no se ha aportado al proceso prueba o argumento jurídico que posibilite al SENAE, condicionar la exención tributaria a la conclusión de los embarques parciales. Prueba de ello es que la misma Administración Aduanera ha aplicado dicha exención en las declaraciones aduaneras posteriores la primera con DAI No. 028-2019-10-00192981 de fecha 15 de abril de 2019 en la que se verifica la aplicación de tarifa cero de IVA a la subpartida 8421.21.90.10 por la importación de elementos de la unidad funcional denominada planta para el tratamiento de aguas residuales (fs. 189-192); y, la segunda DAI 028-2019-10-00357999 de fecha 17 de mayo del 2019 en la que se verifica la aplicación de tarifa cero de IVA a la subpartida 8421.21.90.10 por la importación de elementos de la referida unidad funcional (fs. 216-219). Tales imprecisiones tornan inmotivada la resolución impugnada que niega el reclamo de pago indebido. La motivación es un elemento que no puede jamás desligarse del acto administrativo, como así lo dispone la Constitución de la República en sus artículos 66, numeral 23 y 76, numeral 7, literal l). Al respecto, es oportuno mencionar que, la motivación es un requisito esencial para la validez de las resoluciones de los poderes públicos, pues en

ella se exige que las decisiones de las personas que ejercen jurisdicción y competencia, ya sea en el ámbito judicial como administrativo, sustenten sus actuaciones en la ley y en la pertinencia de su aplicación a los hechos preestablecidos, requisito que se lo ha instituido en el ordenamiento jurídico del país para evitar abuso o arbitrariedades de las autoridades y jueces, cuya omisión acarrea la nulidad según lo establece esta última norma constitucional aludida. 6.5. El artículo 300 del Código Orgánico General de Procesos precisa que la jurisdicción contencioso tributaria prevista en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico administrativa, incluso la desviación de poder. Para una debida comprensión de la institución jurídica en referencia utilizaremos el criterio entregado por el doctor Benalcázar Guerrón, en materia administrativa, pero que sin embargo de aquello nos permite obtener un claro entendimiento del asunto en tratamiento y es aplicable a la materia tributaria, así: ª ¼ el proceso contencioso administrativo tiene por finalidad lograr que de modo eficaz y efectivo, la Administración se someta al Derecho, al tiempo que se busca la efectiva vigencia y eficacia de los derechos de los administrativos. Tutela de la legalidad y de los derechos de los administrados, inseparablemente, componen el aspecto teleológico del proceso contencioso administrativo; aspecto que constituye una garantía para el administrado íntimamente conjugada con el interés generalº (Juan Carlos Benalcázar Guerrón, Derecho Procesal Administrativo Ecuatoriano, Fondo Editorial Andrade & Asociados, Quito, 2007, p. 39). En esta tónica, corresponde al Tribunal cumplir con el mandato de Ley y efectuar el control de legalidad al que está llamado, esto con la finalidad de establecer si el accionar de la administración se ajustó al entorno jurídico aplicable; para ello, es necesario establecer la procedencia del pago indebido, para el efecto, el artículo 122 del Código Tributario, refiere: ª Pago indebido.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente O DEL QUE HAYA EXENCIÓN por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legalº. (Las mayúsculas nos corresponden. (¼).- En este orden de análisis, tomando como punto de partida que se ha pagado el impuesto al valor agregado, IVA cuando existe una taxativa exención tributaria por mandato legal, según lo

previene el Art. 122 del Código Tributario, dicho pago se torna en indebido. Por todo lo dicho, el Tribunal concluye que se ha configurado el presupuesto establecido en el artículo 122 de Código Tributario. Además, se han suscitado las circunstancias previas que configuran el pago indebido según la doctrina comentada, como consecuencia de lo dicho, la compañía actora tiene derecho a la devolución del pago indebido efectuado a favor del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, derecho que ha sido negado a través de la Resolución impugnadaº. (el subrayado es de esta Sala de casación).

6.4 Consta como hechos no controvertidos y probados: i) Que los DAI© se generaron luego del 21 de agosto y contienen a la subpartida arancelaria 8421.21.90.10 para las plantas de tratamiento de agua; ii) Que en las declaraciones aduaneras de importación consta que se canceló el IVA y que los bienes importados correspondían a componentes de la planta de tratamiento de aguas residuales. iii) Que la importación se realizó en las siguientes fechas: 30 de agosto de 2018; 17, 25, 30 y 31 de octubre de 2018; 29 de noviembre de 2018; 20 de diciembre de 2018; y, 08 de enero de 2019. iv) Que las DAI, se efectuaron cuando se encontraba vigente la dispensa legal en referencia (art. 55.19 LRTI) reformado por la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, circunstancia que no ha sido materia de controversia; v) Que las importaciones realizadas corresponden a bienes componentes de una unidad funcional (plantas de tratamiento de agua), y que no han podido ser completadas porque existió una prórroga de dos años aprobada por la administración aduanera, para completar las importaciones; vi) Que no se ha aportado al proceso prueba o argumento jurídico que posibilite al SENAE, condicionar la exención tributaria a la conclusión de los embarques parciales; vii) Que la misma Administración Aduanera ha aplicado dicha exención en las declaraciones aduaneras posteriores, la primera con DAI No. 028-2019-10-00192981 de fecha 15 de abril de 2019 en la que se verifica la aplicación de tarifa cero de IVA a la subpartida 8421.21.90.10 por la importación de elementos de la unidad funcional denominada planta para el tratamiento de aguas residuales; y, la segunda DAI 028-2019-10-00357999 de fecha 17 de mayo del 2019 en la que se verifica la aplicación de tarifa cero de IVA a la subpartida 8421.21.90.10 por la importación de elementos de la referida unidad funcional (fs. 216-219).

6.5 En este punto es importante detallar que en la sentencia de instancia en el considerando

ªQUINTO.- RELACIÓN DE LOS HECHOS PROBADOS, RELEVANTES PARA LA RESOLUCIÓNº, en su parte pertinente señala: ª5.1. El 04 de junio de 2018, ante la consulta presentada por la compañía actora, la Ing. Sofía Aracelly Ricarte Peñafiel, Directora Nacional de Gestión de Riesgos y Técnica Aduanera, emite el ªInforme técnico de consulta de clasificación arancelaria / PLANTA PARA EL TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES PROVENIENTES DEL PROCESO DE EXTRACCIÓN DE MINERALES / Solicitante: ECUACORRIENTE S.A. / Dcto: SENAE-DSG-2018-4102-E, SENAE-DSG-2018-4157-Eº (fs. 36-40) en el que concluye: ªLa mercancía motivo de la presente consulta de clasificación arancelaria, según la describe el consultante, conforme a las características descritas, y en base a la información contenida en documentos No. SENAE-DSG-2018-4102-E, y No. SENAE-DSG-2018-4157-E, consiste en una (1) UNIDAD FUNCIONAL denominada "PLANTA PARA EL TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES PROVENIENTES DEL PROCESO DE EXTRACCIÓN DE MINERALES", en tal virtud, se concluye que en aplicación de la Primera, Segunda a) y Sexta Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), se debe clasificar dentro del Arancel del Ecuador (Sexta Enmienda del Sistema Armonizado de la OMA) en la subpartida arancelaria 8421.21.90.10 (¼) 5.4. El 30 de agosto de 2018, se realiza la declaración aduanera de importación No. 028-2018-10-00621290 (fs. 237-239), que en lo principal contiene los siguientes datos: ªNombre: ECUACORRIENTE S.A.º, Beneficiario del giro: ECUACORRIENTE S.A., Información de ítems. (¼). Los ítems están gravados con el IVA de la siguiente manera: ítem 1: $ 242666.99, ítem 2: $ 64662. En ambos ítems consta salvaguardia 0. DOCUMENTOS: (¼). 5.5. El 17 de octubre de 2018, se realiza la declaración aduanera de importación No. 028-2018-10-00742294 (fs. 258-261), que en lo principal contiene los siguientes datos: ªNombre: ECUACORRIENTE S.A.º, ªBeneficiario del giro: ECUACORRIENTE S.A.º En la información de ítems, constan como mercancía varios tipos de válvulas. A cada una de éstas, se les asigna la subpartida arancelaria 8421219010. En lo que corresponde a los documentos de respaldo destacan los siguientes: SENAE JRMEG-2018-0002-PV (autorización de embarque parcial) y SENAE DNR-2018-0219-0F (Informe técnico de consulta de clasificación arancelaria). Los ítems están gravados con el IVA. 5.6. El 25 de octubre de 2018, se realiza la declaración aduanera de importación No. 028-2018-10- 00765185 (fs. 279-281), que en lo principal contiene los siguientes datos: ªNombre: ECUACORRIENTE S.A.º, ªBeneficiario del giro:

ECUACORRIENTE S.A.º En la información de ítems, constan como mercancía varios tipos de bombas de agua. A cada una de éstas, se les asigna la subpartida arancelaria 8421219010. En lo que corresponde a los documentos de respaldo destacan los siguientes: SENAE JRMEG-2018-0002-PV (autorización de embarque parcial) y SENAE DNR-2018-0219-0F (Informe técnico de consulta de clasificación arancelaria). Los ítems están gravados con el IVA. 5.7. El 30 de octubre de 2018, se realiza la declaración aduanera de importación No. 028-2018-10- 00782525 (fs. 298-300), que en lo principal contiene los siguientes datos: ªNombre: ECUACORRIENTE S.A.º, ªBeneficiario del giro: ECUACORRIENTE S.Aº. En la información de ítems, constan como mercancía motores eléctricos de bombas de lodo. Se les asigna la subpartida arancelaria 8421219010. En lo que corresponde a los documentos de respaldo destacan los siguientes: SENAE JRMEG-2018-0002-PV (autorización de embarque parcial) y SENAE DNR-2018-0219-0F (Informe técnico de consulta de clasificación arancelaria). El ítem está gravado con el IVA. 5.8. El 31 de octubre de 2018, se realiza la declaración aduanera de importación No. 028-2018-10- 00784037 (fs. 318-320), que en lo principal contiene los siguientes datos: ªNombre: ECUACORRIENTE S.A.º, ªBeneficiario del giro: ECUACORRIENTE S.Aº. En la información de ítems, constan como mercancía dos válvulas de guillotina. Se les asigna la subpartida arancelaria 8421219010. En lo que corresponde a los documentos de respaldo destacan los siguientes: SENAE JRMEG-2018-0002-PV (autorización de embarque parcial) y SENAE DNR-2018-0219-0F (Informe técnico de consulta de clasificación arancelaria). Los ítems están gravados con el IVA. 5.9. El 29 de noviembre de 2018, se realiza la declaración aduanera de importación No. 028-2018-10-00863472 (fs. 338-340), que en lo principal contiene los siguientes datos: ªNombre: ECUACORRIENTE S.A.º, ªBeneficiario del giro: ECUACORRIENTE S.Aº. En la información de ítems, constan como mercancía tubos de acero. Se les asigna la subpartida arancelaria 8421219010. En lo que corresponde a los documentos de respaldo destacan los siguientes: SENAE JRMEG-2018-0002-PV (autorización de embarque parcial) y SENAE DNR-2018-0219-0F (Informe técnico de consulta de clasificación arancelaria). Los ítems están gravados con el IVA. 5.10. El 20 de diciembre de 2018, se realiza la declaración aduanera de importación No. 028-2018-10-00920830 (fs. 358-360), que en lo principal contiene los siguientes datos: ªNombre: ECUACORRIENTE S.A.º, ªBeneficiario del giro: ECUACORRIENTE S.Aº. En la información de ítems, constan como mercancía dos que corresponden a partes de espesador. Se les asigna la subpartida arancelaria 8421219010. En lo

que corresponde a los documentos de respaldo destacan los siguientes: SENAE JRMEG-2018-0002-PV (autorización de embarque parcial) y SENAE DNR-2018-0219-0F (Informe técnico de consulta de clasificación arancelaria). Los ítems están gravados con el IVA. 5.11. El 08 de enero de 2019, se realiza la declaración aduanera de importación No. 028-2018-10-00016161 (fs. 377-379), que en lo principal contiene los siguientes datos: ªNombre: ECUACORRIENTE S.A.º, ªBeneficiario del giro: ECUACORRIENTE S.Aº. En la información de ítems, constan como mercancía varias válvulas de guillotina eléctricas y manuales. Se les asigna la subpartida arancelaria 8421219010. En lo que corresponde a los documentos de respaldo destacan los siguientes: SENAE JRMEG-2018-0002-PV (autorización de embarque parcial) y SENAE DNR-2018-0219-0F (Informe técnico de consulta de clasificación arancelaria). Los ítems están gravados con el IVAº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.6 Ahora bien, el primer análisis que corresponde, es verificar si el vicio de ªerrónea interpretaciónº cumple con la construcción de la proposición jurídica completa conforme a la línea jurisprudencial de esta Sala, esto es: i) Demostrar el error de interpretación del juez respecto a la norma aplicada; ii) Explicar cuál es el sentido o alcance correcto de la norma; iii) Demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión del juzgador.

Se verifica del recurso de casación que si bien se establece la norma que ha sido a su criterio erróneamente interpretada, no se explica cuál es el sentido o alcance correcto de la norma; ni se demuestra la trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador, por lo que no se encuentra construida adecuadamente el cargo, y, aquello no puede ser subsanado por esta Sala de Casación.

Sin embargo de lo mencionado, por tutela judicial efectiva, es necesario realizar el análisis en función de los hechos probados y/o no controvertidos ya citados precedentemente, y ante ellos se verifica que los juzgadores de instancia al aplicar el numeral 19 del art. 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, habían llegado previamente a la conclusión de que los bienes importados eran componentes de una planta de tratamiento de aguas residuales, esto es, valoraron la prueba practicada y concluyeron aquello; y, ante tales hechos aplicaron la norma reprochada, pues a su entender al ser estos componentes importados para formar una planta de tratamiento de aguas residuales, por así estar establecido no sólo en la autorización concedida por el SENAE para completar la importación de los bienes, sino en las DAI, en la

subpartida arancelaria registrada y al haber dado el SENAE el mismo tratamiento en otra importación a los componentes objeto de ésta, entonces la norma llamada a regular dicha importación en cuanto al IVA era el art. 55 numeral 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues contemplada la tarifa 0% de IVA para la importación de plantas de tratamiento de aguas residuales, que a criterio de los juzgadores es lo que sucedió en el caso analizado.

Dentro de este contexto esta Sala hace las siguientes precisiones ya en el análisis casacional:

a) Cuando se alega errónea interpretación, se entiende que el recurrente está de acuerdo en que esa norma tenía que ser aplicada para resolver el asunto controvertido, es decir, debía ser aplicada para llegar a una conclusión, pero con otro alcance. En el caso puntual, existe inconsistencia y contradicción en el cargo, pues ¿cómo se puede sostener que tenía que aplicarse una norma que establece los bienes que tienen tarifa 0%, para concluir que los bienes importados en análisis tienen tarifa 12%?. Lo lógico es utilizar esa norma cuando efectivamente existe la dispensa legal en la ley para los productos analizados y se va a declarar que se encontraban gravados con tarifa 0% de IVA, y no, como pretende el recurrente.

b) En el caso puntual, bajo los hechos probados, que no pueden ser alterados en sede casacional, puntualmente que para el Tribunal los bienes importados son componentes de una planta de tratamiento de aguas residuales, y por tanto constituyen en conjunto una planta, no se observa errónea interpretación de esa norma, pues se ha aplicado en su único sentido.

c) Hay que resaltar que los juzgadores llegan a esa decisión, en función de la valoración de los medios de prueba, pues si hubieren considerado que dichos bienes no eran planta de tratamiento de agua residual, no hubieren aplicado la norma reprochada. En definitiva, si el recurrente se encontraba en desacuerdo con el hecho probado determinante en el fallo, debía haber presentado otro vicio contra la misma norma e incluso otro yerro del art. 268 del COGEP, pues bajo el cargo presentado no es posible atender favorablemente su recurso, en función de la técnica casacional que impera.

d) En el fallo recurrido además se aplica el art. 122 del Código Tributario para establecer que el pago realizado de IVA en el caso, configura uno de los supuestos de dicha norma, siendo por tanto la aplicación de esta norma fundamental también para la decisión, y, no ha sido reprochada con vicio o cargo alguno, denotando otra deficiencia en la construcción del

recurso de casación.

6.7 En virtud del análisis que antecede se concluye que no se configura el vicio de errónea interpretación del art. 55 numeral 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

7. Decisión

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

7.2. No Casar la sentencia de 24 de noviembre de 2022 a las 14h11, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja; provincia de Loja, dentro del juicio No. 11804-2019-00431.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el SENAE; no existe caución rendida.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el caso 5 del art. 268 del COGEP, en virtud de que la sentencia de instancia no incurre en el vicio de errónea interpretación argumentado, vistos los hechos probados y la contradicción en la fundamentación y construcción del cargo sostenido por el casacionista.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL

277716600-DFE

Juicio No. 17510-2018-00388 RESOLUCION 805-2025

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 21 de noviembre del 2025, las 12h59. **VISTOS**: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), en reemplazo del doctor José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación en el proceso No. 17510-2018-00388.

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor Pablo Augusto Ochoa Iñiguez, gerente general y representante legal de la compañía AVIOANDES S.A., presenta acción de impugnación en contra la Resolución de reclamo No. 117012018RREC218576 y el acta de determinación complementaria No. DZ9-RECADCC18-00000013-M, de 16 de julio de 2018, suscrita por el Director Zonal 9 y la Directora General del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI), la que modifica la resolución de aplicación de diferencias No. DZ9-GCERAIC17-00000001-M, por concepto de Impuesto a la Renta del año 2015, notificada el 8 de marzo de 2017 (fs. 1 a 5).

1.2. Mediante auto de mayoría de 14 de febrero de 2019, las 12h18 (fs. 1148 a 1150), el Tribunal de instancia, luego de constatar que, el representante legal de la compañía AVIOANDES S.A., ha presentado su demanda en forma extemporánea, la inadmite y dispone el archivo del proceso y la devolución de los documentos, sin necesidad de dejar copias de los mismos.

1.3. El señor Pablo Augusto Ochoa Íñiguez, gerente general y representante legal de la compañía AVIOANDES S.A., interpone recurso extraordinario de casación (fs. 1152 a 1154)

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

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

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

en contra del referido auto de mayoría dictado y notificado el 14 de febrero de 2019 y mediante providencia de 6 de marzo de 2019, las 10h20 (fs. 1156), 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.

1.4. Mediante providencia de 18 de julio de 2024, las 15h03 (fs. 65), el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional, dispone que se complete el recurso; cumplido lo cual, mediante auto de 31 de julio de 2024, las 10h07 (fs. 81 a 84 del cuadernillo de casación), admite parcialmente a trámite el recurso de casación propuesto por AVIOANDES, por el caso primero del art. 268 del COGEP, por los vicios de: (a) errónea interpretación del art. 306 numeral 5 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP); y, (b) aplicación indebida del art. 302 del COGEP que condujo a la falta de aplicación del art. 86 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 arts. 184, numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE); 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial (en adelante COFJ) y 269 del COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de 4 de diciembre de 2024, las 10h57 (fs. 123), se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

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

Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

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

2.5. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los 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, que se lleva a cabo el día jueves 20 de noviembre 2025, las 14h45; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El representante legal de la compañía AVIOANDES S.A., en el escrito de casación, su aclaración y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en el auto definitivo recurrido se incurre en el caso primero del art. 268 del COGEP, por los vicios admitidos por el conjuez de la Sala, por cuanto, a su criterio, el auto de mayoría del

Tribunal de instancia considera, de forma equivocada, que el término de 60 días para demandar en las acciones contencioso tributarias corre a partir del mismo día de la notificación del acto administrativo impugnado, sin considerar la supletoriedad de las leyes que, en materia tributaria, señalan que los plazos o términos empiezan a correr desde el día hábil siguiente a la notificación del correspondiente acto administrativo, en concordancia con el art. 77 del COGEP, lo que genera indefensión en la compañía actora.

4.1.1. Añade que, el art. 306, numeral 5 del COGEP vigente al momento de la interposición de la demanda y que, textualmente, establece que "el término para demandar será de sesenta días desde que se notificó con el acto administrativo tributario", se debe interpretar de forma sistemática, en el contexto con otras normas del ordenamiento jurídico que regulan, la forma como se deben contabilizar los plazos y términos en todos los procesos, esto es, conforme con los arts. 77 del COGEP y 86 del CT que señalan que los términos o plazos se contabilizan desde el día siguiente de la notificación del acto administrativo, siendo falso que la prenombrada disposición señale expresamente que se debe contar el término desde el mismo día que se recibió la notificación del acto impugnado, de acuerdo con una interpretación literal del art. 30.18 del CC.

4.1.2. Este error de interpretación del art. 306.5 del COGEP, fue objeto de posterior reforma por Ley Orgánica Reformatoria del COGEP, publicada en el R.o. Suplemento, No. 517, de 26 de junio de 2019, para evitar perjuicios a los administrados, en donde se da un texto más claro, pero que merece la misma interpretación que el texto anterior, esto es, que "en las acciones contencioso tributarias de impugnación o directas, el término para demandar será de sesenta días a partir del día siguiente al que se notificó con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción." Por ello, se concluye que dicho yerro provoca indefensión a la compañía actora, pues se le impide acceder a la justicia, lo que provoca la nulidad del auto interlocutorio.

4.1.3. De igual manera, se señala que el auto recurrido aplica indebidamente el art. 302 del COGEP, por cuanto estima que "resulta improcedente acudir a normativa legal alguna, menos aún si se atiende a la especialidad de la materia [...]". No obstante, la mentada norma claramente establece que se debe considerar la supletoriedad de leyes de cada materia, conforme con el art. 18 regla primera del Código Civil. En el presente caso, teniendo en

cuenta esta supletoriedad, se debió considerar obligatoriamente la disposición del art. 86 del CT que dispone que: ª [¼] Los plazos o términos establecidos, en este Código o en otras leyes tributarias orgánicas y especiales, se contarán a partir del día hábil siguiente al de la notificación, legalmente efectuada, del correspondiente acto administrativo, y correrán hasta la última hora hábil del día de su vencimientoº, disposición que guarda concordancia con el art. 77 del COGEP.

4.1.4. Concluye que, los yerros expuestos han sido determinantes en la parte dispositiva del auto de mayoría recurrido, puesto que se inadmite la demanda y se dispone el archivo y terminación del proceso lo que, además, influye en la decisión de la causa y provoca indefensión a la compañía actora, por lo que, procede que se declare su nulidad. Por ello, se solicita que se case dicha providencia de mayoría y se disponga la continuación del proceso desde el punto en que se produjo la nulidad, sustanciándola con arreglo a derecho.

4.2. Contestación al recurso de casación. La Abg. Katya Argüello Villavicencio, procuradora fiscal debidamente legitimada por el Director Zonal 9 del SRI, dentro del término que se concede en el auto de calificación, contesta el recurso propuesto por la parte recurrente (fs. 119 a 121) y señala que el recurso no cumple con los requisitos que exige la técnica casacional, lo cual lo torna improcedente, así como tampoco se evidencia la supuesta nulidad sustancial o indefensión causada en el proceso.

4.2.1. Sobre la errada interpretación del art. 306, numeral 5 del COGEP manifiesta que, el Tribunal de instancia, de forma clara y adecuada, señala que en las acciones contencioso tributarias el término para proponer la demanda corre desde que se notifica con el acto impugnado, sin que se establezca que dicho término se compute desde el día siguiente al que se efectúa la notificación, conforme a los otros numerales de la misma disposición. Además, el 306.5 del COGEP se reforma mediante el art. 48 de la Ley Orgánica Reformatoria del COGEP (R.O. 517, de 26 de junio de 2019), es decir, de manera posterior a la demanda interpuesta y, toda vez que la resolución impugnada se notifica el 16 de julio de 2018 y la demanda se interpone el 10 de octubre de 2018 no aplica al presente caso, por lo que, el supuesto yerro carece de sustento legal.

4.2.2. Señala que, el auto impugnado no adolece de una errada interpretación del art. 306.5

del COGEP, pues el texto de dicha norma es claro y aplicable al presente caso y, por el contrario, la compañía AVIOANDES S.A., pretende quebrantar el principio jurídico ª nemo auditur propiam turpitudinem allegansº, es decir, que nadie puede alegar a su favor su propia culpa o dolo, con la finalidad de beneficiarse, pues es indudable que el accionante tuvo pleno conocimiento del término con el que contaba para presentar su demanda de impugnación.

4.2.3. Por ello, considera que el presente recurso de casación constituye la antítesis de la ª bona fidesº, es decir, la prohibición de pretender aprovecharse del propio error, dolo o culpa de quien por su desidia, incuria o abandono resulta afectado cuya regla tiene una incorporación expresa en el art. 1699 del Código Civil, con el postulado general de la ª improcedencia por aprovechamiento en culpa y en dolo propioº. En virtud de ello, considera insuficiente el recurso.

4.2.4. Por último, sobre el cargo de aplicación indebida del art. 302 del COGEP que condujo a la falta de aplicación del art. 86 del CT, insiste en que el art. 306.5 del COGEP, de forma expresa, manifiesta que, en las acciones contencioso tributarias de impugnación o directas el término para presentar la demanda es de 60 días ª desde que se notificó con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acciónº. Por lo tanto, resulta improcedente acudir a normativa supletoria alguna pues, en este caso, el sentido de la ley es claro, menos aún, si se tiene en cuenta la especialidad de la materia, pues así lo señala la Resolución No. 12-2017 (sic) que refiere a la supletoriedad de normas jurídicas. Concluye que, la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado y se la utiliza de forma adecuada en la causa específica. Por ello, solicita que no se case el auto interlocutorio recurrido.

5. Problema Jurídico

Determinar si el auto recurrido objeto del recurso de casación incurre en el caso primero del art. 268 del COGEP, por los vicios de errónea interpretación del art. 306 numeral 5 del COGEP y aplicación indebida del art. 302 del COGEP que condujo a la falta de aplicación del art. 86 del CT.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. Casos del recurso de casación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso primero del art. 268 del COGEP, que establece:

> ª Art. 268.- Casos.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: [¼] 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

El caso primero se refiere a la violación de normas procesales o también llamados errores in procedendo, los que pueden viciar el proceso de nulidad insanable y provocar indefensión, siempre y cuando hubieren influido en la decisión de la causa y que esta nulidad no se hubiere convalidado legalmente. Además, hay que mencionar que sobre este caso la doctrina y la jurisprudencia manifiestan, que no toda violación de procedimiento es causa de nulidad, pues para que se configure la misma, deben cumplirse los principios de: (i) especificidad, es decir, que el vicio esté contemplado en la ley como causa de nulidad; y, (ii) transcendencia, que se refiere a que esa omisión debe ser de tal importancia que incida en la decisión de la causa.

6.2. Alcance doctrinario del error.- El autor Luis Tolosa Villabona (Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2005, pp. 359), considera que 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 norma, 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 [¼] El error se comete en la premisa mayor de la sentencia, es decir, en la ley objeto de aplicación, por desconocimiento del sentenciador de los principios hermenéuticos o interpretativos de la ley; ante textos oscuros o dudosos no tiene en cuenta las fuentes formales del derecho y confunde las clases de interpretación.º

Con relación a la falta de aplicación que alega el recurrente, Humberto Murcia Ballén (Recurso de Casación Civil, Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez Cía. Ltda., p. 327) señala:

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

Sobre este error Luis Armando Tolosa Villabona (Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2005, p. 357), manifiesta:

> ª Ocurre esta violación cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por exclusión de la norma en la sentencia [¼] Es violación por existencia del precepto porque hay una exclusión evidente del precepto o un eroor en la validez de la norma en el tiempo [¼]. Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye `la infracción directa típica', por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto [¼].º

Sobre la aplicación indebida Luis Armando Tolosa Villabona (Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2005, p. 359) sostiene:

> ª 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. La norma es entendida rectamente, pero se aplica a un hecho no gobernado por la norma, haciéndole producir efectos no contemplados en ella.º

Es decir, la aplicación indebida se presenta cuando entendida rectamente la norma se la aplica sin ser pertinente al asunto que es materia de la decisión; es decir, el juez hace obrar la norma

a una situación no prevista o regulada por ella.

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

Código Orgánico General de Procesos (COGEP)

ª Art 302.- Sustanciación y prevalencia de las normas de este capítulo. Las controversias sometidas a conocimiento y resolución de las o los juzgadores de lo contencioso tributario y contencioso administrativo se sujetarán a las normas especiales de este capítulo. Las normas generales de este Código serán aplicables a las materias contencioso tributaria y administrativa, en lo que no se oponga a las de este capítulo, aunque considerando la supletoriedad de las leyes de cada materiaº.

ª Art. 306 Oportunidad para presentar la demanda. Para el ejercicio del accionante contencioso tributarias y contencioso administrativas se observará lo siguiente: [¼] 5. En las acciones contencioso tributarias de impugnación o directas, el término para demandar será de sesenta días desde que se notificó el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción.º

*Artículo posteriormente sustituido por el art. 48 de la Ley Orgánica Reformatoria al COGEP, publicada en el Registro Oficial, Suplemento, No. 517, de 25 de junio de 2019.

Código Tributario

ª Art. 86.- Cómputo y obligatoriedad de los plazos.- Los plazos o términos establecidos, en este Código o en otras leyes tributarias orgánicas y especiales, se contarán a partir del día hábil siguiente al de la notificación, legalmente efectuada, del correspondiente acto administrativo, y correrán hasta la última hora hábil del día de su vencimiento [¼]º.

6.4. Análisis del caso SUB JÚDICE. El cuestionamiento de la empresa actora, al amparo del caso primero por los vicios largamente señalados, se circunscriben al hecho de que el auto

definitivo de mayoría emitido por el Tribunal de instancia considera que el término de 60 días para demandar en las acciones contencioso tributarias corre a partir del mismo día de la notificación del acto administrativo impugnado, sin considerar la supletoriedad de las leyes que, en materia tributaria, señalan que los plazos o términos empiezan a correr desde el día hábil siguiente a la notificación del acto impugnado, infracción que, a criterio de la parte casacionista, vicia al proceso de nulidad insubsanable, influye en la decisión de la causa y provoca indefensión de la compañía actora.

6.4.1. El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en el auto impugnado considera que el art. 306.5 del COGEP es una norma clara y expresa que dispone que en las acciones contencioso tributarias de impugnación, el término para proponer la demanda corre ª desde que se notificó º el acto impugnado, sin que dicha norma establezca, conforme con una interpretación extensiva que ª el término sea computado desde el día siguiente al que se efectuó la notificación º, en concordancia con el art. 73 del COGEP pues, de lo contrario, se violentaría el principio de seguridad jurídica (art. 82 de la CRE). Por ello, considera improcedente acudir a norma supletoria alguna (art. 302 del COGEP), menos aún si se atiende a la especialidad de la materia, que, en este caso, es procesal.

6.4.2. El Tribunal establece que la resolución No. 117012018RREC218576, se notifica el 16 de julio de 2018 y la demanda se presenta el 10 de octubre de 2018, conforme con las constancias procesales. En virtud de ello, en el numeral 4.7., en lo pertinente, se señala: ª Por lo tanto, conforme el análisis que precede y de conformidad con la verdad procesal, este Tribunal observa que entre la fecha de notificación de la resolución tributaria impugnada y la fecha de presentación de la demanda, han transcurrido más de los sesenta días que establece como término para proponer la demanda de impugnación el artículo 306 numeral 5 del COGEP, de lo que se concluye que la demanda fue propuesta de forma extemporánea º, razón por la que, se la inadmite y dispone su archivo.

6.4.3. Para iniciar con el análisis del vicio de ª errónea interpretación º es necesario referirnos al contenido del numeral 5 del art. 306 del COGEP reprochado: ª En las acciones contencioso tributarias de impugnación o directas, el término para demandar será de sesenta días desde que se notificó con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se

funde la acción"; siendo este como se observa, claro y expreso, por lo que, no amerita interpretación alguna, debiendo atenderse a su tenor literal, así se verifica claramente que para el caso de las acciones de impugnación en materia contencioso tributario se tiene un término de 60 días desde que se notificó con el acto tributario, o, desde que se produjo el hecho o, el acto en que se funde la acción; por lo que no cabía que el Tribunal de instancia entienda la norma citada de una forma distinta a lo que señalaba en ese entonces su tenor literal, interpretando su sentido y desatendiendo al significado gramatical.

6.4.4. La parte recurrente ha señalado en su escrito, que ha sido el Tribunal A quo quien ha interpretado erróneamente la norma y ha contabilizado mal el término contemplado en ella, cuando lo que el Tribunal ha realizado es una aplicación literal de la misma, respetando el sentido que le quiso dar el legislador, cumpliendo con el deber de todo juzgador de garantizar la aplicación de las normas previas, claras y existentes con el fin de precautelar la seguridad jurídica

6.4.5. Esta Sala de Casación no observa en el numeral 5 del art. 306 del COGEP que el sentido del mismo sea oscuro, menos aún que exista falta de ley en relación al término para proponer una demanda de impugnación contencioso tributaria, por lo que no puede desatenderse a su sentido y a su tenor literal.

6.4.6. Para abundar en este análisis, es necesario dar lectura a todos los numerales del art. 306 del COGEP, norma que regula la oportunidad para presentar las demandas contencioso administrativas (numerales 1 al 4) y, contencioso tributarias (numerales 5 y 6), para percatarse que para la materia contencioso administrativo el legislador tuvo el cuidado de poner expresamente que los términos se contabilizaran ªa partir del día siguiente a¼º; mientras que para la materia contencioso tributaria no se estableció dicha fórmula de cálculo, sino una totalmente distinta, pues contempla que se contabilizarán los términos ªdesde que se notificó¼º, ªdesde que se produjo¼º o ªdesde la determinación..." según el caso. Esta situación, no puede ser desconocida por los juzgadores al momento de contabilizar los términos legales, menos aun cuando la norma orgánica procesal, regula la oportunidad para la presentación de las demandas con una norma especial para el caso de los términos en la materia contencioso tributaria, que es la que ahora nos compete.- Así tampoco, debe ignorarse

que el art. 73 del COGEP determina que ª ¼ Para el ejercicio de las acciones se respetarán los términos o plazos previstos en éste Código y en la leyº.

6.4.7 Las partes procesales debieron atender a la norma procesal analizada, tal y como se encontraba redactada en el art. 306 numeral 5 del COGEP, independientemente de que antes de la publicación del COGEP, el tratamiento en casos similares era diferente, en atención a la norma que regulaba el tema de la oportunidad para la presentación de las demandas tributarias, esto es, de conformidad con el extinto art. 229 del Código Tributario, norma derogada expresamente por el COGEP. Consecuentemente el art. 306 analizado es la única norma procesal vigente que regula la oportunidad en la presentación de las demandas contenciosas tributarias, en los numerales correspondientes a la materia, en los términos que se ha señalado.-

6.4.8 Finalmente, corrobora que el Tribunal A quo interpretó correctamente el art. 306 numeral 5 del COGEP, la reforma efectuada a dicho artículo, así, este fue sustituido por el art. 48 de la Ley Orgánica Reformatoria del Código Orgánico General de Procesos, publicada en el suplemento del registro oficial No. 517, el 26 de junio de 2019, en el siguiente sentido: ª 5. En las acciones contencioso tributarias de impugnación o directas, el término para demandar será de sesenta días a partir del día siguiente al que se notificó con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acciónº. (El resaltado corresponde a esta Sala). Consecuentemente, el haberse reformado dicha norma, deja sentado que antes de la reforma el numeral 5 del art. 306 siempre debió entenderse conforme su tenor literal, por ser este claro y expreso.- Nótese que dicha norma procesal fue reformada y no, interpretada, por ello es necesario hacer hincapié en que la reforma rige desde su publicación y, desde entonces, debe atenderse a su contenido, no pudiendo aplicarse de forma retroactiva; mientras que, los efectos y el sentido de una ley interpretativa rigen desde que estuvo vigente la norma interpretada, situación esta última que no ha ocurrido.-

6.5 De manera conjunta, por ser parte de la misma proposición jurídica, corresponde también analizar si el art. 302 del COGEP fue aplicado indebidamente, es decir, no debía ser aplicado, y, si en su lugar debió aplicarse el art. 86 del Código Tributario, para lo cual se hacen las siguientes reflexiones jurídicas:

i) El art. 302 ibídem, dispone que las controversias sometidas a conocimiento y resolución de los juzgadores de lo contencioso tributario se sujetarán a las normas especiales de ese capítulo, por ello los jueces de instancia aplicaron esta norma, para justificar por qué era procedente aplicar el art. 306.5 del COGEP, pues se encontraba dentro de las normas especiales y en ese capítulo, debiendo ser observada. Por lo que, no cabía acudir a una norma supletoria.

ii) Ahora bien, para analizar la falta de aplicación del art. 86 del Código Tributario, primero debemos identificar que ésta norma, está dentro del Libro II, Título I, del procedimiento administrativo, donde se establecen las normas generales de dicho procedimiento; mientras que, el art. 306.5 del ª COGEPº, dispone expresamente como se contabiliza el término para presentar una acción de impugnación en el procedimiento judicial, por lo que, por este extremo no sería aplicable. Tampoco lo sería como norma supletoria, como pretende el recurrente, pues la supletoriedad se activa cuando en la norma propia o especial no se regula nada al respecto o existe oscuridad, que en el caso no ocurre, pues existe norma procesal propia en el COGEP, que además ha sido aplicada por los juzgadores de instancia, por lo que, por este lado, también se rechaza el cargo.

iii)En el caso se observa que al no existir aplicación indebida del art. 302 del COGEP, tampoco se ha configurado la falta de aplicación del art. 86 del Código Tributario (las dos caras de la moneda), por lo que, se desecha el cargo completo.

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 el auto de mayoría de 14 de febrero de 2019, las 12h18, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio No. 17510-2018-00388.

7.3 Sin costas.

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

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

Resumen de fácil comprensión

No procede el recurso de casación que plantea la parte actora, por el caso 1 del art. 268 del COGEP, toda vez que no existe una errónea interpretación del art. 306 numeral 5 del COGEP, referente a la forma como el Tribunal de instancia contabilizó el término de 60 días previsto para interponer la acción de impugnación, pues se atendió a su tenor literal. Por otro lado, no cabía la aplicación de norma supletoria, pues en el COGEP claramente existe la norma que regula la oportunidad para presentar una demanda de impugnación tributaria y el término, considerando desde cuando inicia su contabilización. Consecuentemente no se observa violación al debido proceso, ni indefensión, pues las normas son claras o públicas y se entienden conocidas por las partes procesales.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

VOTO SALVADO DEL JUEZ NACIONAL, SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 21 de noviembre del 2025, las 12h59. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces

nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), en reemplazo del doctor José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación en el proceso No. **17510-2018-00388**.

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor Pablo Augusto Ochoa Iñiguez, gerente general y representante legal de la compañía AVIOANDES S.A., presenta acción de impugnación en contra la Resolución de reclamo No. 117012018RREC218576 y el acta de determinación complementaria No. DZ9-RECADCC18-00000013-M, de 16 de julio de 2018, suscrita por el Director Zonal 9 y la Directora General del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI), la que modifica la resolución de aplicación de diferencias No. DZ9-GCERAIC17-00000001-M, por concepto de Impuesto a la Renta del año 2015, notificada el 8 de marzo de 2017 (fs. 1 a 5).

1.2. Mediante auto de mayoría de 14 de febrero de 2019, las 12h18 (fs. 1148 a 1150), el Tribunal de instancia, luego de constatar que, el representante legal de la compañía AVIOANDES S.A., ha presentado su demanda en forma extemporánea, la inadmite y dispone el archivo del proceso y la devolución de los documentos, sin necesidad de dejar copias de los mismos.

1.3. El señor Pablo Augusto Ochoa Íñiguez, gerente general y representante legal de la compañía AVIOANDES S.A., interpone recurso extraordinario de casación (fs. 1152 a 1154) en contra del referido auto de mayoría dictado y notificado el 14 de febrero de 2019 y mediante providencia de 6 de marzo de 2019, las 10h20 (fs. 1156), 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.

1.4. Mediante providencia de 18 de julio de 2024, las 15h03 (fs. 65), el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional, dispone que se complete el recurso; cumplido lo cual, mediante auto de 31 de julio de 2024, las 10h07 (fs. 81 a 84 del cuadernillo de casación), admite parcialmente a trámite el recurso de casación propuesto por AVIOANDES, por el caso ***primero*** del art. 268 del COGEP, por los vicios de: **(a)** ***errónea interpretación*** del art. 306 numeral 5 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP); y, **(b)** ***aplicación***

indebida del art. 302 del COGEP que condujo a la **falta de aplicación** del art. 86 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 arts. 184, numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE); 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial (en adelante COFJ) y 269 del COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de 4 de diciembre de 2024, las 10h57 (fs. 123), se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

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

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

2.5. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los 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, que se lleva a cabo el día **jueves 20 de noviembre 2025, las 14h45**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El representante legal de la compañía AVIOANDES S.A., en el escrito de casación, su aclaración y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en el auto definitivo recurrido se incurre en el caso ***primero*** del art. 268 del COGEP, por los vicios admitidos por el conjuez de la Sala, por cuanto, a su criterio, el auto de mayoría del Tribunal de instancia considera, de forma equivocada, que el término de 60 días para demandar en las acciones contencioso tributarias *corre a partir del mismo día de la notificación del acto administrativo impugnado*, sin considerar la supletoriedad de las leyes que, en materia tributaria, señalan que los plazos o términos empiezan a correr desde el día hábil siguiente a la notificación del correspondiente acto administrativo, en concordancia con el art. 77 del COGEP, lo que genera indefensión en la compañía actora.

4.1.1. Añade que, el art. 306, numeral 5 del COGEP vigente al momento de la interposición de la demanda y que, textualmente, establece que *ª el término para demandar será de sesenta días desde que se notificó con el acto administrativo tributarioº ,* se debe interpretar de forma sistemática, en el contexto con otras normas del ordenamiento jurídico que regulan, la forma como se deben contabilizar los plazos y términos en todos los procesos, esto es, conforme con

los arts. 77 del COGEP y 86 del CT que señalan que los términos o plazos se contabilizan desde el día siguiente de la notificación del acto administrativo, siendo falso que la prenombrada disposición señale expresamente que se debe contar el término desde el mismo día que se recibió la notificación del acto impugnado, de acuerdo con una interpretación literal del art. 30.18 del CC.

4.1.2. Este error de interpretación del art. 306.5 del COGEP, fue objeto de posterior reforma por Ley Orgánica Reformatoria del COGEP, publicada en el R.o. Suplemento, No. 517, de 26 de junio de 2019, para evitar perjuicios a los administrados, en donde se da un texto más claro, pero que merece la misma interpretación que el texto anterior, esto es, que ª *en las acciones contencioso tributarias de impugnación o directas, el término para demandar será de sesenta días a partir del día siguiente al que se notificó con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción.º* Por ello, se concluye que dicho yerro provoca indefensión a la compañía actora, pues se le impide acceder a la justicia, lo que provoca la nulidad del auto interlocutorio.

4.1.3. De igual manera, se señala que el auto recurrido aplica indebidamente el art. 302 del COGEP, por cuanto estima que ª *resulta improcedente acudir a normativa legal alguna, menos aún si se atiende a la especialidad de la materia [...]º* . No obstante, la mentada norma claramente establece que se debe considerar la supletoriedad de leyes de cada materia, conforme con el art. 18 regla primera del Código Civil. En el presente caso, teniendo en cuenta esta supletoriedad, se debió considerar obligatoriamente la disposición del art. 86 del CT que dispone que: ª *[¼] Los plazos o términos establecidos, en este Código o en otras leyes tributarias orgánicas y especiales, se contarán a partir del día hábil siguiente al de la notificación, legalmente efectuada, del correspondiente acto administrativo, y correrán hasta la última hora hábil del día de su vencimientoº* , disposición que guarda concordancia con el art. 77 del COGEP.

4.1.4. Concluye que, los yerros expuestos han sido determinantes en la parte dispositiva del auto de mayoría recurrido, puesto que se inadmite la demanda y se dispone el archivo y terminación del proceso lo que, además, influye en la decisión de la causa y provoca indefensión a la compañía actora, por lo que, procede que se declare su nulidad. Por ello, se solicita que se case dicha providencia de mayoría y se disponga la continuación del proceso

desde el punto en que se produjo la nulidad, sustanciándola con arreglo a derecho.

4.2. Contestación al recurso de casación. La Abg. Katya Argüello Villavicencio, procuradora fiscal debidamente legitimada por el Director Zonal 9 del SRI, dentro del término que se concede en el auto de calificación, contesta el recurso propuesto por la parte recurrente (fs. 119 a 121) y señala que el recurso no cumple con los requisitos que exige la técnica casacional, lo cual lo torna improcedente, así como tampoco se evidencia la supuesta nulidad sustancial o indefensión causada en el proceso.

4.2.1. Sobre la *errada interpretación* del art. 306, numeral 5 del COGEP manifiesta que, el Tribunal de instancia, de forma clara y adecuada, señala que en las acciones contencioso tributarias el término para proponer la demanda corre desde que se notifica con el acto impugnado, sin que se establezca que dicho término se compute desde el día siguiente al que se efectúa la notificación, conforme a los otros numerales de la misma disposición. Además, el 306.5 del COGEP se reforma mediante el art. 48 de la Ley Orgánica Reformatoria del COGEP (R.O. 517, de 26 de junio de 2019), es decir, de manera posterior a la demanda interpuesta y, toda vez que la resolución impugnada se notifica el 16 de julio de 2018 y la demanda se interpone el 10 de octubre de 2018 no aplica al presente caso, por lo que, el supuesto yerro carece de sustento legal.

4.2.2. Señala que, el auto impugnado no adolece de una errada interpretación del art. 306.5 del COGEP, pues el texto de dicha norma es claro y aplicable al presente caso y, por el contrario, la compañía AVIOANDES S.A., pretende quebrantar el principio jurídico *ª nemo auditur propiam turpitudinem allegansº* , es decir, que nadie puede alegar a su favor su propia culpa o dolo, con la finalidad de beneficiarse, pues es indudable que el accionante tuvo pleno conocimiento del término con el que contaba para presentar su demanda de impugnación.

4.2.3. Por ello, considera que el presente recurso de casación constituye la antítesis de la *ª bona fidesº* , es decir, la prohibición de pretender aprovecharse del propio error, dolo o culpa de quien por su desidia, incuria o abandono resulta afectado cuya regla tiene una incorporación expresa en el art. 1699 del Código Civil, con el postulado general de la *ª improcedencia por aprovechamiento en culpa y en dolo propioº* . En virtud de ello, considera insuficiente el recurso.

4.2.4. Por último, sobre el cargo de *aplicación indebida* del art. 302 del COGEP que condujo a la *falta de aplicación* del art. 86 del CT, insiste en que el art. 306.5 del COGEP, de forma expresa, manifiesta que, en las acciones contencioso tributarias de impugnación o directas el término para presentar la demanda es de 60 días *ª desde que se notificó con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acciónº* . Por lo tanto, resulta improcedente acudir a normativa supletoria alguna pues, en este caso, el sentido de la ley es claro, menos aún, si se tiene en cuenta la especialidad de la materia, pues así lo señala la Resolución No. 12-2017 (sic) que refiere a la supletoriedad de normas jurídicas. Concluye que, la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado y se la utiliza de forma adecuada en la causa específica. Por ello, solicita que no se case el auto interlocutorio recurrido.

5. Problema Jurídico

Determinar si el auto recurrido objeto del recurso de casación incurre en el *caso primero* del art. 268 del COGEP, por los vicios de *errónea interpretación* del art. 306 numeral 5 del COGEP y *aplicación indebida* del art. 302 del COGEP que condujo a la *falta de aplicación* del art. 86 del CT.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. Casos del recurso de casación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso *primero* del art. 268 del COGEP, que establece:

> *ª **Art. 268.- Casos.-** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: [¼] **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*

El caso *primero* se refiere a la violación de normas procesales o también llamados errores *in procedendo*, los que pueden viciar el proceso de nulidad insanable y provocar indefensión,

siempre y cuando hubieren influido en la decisión de la causa y que esta nulidad no se hubiere convalidado legalmente. Además, hay que mencionar que sobre este caso la doctrina y la jurisprudencia manifiestan, que no toda violación de procedimiento es causa de nulidad, pues para que se configure la misma, deben cumplirse los principios de: (i) *especificidad*, es decir, que el vicio esté contemplado en la ley como causa de nulidad; y, (ii) *transcendencia*, que se refiere a que esa omisión debe ser de tal importancia que incida en la decisión de la causa.

6.2. Alcance doctrinario del error.- El autor Luis Tolosa Villabona (*Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2005, pp. 359), considera que 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 norma, 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 [¼] El error se comete en la premisa mayor de la sentencia, es decir, en la ley objeto de aplicación, por desconocimiento del sentenciador de los principios hermenéuticos o interpretativos de la ley; ante textos oscuros o dudosos no tiene en cuenta las fuentes formales del derecho y confunde las clases de interpretación.º*

Con relación a la ***falta de aplicación*** que alega el recurrente, Humberto Murcia Ballén (*Recurso de Casación Civil*, Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez Cía. Ltda., p. 327) señala:

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

Sobre este error Luis Armando Tolosa Villabona (*Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2005, p. 357), manifiesta:

ª Ocurre esta violación cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por exclusión de la norma en la sentencia [¼] Es violación por existencia del precepto porque hay una exclusión evidente del precepto o un eroor en la validez de la norma en el tiempo [¼]. Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye @a infracción directa típica©por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto [¼].º

Sobre la ***aplicación indebida*** Luis Armando Tolosa Villabona (*Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2005, p. 359) sostiene:

ª 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. La norma es entendida rectamente, pero se aplica a un hecho no gobernado por la norma, haciéndole producir efectos no contemplados en ella.º

Es decir, la *aplicación indebida* se presenta cuando entendida rectamente la norma se la aplica sin ser pertinente al asunto que es materia de la decisión; es decir, el juez hace obrar la norma a una situación no prevista o regulada por ella.

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

Código Orgánico General de Procesos (COGEP)

*ª **Art 302.- Sustanciación y prevalencia de las normas de este capítulo.** Las controversias sometidas a conocimiento y resolución de las o los juzgadores de lo contencioso tributario y contencioso administrativo se sujetarán a las normas especiales de este capítulo. Las normas generales de este Código serán aplicables a las materias contencioso tributaria y administrativa, en lo que no se oponga a las de este*

*capítulo, aunque considerando la supletoriedad de las leyes de cada materia*º .

ª ***Art. 306 Oportunidad para presentar la demanda.*** *Para el ejercicio del accionante contencioso tributarias y contencioso administrativas se observará lo siguiente: [¼]* ***5.*** *En las acciones contencioso tributarias de impugnación o directas, el término para demandar será de sesenta días desde que se notificó el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción.º*

*Artículo posteriormente sustituido por el art. 48 de la Ley Orgánica Reformatoria al COGEP, publicada en el Registro Oficial, Suplemento, No. 517, de 25 de junio de 2019.

Código Tributario

ª ***Art. 86.- Cómputo y obligatoriedad de los plazos.-*** *Los plazos o términos establecidos, en este Código o en otras leyes tributarias orgánicas y especiales, se contarán a partir del día hábil siguiente al de la notificación, legalmente efectuada, del correspondiente acto administrativo, y correrán hasta la última hora hábil del día de su vencimiento [¼]º .*

6.4. Análisis del caso *SUB JÚDICE.* El cuestionamiento de la empresa actora, al amparo del caso *primero* por los vicios largamente señalados, se circunscriben al hecho de que el auto definitivo de mayoría emitido por el Tribunal de instancia considera que el término de 60 días para demandar en las acciones contencioso tributarias *corre a partir del mismo día de la notificación del acto administrativo impugnado*, sin considerar la supletoriedad de las leyes que, en materia tributaria, señalan que los plazos o términos empiezan a correr desde el día hábil siguiente a la notificación del acto impugnado, infracción que, a criterio de la parte casacionista, vicia al proceso de nulidad insubsanable, influye en la decisión de la causa y provoca indefensión de la compañía actora.

6.4.1. El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en el auto impugnado considera que el art. 306.5 del COGEP es una norma clara y expresa que dispone que en las acciones contencioso tributarias de impugnación, el término

para proponer la demanda corre ª *desde que se notificó*º el acto impugnado, sin que dicha norma establezca, conforme con una interpretación extensiva *que ª el término sea computado desde el día siguiente al que se efectuó la notificación*º, en concordancia con el art. 73 del COGEP pues, de lo contrario, se violentaría el principio de seguridad jurídica (art. 82 de la CRE). Por ello, considera improcedente acudir a norma supletoria alguna (art. 302 del COGEP), menos aún si se atiende a la especialidad de la materia, que, en este caso, es procesal.

6.4.2. El Tribunal de instancia establece que la resolución No. 117012018RREC218576, se notifica el 16 de julio de 2018 y la demanda se presenta el 10 de octubre de 2018, conforme con las constancias procesales. En virtud de ello, en el numeral 4.7., en lo pertinente, se señala: ª Por *lo tanto, conforme el análisis que precede y de conformidad con la verdad procesal, este Tribunal observa que entre la fecha de notificación de la resolución tributaria impugnada y la fecha de presentación de la demanda, han transcurrido más de los sesenta días que establece como término para proponer la demanda de impugnación el artículo 306 numeral 5 del COGEP, de lo que se concluye que la demanda fue propuesta de forma extemporáneaº ,* razón por la que, se la inadmite y dispone su archivo.

6.4.3. Esta Sala de Casación, para resolver la controversia con respecto a la errónea interpretación del numeral 5 del art. 306 del COGEP, referente al plazo para presentar una demanda de impugnación tributaria, debe realizar las siguientes consideraciones: **i)** La parte recurrente sostiene que este artículo dispone que el término para proponer una demanda de impugnación de carácter tributario es de 60 días desde la notificación del acto impugnado, lo que no significa que el día de notificación ya se cuente como un día, pues se quitaría horas al accionante para ejercer su derecho de defensa, reduciéndose únicamente a 59 días para presentarla. **ii)** Por su parte el Tribunal en el auto impugnado, establece que desde la fecha de notificación del acto administrativo impugnado (16 de julio de 2018) hasta la fecha de presentación de la demanda (10 de octubre de 2018), han transcurrido 61 días hábiles. **iii)** Por lo tanto, la errónea interpretación se circunscribe a la que ha hecho el Tribunal de instancia, con respecto del art. 306, numeral 5 del COGEP, que establece: *ª En las acciones contencioso tributarias de impugnación o directas,* ***el término para demandar será de sesenta días desde que se notificó con el acto administrativo tributario*** *o se produjo el hecho o acto en que se*

*funde la acción*º , es decir, a la forma como el Tribunal de instancia contabiliza el término de 60 días previsto en la norma procesal para interponer la acción de impugnación.

6.4.4. Al respecto, para la interpretación de la *literalidad* de la norma, se observa que, el mentado precepto no establece ª textualmenteº que en el cómputo del término para interponer la demanda se contabilice el día de la notificación, así tampoco señala que sea desde el día siguiente, como lo reclama el recurrente, sino **desde que se efectuó** la notificación del acto administrativo. Por ello, corresponde determinar si el término de 60 días corre ª *desde el día en*º que se notifica el acto administrativo tributario o, en su defecto, ª desde *el momento en*º que se cumplió (con la notificación) haciendo referencia a un acto que se realiza en un momento específico y sin perder de vista que la notificación es el ª *acto por el cual se hace saber a una persona natural o jurídica el contenido de un acto o resolución administrativa*º (art. 105 del Código Tributario).

6.4.5. Para que se pueda interpretar que el sustantivo implícito en la norma es el del ª díaº de la notificación, se tiene que *necesariamente* admitir uno de los dos siguientes supuestos: **(i)** que el primer día (para empezar el término) corre desde las 00h00 (o desde el inicio de la jornada laboral) del día de la notificación hasta el momento de la notificación; o, **(ii)** que el primer día corre desde el momento que se notificó con el acto impugnado, hasta la finalización de ese día. Cualesquiera de las dos interpretaciones referidas resultan inadmisibles.

6.4.6. En el primer caso, se transgrede la norma, pues el término no se contaría desde que se notifica el acto impugnado sino desde un momento anterior, aunque se trate del mismo día (desde las 00h00), de ser este el caso, el contribuyente no podría impugnar un acto del cual no tiene conocimiento, pues solo con la notificación del acto administrativo este adquiere eficacia (art. 85 del Código Tributario). Por su parte, con la segunda opción, se consideraría que el primer día (de los 60 para que corra el término), sea contabilizado desde la hora de la notificación hasta el fin de ese día (24h00), con lo que se fraccionaría o mutilaría dicho día, pues solo podría impugnarse el acto administrativo, desde la hora de la notificación hasta la hora de atención al público por el Tribunal juzgador, es decir, podría reducirse ese día a pocos minutos, mientras que, los restantes 59 días sí serían completos (24h00). Esa interpretación se

rechaza porque ninguna parte de la norma sugiere siquiera que los días del término sean desiguales.

6.4.7. Conforme queda indicado, estos supuestos resultan errados, pues la ley no dispone que los días de término sean diferenciados (un día de menos de 24 horas), pues el concepto ª*término*º no determina únicamente hasta cuándo puede iniciarse una acción, sino que denota que cada uno de tales días (desde el primero hasta el último) deben ser en una misma extensión de tiempo con respecto a cada uno de ellos (desde las 00h00 hasta las 24h00).

6.4.8. Debe advertirse que, nuestro ordenamiento jurídico acoge la modalidad del cómputo de días considerados en su *extensión natural*, esto es, desde las 00h00 hasta las 24H00 (sin perjuicio de su limitación a la jornada laboral); por lo que, se descarta la acepción que los días se contabilicen desde la misma hora en que se produce la notificación. Al respecto, el mismo COGEP lo remarca en el art. 77 al señalar que el término empieza a correr, en forma común, a todas las partes (limitándolo solamente hasta la hora de finalización de la jornada laboral); y, en su momento, lo hizo el art. 118 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (como actualmente lo hace el art. 158 del Código Orgánico Administrativo) y lo continúa haciendo el art. 86 del Código Tributario (con relación al fin de una actuación administrativa con la notificación); por lo que, no habiendo día completo desde que se notifica el acto hasta la finalización de ese día, se desprende de dichas normas, que los plazos o términos, se contarán a partir del día hábil siguiente al de la notificación, so pena de una inminente violación del debido proceso, así como al derecho a la defensa del accionante.

6.4.9. A nivel doctrinario, sobre este tema, Alfredo Pérez Guerrero (*Fundamentos del Derecho Civil Ecuatoriano*, Quito: Universidad Central, 1973, p. 403) expresa que *ª en la vida práctica sería difícil probar con exactitud la hora y minuto en que comienza un término para saber hasta qué hora y minuto concluye. La regla legal evita esas dificultades, y los juicios y discrepancias correspondientesº* . Por su parte, Juan Larrea Holguín (*Derecho Civil del Ecuador*, 4ã ed., I Parte General y Personas, Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 1984, pp. 325-326), señala que ese sistema exigiría entrar en averiguaciones de hora que constituyen un serio inconveniente para las relaciones jurídicas. Finalmente, Luis Claro Solar, (*Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado*, v. I, De las Personas, Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2013, p. 150) manifiesta que, el término jurídico no

corresponde al matemático, por lo que, el legislador busca la mayor fijeza posible, evitando tomar en cuenta la hora de arranque del plazo, que solo origina dificultades y disputas para la determinación precisa del momento de finalización del plazo.

6.4.10. De igual manera, esta Sala de Casación se ha pronunciado en el mismo sentido, de manera reiterada, en las sentencias: 17510-2018-00317, 17510-2019-00203, 17510-2020-00309, 01501-2018-00121, entre otras.

6.4.11. Bajo estas consideraciones, una *interpretación sistemática* de la contabilización de términos en el ámbito administrativo y judicial, en consideración al ordenamiento normativo interno determina, por una parte, que la única interpretación admisible es que cada uno de los 60 días del término para demandar, son iguales (en el mismo sentido que lo hace el art. 33 del Código Civil); así como, que se los debe considerar en su *sentido natural*, esto es, del día que inicia a las 00h00 y concluye a las 24h00, sin perjuicio de las limitaciones fijadas en las normas, por el inicio y finalización de la jornada laboral. Es por esto que, aunque el art. 306 del COGEP haga referencia a la contabilización del término desde que se notifica el acto que se impugna, se debe observar que los días término fijados deben ser completos, todos y cada uno de ellos.

6.4.12. Además, en atención a la tutela judicial efectiva prevista en el art. 75 de la CRE, en sus garantías acceso a la justicia y debido proceso, a través de la regla de interpretación positiva pro *administrado* y mediante la utilización del criterio *teleológico* o *finalista* del sistema procesal como medio para la realización de la justicia, es jurídicamente admisible dicha interpretación pues, a través de la misma se busca la justiciabilidad de los derechos del sujeto pasivo. Así, se entiende que dichas normas coexisten de forma armoniosa y consistente en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, pues interpretar lo contrario sería restrictivo e implicaría un retroceso en la tutela de los derechos (art. 11, numerales 4, 5 y 8 de la CRE) que incluye el ejercicio pleno del derecho de impugnación (art. 173 de la CRE). Adicionalmente, se recalca que, el ordenamiento jurídico y las normas en cuestión deben ser apreciadas y entendidas en su integralidad, conforme con una interpretación *sistemática*, pues solo de este modo se pueden garantizar el ejercicio de los derechos y sus garantías. Por lo expuesto, resulta claro que el Tribunal de instancia, yerra en su apreciación con respecto a los términos que establece en el art. 306, numeral 5 del COGEP.

6.4.13. Es oportuno observar que, el numeral 5 del art. 306 del COGEP, fue reformado con posterioridad (sustituido por el art. 48 de la Ley s/n, publicada en el Registro Oficial, Suplemento, No. 517, de 26 de junio de 2019) en donde se establece que, el término para demandar será de sesenta días, a partir del día siguiente al que se notificó con el acto administrativo tributario; con lo cual quedó claro que la intención del legislador era adecuar esta disposición, al sistema procesal ecuatoriano. Esto ratifica la errónea interpretación que realiza el Juzgador de instancia del art. 306, numeral 5 del COGEP, lo que indudablemente deviene en una violación al debido proceso, pues se obsta el derecho a la defensa del contribuyente. Configurado el vicio de errónea interpretación, no es necesario analizar los cargos de aplicación indebida del art. 302 del COGEP que condujo a la falta de aplicación del art. 86 del CT.

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 el auto de mayoría de 14 de febrero de 2019, las 12h18, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio No. 17510-2018-00388, en el que se inadmite la demanda y se ordena el archivo del proceso y declara su nulidad.

7.3. De conformidad con lo dispuesto en el art. 273, numeral 1 del COGEP, se dispone que se remita el proceso al Tribunal de origen, a fin de que continúe la sustanciación de la causa, con arreglo a derecho, desde el punto en que se produjo la nulidad, sin que pueda rechazar la demanda por razones de oportunidad. De 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. Caso contrario, se sustanciará el proceso con un nuevo tribunal.

7.4. Sin costas.

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

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

Procede el recurso de casación que plantea la parte actora, por el caso 1 del art. 268 del COGEP, toda vez que existe una *errónea interpretación* del art. 306, numeral 5 del COGEP, referente a la forma como el Tribunal de instancia contabiliza el término de 60 días previsto para interponer la acción de impugnación, lo que deviene en una violación al debido proceso, pues se obsta el derecho a la defensa del contribuyente, por lo que, se casa el auto de mayoría y se declara su nulidad, ordenando el reenvío del proceso para que se continúe con su tramitación.

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



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/AM

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

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

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