

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:**

**11804-2019-00144, 01501-2019-00040,
09501-2020-00398, 17510-2020-00329,
09501-2020-00248, 09502-2010-0134**

FUNCIÓN JUDICIAL

226963130-DFE

Juicio No. 11804-2019-00144

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO**

TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 18 de marzo del 2024, las 12h49. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la jueza nacional doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, doctor Fernando Antonio Cohn Zurita quien actúa en reemplazo del Juez Nacional doctor José Dionicio Suing Nagua, y doctor Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. **11804-2019-00144**.

1.- Antecedentes procesales

1.1. La compañía CONSTRUCTORA INMOBILIARIA CASATEC CIA. LTDA. a través de su Gerente General y representante legal interpuso una demanda de impugnación en contra de la Liquidación de pago por diferencias No. 11201906500137267 emitida el 1 de febrero de 2019 por el Director Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas, sobre el impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015.

1.2. El Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en Loja, provincia de Loja, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció como objeto de la controversia lo siguiente: 5.2. *“Determinar si procede declarar la nulidad de la Liquidación de Pago por Diferencias No 11201906500137267 por el impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015 emitida en contra del sujeto pasivo Constructora Inmobiliaria CASATEC CIA. LTDA.”*

1.3 El 17 de diciembre del 2020, a las 09h40, mediante sentencia el Tribunal de instancia resolvió aceptar la demanda y declarar la nulidad de la Liquidación de pago por diferencias No. 11201906500137267.

1.4. El Abg. Erik Bladimir Salinas Aponte, en calidad de procurador fiscal del Servicio de Rentas Internas (en lo posterior SRI), presentó el recurso de casación en contra de la referida sentencia, según escrito que consta a foja 1406 a 1414 del proceso con fundamento en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior). Con auto del 8 de marzo del 2021, a las 14h54 el Tribunal de instancia declaró oportuno el recurso presentado y ordena se remita el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

JUDICIAL
Firmado por
GUSTAVO
ADOLFO
DURANGO VELA
C=EC
L=QUITO
CI=1703594588
**O FIRMADO
ICAMENTE**

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

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

1.5. Mediante auto interlocutorio de 3 de octubre del 2022 a las 13h21, dictado por el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, se admitió el recurso propuesto únicamente por la **causal segunda** del art. 268 del COGEP, esto es, por **falta de motivación** de la sentencia recurrida y como normas infringidas los artículos 76.7.I de la Constitución de la República del Ecuador (CRE), 89 del COGEP y 130 número 4 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ).

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 9 de junio del 2023, a las 13h19, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua reemplazado en esta causa por el Dr. Fernando Cohn por ausencia temporal (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Por delegación del Presidente de la Corte Nacional de Justicia, doctor José Suing Nagua, actúa en la presente causa el doctor Fernando Cohn Zurita, por acta de sorteo del jueves 9 de febrero de 2024, según Oficio Nro. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha.

3.- Validez procesal

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

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. El Servicio de Rentas Internas, respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP, denuncia la transgresión los artículos 76.7.I de la Constitución de la República del Ecuador, 89 del COGEP y 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial y en lo principal sostiene: en el considerando número 7.7. de la sentencia, se establece: *“(...) se puede concluir que el acto determinativo impugnado carece de motivación; se ha determinado que la Liquidación de Pago por Diferencias por el Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015 no justifica de manera alguna las razones que llevaron a practicar esta forma de determinación directa, a pesar de que su implementación también debe estar debidamente justificada conforme lo establece la norma, a más que las particularidades que reviste el caso materia de determinación inviabiliza a criterio de este tribunal su ejecución, puesto que se requiere considerar los resultados contenidos en un Acta de Determinación del ejercicio fiscal 2013 y proseguir con el respectivo arrastre que afecta la declaración del período fiscal 2014, debiéndose además señalar que por dichos años 2013 y 2014, la información que contiene el acto determinativo impugnado resulta del todo sucinta e imprecisa, restándole claridad a dicho acto, por otra parte se ha determinado que la utilización de la Liquidación de Pago por Diferencias, cuyo uso generalizado, se abstrae de un análisis intensivo como ocurre con las actas de determinación, ha ocasionado que se incurra en la falta de motivación en las diferencias o glosas detectadas (...) la Liquidación de Pago por Diferencias impugnada, tenemos que el acto determinativo carece del requisito de comprensibilidad, pues si bien, se encuentra estructurada, dicha estructura obedece más a una acta de determinación que a una liquidación por diferencias lo que dificulta su comprensión; carece además de los otros dos elementos; esto es de razonabilidad, pues este elemento exige la fundamentación en una norma o principio constitucional o legal, en el caso en análisis la autoridad administrativa a consignado una forma de determinación directa cuando su contenido, estos son los hechos analizados, son propios de una determinación presuntiva, incumpliendo consecuentemente con el requisito lógico, al carecer de la coherencia correspondiente entre las premisas y la conclusión...”*. El casacionista considera que de las citas realizadas, se desprende que el Tribunal de instancia establece que el SRI emitió el acto administrativo (Liquidación

de Pago), sin contener las razones, del porqué se desarrolló y se practicó la determinación directa, que supuestamente la información que contiene el acto resulta sucinta e imprecisa y que existe falta de motivación de las diferencias o glosas detectadas; y, que aparentemente la Liquidación de Pago carece de comprensibilidad, razonabilidad y lógica; además, el Tribunal ha indicado que el acto carece de comprensibilidad, ya que *“su estructura obedece a una acta de determinación”* y no a una liquidación de pago, lo que trastoca la comprensibilidad del acto. Que carece supuestamente de razonabilidad, ya que los hechos analizados aparentemente responden a una determinación presuntiva, carece de lógica; sin embargo, respecto de este requisito de motivación, no expone fundamento individual alguno; sino que (de forma general) simplemente señala que el acto carece de coherencia entre las premisas y la conclusión. Indica también que, *“la primera diferencia que corresponde a USD 48.250,24 se refiere a bancarización. Diferencia que no fue justificada por el sujeto pasivo. La segunda diferencia, corresponde a los gastos no deducibles identificados en el acta de determinación Impuesto a la Renta 2013 No. 11201624900264785; esta segunda diferencia nace de un proceso de control”*. Con ello, se tiene que la falta de motivación no se enmarca en una simple discrepancia entre la interpretación de una norma (que en este caso tiene que ver con la forma de haber aplicado la facultad determinadora), tal como lo pretende hacer ver los juzgadores a quo; sino, en la ausencia de justificativos razonados, tanto fácticos, de premisas normativas y la falta de subsunción entre los hechos probados o ciertos con las normas jurídicas. Por lo cual, no es aceptable, ni jurídicamente razonable declarar la falta de motivación de un acto administrativo que fue impugnado, por una discrepancia de interpretación normativa en la aplicación de la facultad determinadora, tal como lo ha hecho el Tribunal Distrital de Loja. Que existe una total y abismal diferencia entre la premisa de que el acto carece de motivación; y, el no estar de acuerdo con los argumentos expuestos en el acto administrativo impugnado. Alega que existe una total y abismal diferencia entre la premisa de que el acto carece de motivación; y, el no estar de acuerdo con los argumentos expuestos en el acto administrativo impugnado. De esta forma la sentencia recurrida, carece de motivación debido a la ausencia total de una premisa normativa, en la cual, fundamenten de forma razonada que, una discrepancia en la interpretación de la norma sustantiva para la aplicación de la facultad determinadora implica de facto la falta de motivación de un acto impugnado. Dicha ausencia contraviene lo previsto en los artículos 76, numeral 7, literal 1), de la Constitución de la República del Ecuador; artículo 89, artículo 130, numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial, los cuales establecen, que no habrá motivación, si dentro de la sentencia no se enuncian las normas que dan sustento normativo a la decisión judicial, como ha sido expuesto y de lo que podrán observar en el fallo recurrido, los juzgadores no han detallado el sustento normativo, con el cual se sustentó su decisión. Pide se case la sentencia.

4.2. Contestación al recurso. - Dentro del plazo concedido para el efecto, la compañía actora al contestar el recurso de casación indica que: Inconcusamente ha resuelto el Tribunal de instancia

entonces la nulidad del impugnado acto determinativo del impuesto a la renta del año 2015 porque carece de motivación al no justificarse de manera alguna las razones que llevaron a practicar esta forma de determinación directa por los siguientes tres decisorios asuntos: 1. Porque la administración tributaria, como en efecto ocurrió, ha hecho referencia a lo largo de dicho acto determinativo al Acta de Determinación No. 11201624900264785, correspondiente al IR del 2013 por lo que dicho acto determinativo fue un insumo sustancial a efecto de establecer los supuestos valores a cancelar por parte de la sociedad accionante a favor del fisco; y, porque no obstante aquello: **a)** Ese acto determinativo del año 2013 ha sido considerado en la auditoría del año 2015 únicamente *“con fines referenciales o de manera muy superficial y abstrayéndose de señalar la forma en que se obtuvieron los resultados del ejercicio fiscal 2013, los mismos que han sido traídos a la liquidación de pago por diferencias materia de la presente impugnación para sustentar las diferencias detectadas por la administración tributaria”*. **b)** De dicha Acta de Determinación del año 2013 *“se desconocen sus antecedentes, metodología aplicada y demás información relacionada con la obtención de los resultados, que sirvieron de insumo para la liquidación de diferencias ahora impugnada; y no explica la administración tributaria la razón para emitir esa Acta de Determinación del año 2013 y cuál fue el motivo para cambiar la forma de determinación a Liquidación de Pago por Diferencias en el 2015, si las glosas en el primer caso y las diferencias en el segundo, corresponden a los mismos conceptos con lo que concluye el Tribunal de instancia que la utilización de la Liquidación de Pago por Diferencias, cuyo uso generalizado, se abstrae de un análisis intensivo como ocurre con las actas de determinación y por ello en este caso se presenta la falta de motivación en las diferencias o glosas detectadas”*. **c)** Porque *“se requiere considerar los resultados contenidos en un Acta de Determinación del ejercicio fiscal 2013 y proseguir con el respectivo arrastre que afecta la declaración del período fiscal 2014, debiéndose además señalar que por dichos años 2013 y 2014, la información que contiene el acto determinativo impugnado resulta del todo sucinta e imprecisa, restándole claridad a dicho acto y así porque se advierte que no existe el debido análisis de la información contenida en la declaración del ejercicio fiscal 2014, tampoco se advierte que se haya solicitado soporte documental respecto de dicha declaración a efecto de establecer los valores contenidos en la misma”*; y, **d)** Porque en relación a la glosa *“Gastos no deducibles”* se señala que al verificarse esta doble motivación se torna imprecisa al impedir conocer respecto de qué parte de dicho valor se glosa por *“Bancarización parcial y qué parte por pagos a terceros”*. Temas sobre los cuales nada dice el recurso de casación y otros hechos adicionales que no pueden reevaluarse. Pide se rechace el recurso y se confirme la sentencia.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación ha incurrido en el vicio señalado en el caso **segundo** del art. 268 del COGEP, esto es, por **falta de motivación**, infringiendo los artículos 76.7 literal I) de la Constitución de la República, 89 del COGEP y 130.4 del COFJ.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en el caso 2 del art. 268 del COGEP que dispone:

***^a Art. 268.- Casos.** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4): **2.** Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles **así como, cuando no cumplan el requisito de motivación.** (1/4)°.*

El caso **2** se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse de tres formas: 1) por la falta de requisitos de la sentencia exigidos por la ley; 2) por que en la parte dispositiva del fallo se adopten decisiones contradictorias o incompatibles; y, 3) cuando la sentencia no cumpla el requisito de motivación.

6.2. Corresponde a esta Sala analizar si efectivamente se cumple tal vicio de motivación en la sentencia, para ello consideramos:

6.2.1. Alcance doctrinario del error.- El Dr. Santiago Andrade Ubidia, en el libro ^aLa Casación Civil en el Ecuador°, Andrade & Asociados, Fondo Editorial, Quito, 2005, p. 138, considera que:

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

Para Oswaldo Alfredo Gozaini, en su obra ^aEl Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso°,

Rubinzal - Culzoni Editores, Buenos Aires-Argentina, 2004, p. 428; la motivación, que no es otra cosa que:

“ 1/4 la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido proceso”.

Es claro entonces, que la motivación es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial. Es así que, motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas.

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

Constitución de la República del Ecuador

“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (1/4) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (1/4) 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación sin en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados”.

Código Orgánico General de Procesos

“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°.

Código Orgánico de la Función Judicial

***°Art. 130.- FACULTADES JURISDICCIONALES DE LAS JUEZAS Y JUECES.-** Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: (1/4) **4.** Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos;°*

6.3. Análisis del CASO SUB JUDICE.- El cuestionamiento del Servicio de Rentas Internas en su recurso tiene relación a que considera que en la sentencia los jueces del Tribunal **no enuncian las normas que dan sustento normativo a la decisión judicial**; que la trascendencia del vicio se relaciona principalmente por la falta de razonabilidad y lógica en la fundamentación y la consecuencia: la nulidad del acto administrativo impugnado carece de motivación debido a la ausencia total de una premisa normativa en que se fundamente de forma razonada, pues una discrepancia en la interpretación de la norma sustantiva para la aplicación de la facultad determinadora no puede implicar de facto la falta de motivación del acto impugnado.

6.4 Para resolver el recurso de casación propuesto por el procurador judicial del SRI, es necesario recurrir al texto mismo de la sentencia (fs.1378 a 1393), pariendo del objeto de la Litis, mismo que fue transcrito íntegramente en el ítem 1.2 de esta sentencia y que se refería a determinar si procede declarar la nulidad de la Liquidación de Pago por Diferencias por el impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015, emitida en contra del sujeto pasivo,

6.4.1. El Tribunal de instancia en la parte considerativa de su decisión respecto a la motivación indica lo siguiente: **°7.7. Conforme se advierte de los hechos expuestos en líneas ut supra se puede concluir que el acto determinativo impugnado carece de motivación; se ha**

determinado que la Liquidación de Pago por Diferencias por el Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015 no justifica de manera alguna las razones que llevaron a practicar esta forma de determinación directa, a pesar de que su implementación también debe estar debidamente justificada conforme lo establece la norma, a más que las particularidades que reviste el caso materia de determinación inviabiliza a criterio de este Tribunal su ejecución, puesto que se requiere considerar los resultados contenidos en un Acta de Determinación del ejercicio fiscal 2013 y proseguir con el respectivo arrastre que afecta la declaración del período fiscal 2014, debiéndose además señalar que por dichos años 2013 y 2014, la información que contiene el acto determinativo impugnado resulta del todo sucinta e imprecisa, restándole claridad a dicho acto, por otra parte se ha determinado que la utilización de la Liquidación de Pago por Diferencias, cuyo uso generalizado, se abstrae de un análisis intensivo como ocurre con las actas de determinación, ha ocasionado que se incurra en la falta de motivación en las "diferencias" o glosas detectadas, conforme a lo descrito en el subnumeral 7.5. que antecede. La motivación es un elemento que no puede jamás desligarse del acto administrativo, como así lo dispone la Constitución de la Republica en sus artículos 66, numeral 23 y 76, numeral 7, literal l), y el artículo 69 del Código Tributario. Al respecto es oportuno mencionar que, la motivación es un requisito esencial para la validez de las resoluciones de los poderes publicos, 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 decisiones 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. En este contexto, la Constitución de la Republica del Ecuador, señal: "Art. 76.- (...). La Corte Constitucional del Ecuador ha determinado que para que una resolución se encuentre debidamente motivada, la fundamentación debe hacerse de manera razonable, lógica y comprensible. [1/4] Analizando el criterio emitido por la Corte Constitucional y contrastándolo con la Liquidación de Pago por Diferencias impugnada, tenemos que el acto determinativo carece del requisito de comprensibilidad, pues si bien, se encuentra estructurada, dicha estructura obedece más a una acta de determinación que a una liquidación por diferencias lo que dificulta su comprensión; carece además de los otros dos elementos; esto es de razonabilidad, pues este elemento exige la fundamentación en una norma o principio constitucional o legal, en el caso en análisis la autoridad administrativa a

consignado una forma de determinación directa cuando su contenido, estos son los hechos analizados, son propios de una determinación presuntiva, incumpliendo consecuentemente con el requisito lógico, al carecer de la coherencia correspondiente entre las premisas y la conclusión, advirtiéndose gráficamente este hecho en el subnumeral 7.5. de este fallo.^o

6.5 En resumen, el Tribunal de instancia considera que la determinación realizada por el SRI no justificó las razones para haber practicado una determinación directa, ya que parte de considerar los resultados obtenidos en un acta de determinación del ejercicio fiscal 2013 y de un arrastre que afectó también al ejercicio fiscal 2014, que en el acto determinativo impugnado la información del 2013 y 2014 resulta imprecisa, además cuestiona la utilización de la Liquidación de Pago por Diferencias, cuyo uso generalizado, se abstrae de un análisis intensivo como ocurre con las actas de determinación, que esto ha ocasionado que se incurra en la falta de motivación en las "diferencias" o glosas detectadas, conforme a lo descrito en el subnumeral 7.5.

6.6. Esta Sala Especializada en múltiples fallos reiterados ha expresado que la motivación no es sino, la subsunción de ciertas premisas fácticas (hechos probados) a las normas de derecho que rigen la decisión, es decir premisas jurídicas que demuestran esta subsunción, en el caso se constata que los jueces de instancia para emitir sus conclusiones han efectuado un ejercicio argumentativo jurisdiccional completo, y que la liquidación por diferencias y su antecedente no reúne una explicación clara de la forma como la administración basó su determinación del ejercicio fiscal 2015 en ejercicios fiscales 2013 (Acta de determinación) y 2014 (declaración de impuesto a la renta) y es en base de estos argumentos que concluye que procede declarar la nulidad del acto impugnado por deficiencia en su motivación.

6.7. En definitiva, el cargo de falta de motivación alegado en su recurso por la parte demandada, no ha sido evidenciado, por el contrario, la actual Corte Constitucional del Ecuador, dejando a un lado el test de motivación referente al cumplimiento de los requisitos de comprensibilidad, lógica y razonabilidad, ha señalado que existe una argumentación jurídica suficiente, si la estructura mínimamente está integrada por: i) Una fundamentación normativa suficiente; y ii) Una fundamentación fáctica suficiente. (Sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021 párrafo 22). Como si no fuera suficiente de forma más amplia y clara ha dicho: "Como ha establecido la jurisprudencia de esta Corte, para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban ser explícitas en dicho texto,

algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto" (sentencia No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numeral 20). Más contundente incluso cuando afirma: "24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada" (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021).

6.8. Para concluir, este Tribunal de Casación, es necesario dejar expresado que, no porque el razonamiento jurídico del fallo sea contrario a los intereses del recurrente significa que exista "falta de motivación", cuando evidentemente lo que pretende es que se corrija la argumentación jurídica que ha servido al Tribunal de instancia para adoptar su decisión; con lo que la sentencia cumple y justifica debidamente su argumentación como parte de su estructura, sin que ello signifique que estemos o no de acuerdo con lo resuelto en ella, pues lo único que se constata es su formalidad; todas ellas razones por las que se rechaza el recurso al amparo del caso 2 del art. 268 del COGEP.

7.- Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja, provincia de Loja, el 17 diciembre de 2020, a las 09h40 en el proceso No. **11804-2019-00144**.

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

La alegada falta de motivación de la sentencia por carecer de lógica y razonabilidad y además por considerar que no se ha justificado la pertinencia de las normas aplicadas, no se configura pues, de la revisión efectuada, esta Sala de Casación observa que la sentencia cuenta con los fundamentos suficientes para declarar la nulidad de la Resolución impugnada por carecer de motivación (art. 76.7.1) de la CRE).

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)





226965269-DFE

Juicio No. 01501-2019-00040

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 18 de marzo del 2024, las 13h09. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la Jueza Nacional Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, el Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita quien actúa en remplazo del Dr. José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional y Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No.01501-2019-00040.

1.- Antecedentes procesales

1.1. Los Abgs. Francisco Agustín Gottifredi Neira e Iván Augusto Navas Iturralde, procuradores judiciales del señor Juan Marcelo Monsalve Moreno en calidad de representante general de la empresa IMMEVI CIA. LTDA., interpone acción de impugnación en contra de la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0068-RE, que ratifica la determinación de control posterior No. JRP3-2018-0012-D001.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Cuenca, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, se estableció en el considerando séptimo el objeto de la controversia en los siguientes términos: *“La acción de impugnación recae sobre la resolución No. SENAE-DNJ-2019-0068-RE de fecha 15 de marzo de 2019. Los puntos a debatir son: 1.- Determinar si se ha vulnerado el debido proceso por incumplimiento de la decisión 778 de la CAN. 2.- establecer si se violó el debido proceso, derecho a la defensa, legalidad y motivación en el control posterior y en la sustanciación del reclamo administrativo. 3.- determinar si la administración aduanera tiene competencia para determinar salvaguardias°.*

1.3. Mediante sentencia dictada el 27 de junio del 2022, las 15h36, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, provincia del Azuay, se resuelve rechazar la demanda propuesta por la compañía actora y declara: **1.-** *Que no se ha vulnerado el debido proceso por el supuesto incumplimiento de la decisión 778 de la CAN.* **2.-** *que la sustanciación del reclamo administrativo, no se ha violado el debido proceso y los derechos a la defensa, legalidad y*

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

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

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

motivación. 3.- Que la autoridad aduanera si tiene potestad para establecer el monto de las salvaguardias y recaudarlas.- Como consecuencia se declara la validez del acto impugnado la resolución No. SENAE-DNJ-2019-0068-RE de fecha 15 de marzo de 2019 y antecedente la Determinación de Control Posterior No. JRP3-2018-0012-D001°.

1.4. Los Abgs. Francisco Agustín Gottifredi Neira e Iván Augusto Navas Iturralde, procuradores judiciales del señor Juan Marcelo Monsalve Moreno, representante general de la empresa, IMMEVI CIA. LTDA., interponen recurso de casación (fs. 237 a 246), en contra de la sentencia del 27 de junio del 2022 emitida por el Tribunal de instancia, el que en auto de 13 de julio de 2022, lo declara oportuno y dispone remitir los autos a la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 1 de diciembre del 2022, las 11h40, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita se dispone que la parte recurrente aclare su recurso; con auto de 12 de diciembre del 2022, las 10h09, admite a trámite el recurso de casación interpuesto, exclusivamente por el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, la **errónea interpretación** de los arts. 85 y 105 del Código Tributario (CT); la **aplicación indebida** de la sentencia de la Corte Constitucional No. 1158-17-EP/21 y la **falta de aplicación** de la sentencia de la Corte Constitucional No. 227-12-SEP-CC.

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 9 de junio del 2023, a las 13h04, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el

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

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día viernes 15 de marzo del 2024, a las 10h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. El representante legal de la empresa IMMEVI CIA. LTD., por intermedio de sus procuradores judiciales, sobre los vicios alegados al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, argumenta que:

- Sobre la **aplicación indebida** de la jurisprudencia Constitucional contenida en la sentencia No.1158-17-EP/21, expresa que: El Tribunal de instancia cuando analiza la motivación de las actuaciones del SENAE ha considerado aplicable al caso, para efectos de justificar la supuesta motivación de los actos, la sentencia en cuestión, misma que fue emitida el 20 de octubre del 2021. Señala que la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0068-RE materia de impugnación, tiene fecha 15 de marzo de 2019 y su antecedente, la Determinación de Control Posterior No. JRP3-2018-0012-D001 data del año 2018, sobre el cual también se discutió su motivación; es decir, ambos actos fueron emitidos más de dos años antes de la sentencia de la Corte Constitucional, siendo aplicable en ese entonces, el test de motivación creado con sentencia No. 227-12-SEP-CC de la Corte Constitucional. Es de precisar que, las sentencias y parámetros de motivación de los precedentes alcanzan al sentido y aplicación del art.

76 numeral 7 literal l de la Constitución, más no han referido al art. 133 del Código Orgánico Tributario, ni han abordado inconstitucionalidades de normas legales. Pese a ello, y a que la resolución no sería aplicable por el alcance de la misma, es importante abordar la vigencia de la jurisprudencia emanada de la Sentencia No. 1158-17- EP / 21; afirma que, la del Tribunal constituye una aplicación retroactiva y vulneración a la seguridad jurídica consagrada en el art. 82 de la Constitución, a ello suma que los referidos actos, surgieron durante la vigencia del test de motivación, amparado en la sentencia No. 227-12-SEP-CC de la Corte Constitucional. Existe una clara aplicación retroactiva de la sentencia, para efectos de justificar que el SENA no resolvió la totalidad de puntos planteados ante el Informe de Resultados Preliminares de Control Posterior; y dado que se alegó como inobservado el art. 133 del Código Orgánico Tributario, la sentencia no requería ni si quiera el análisis de la jurisprudencia constitucional, sino aplicar la norma tributaria; al contrario, al inaplicarla el Tribunal A Quo incurrió en el vicio expuesto, dado que inclusive el precedente obligatorio vigente a la expedición de los actos, era la sentencia No. 227-12-SEP-CC de la Corte Constitucional.

- En cuanto a la **errónea interpretación** de los arts. 85 y 105 del Código Tributario, pues dichas normas que fueron utilizadas para sustentar por parte del Tribunal de instancia que, durante un proceso de control posterior el SENA no debe notificar todas las actuaciones que realiza sino únicamente aquellas cuya naturaleza sea la de un acto administrativo y el Informe de Resultados Preliminares que se emita. Se trata de normas que establecen la obligación de notificar los actos de determinación y resoluciones de autoridades tributarias (Art. 85) y por otra parte señalan el concepto de notificación, como aquel acto por el cual se da a conocer un acto o resolución administrativa o un requerimiento de autoridad competente (Art. 105). Continúa refiriendo que el contexto en el cual se debe interpretar el Art. 85 del Código Orgánico Tributario, es claro, pues esta norma alcanza solo a los actos administrativos y su importancia radica en la última parte de su texto, al precisar que a partir de la notificación surtirán efectos el acto. El Art. 105 solo indica la obligación de notificar actos y resoluciones administrativas y los requerimientos de autoridad competente, sin embargo, no define cuales son estos requerimientos ni establece que solo esos actos han de notificarse. Luego de transcribir un fragmento de la sentencia, afirma que el Tribunal A Quo interpretó las normas, en el sentido que solo los actos administrativos y resoluciones administrativas deben notificarse dentro de un proceso de control posterior, por ende no existe afección a la defensa del administrado si no se notifican todas las actuaciones, respecto de lo cual señala que ninguna de las normas establece que no serán notificados los actos de simple administración, o aquellos que no sean actos administrativos o resoluciones administrativas. Es decir, no existe pronunciamiento expreso en las normas legales, respecto a la obligatoriedad o no de notificar todas las actuaciones de un proceso. Cita el Art. 76 numeral 7 de la Constitución, en sus literales d y h, recogen el derecho a la publicidad y contradicción, estableciendo que las partes deben tener la posibilidad de acceder a todos los documentos y

actuaciones del procedimiento y de la misma forma contradecir los argumentos de la contraparte. Con lo que lleva al recurrente a inferir que el Art. 85 y 105 del Código Orgánico Tributario, no pueden presuponer una restricción del acceso al expediente, lo cual nos lleva a una nueva consideración, sustancial para efectos de determinar la interpretación de las normas. (1/4) De ahí la importancia de la notificación, pues considerar que el administrado deba esclavizarse en una institución pública para poder conocer todo lo que sucede en un proceso, se torna irracional y rompe la igualdad a la que deben estar sujetas las partes en un proceso. De igual manera invoca sobre el tema la Sentencia 012-09-SEP-CC, Caso: 0045-05-EP; sobre el derecho a la defensa sentencia No. 016-10-SEP-CC que guarda relación con la sentencia No. 001-10-SEP-CC de la propia Corte Constitucional. Para finalizar expresa que, interpretar la norma en el sentido que solo los actos administrativos y resoluciones administrativas deben ser notificados, no guarda congruencia con lo establecido por la Corte Constitucional, que refiere en primer lugar que todas las actuaciones deben ser notificadas, y que la omisión de notificar debe impedir la réplica de argumentos, y en definitiva, debe aminorar las posibilidades de defensa de la parte. En conclusión, la interpretación que al dado el Tribunal A Quo ha sido errónea por cuanto ha considerado que solo los actos y resoluciones administrativas deben notificarse, obviando analizar si la falta de notificación pudo repercutir en la defensa del administrado y señala que la interpretación correcta de la norma describen los efectos de notificar actos administrativos concepto de notificación, sin embargo no limitan que solo esos actos deban ser notificados, sino al contrario las normas no poseen restricciones respecto a los actos a notificar, pues incluso la Corte Constitucional así ha reconocido la obligación de notificar todas las actuaciones. De haberse considerado efectivamente la interpretación adecuada de las normas, se establecería que ellas no contienen una restricción que limite cuales actos han de notificarse y cuáles no, sino al contrario, en respeto a las jurisprudencia de la Corte Constitucional, la norma debía interpretarse en el sentido que los actos administrativos generan efectos desde su notificación (lo cual no está en duda), sin embargo eso no obsta que en respeto al derecho a la contradicción, se deban notificar todas y cada una de las actuaciones dentro de un proceso, en consiguiente la falta de publicidad generada impidió el ejercicio de la contradicción y restringió la defensa del administrado. Solicito se case la sentencia emitida y se declare con lugar la acción planteada.

4.2. Contestación al recurso de casación por la parte demandada.- La procuradora fiscal del SENA, dando contestación a la admisión efectuada del recurso presentado por la parte actora, después de presentar argumentos por los cuales en la sentencia no se ha incurrido en los vicios alegados e identificar deficiencias en la técnica casacional en su interposición, solicita no se case la sentencia.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación interpuesto por la parte **actora**, con fundamento en el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, por **errónea interpretación** de los artículos 85 y 105 del Código Tributario (CT), **aplicación indebida** de la sentencia de la Corte Constitucional No. 1158-17-EP/21 y la **falta de aplicación** de Sentencia de la Corte Constitucional No. 227-12-SEP-CC.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

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

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

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

6.2. Apreciaciones doctrinarias del caso.- El autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359, 361:

Sobre la **falta de aplicación**: *“Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto¼º. La falta de aplicación “ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.º*

Respecto de la **aplicación indebida** refiere que: *“...es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla (1/4) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.”*

Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse *“ (1/4) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.*

Finalmente, la **errónea interpretación** *“Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.”* (Sentencia de 6 de Julio del 2021. Juicio No. 09504-2012-0041)°

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

Código Tributario

“Art. 85.-Notificación de los actos administrativos.-Todo acto administrativo relacionado con la determinación de la obligación tributaria, así como las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, se notificará a los petitionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones, con arreglo a los preceptos de este Código. El acto de que se trate no será eficaz respecto de quien no se hubiere efectuado la notificación.”

“Art. 105.- Concepto.- Notificación es el acto por el cual se hace saber a una persona natural o jurídica el contenido de un acto o resolución administrativa, o el requerimiento de

un funcionario competente de la administración en orden al cumplimiento de deberes formales.º

Sentencia No. 1158-17-EP/21: Requisitos de motivación

Sentencia No. 227-12-SEP-CC: Test de motivación

6.4. Caso sub judice a resolver.- El recurrente acusa la violaciones las normas sustantivas relacionadas con la notificación de los actos administrativos, pues a su criterio en la sentencia se yerra en considerar que solo el informe de resultados preliminares y la resolución deben ser notificados, sino que para el ejercicio a la defensa, todas la actuaciones efectuadas por el SENAЕ deben ser puestas en conocimiento de los administrados aun cuando se traten de actos de simple administración; de igual manera refiere que se los jueces han incurrido en una aplicación retroactiva de la sentencia constitucional que establece el criterio rector para verificar si las decisiones administrativas o judiciales se encuentran motivadas.

6.4.1. Teniendo en cuenta que este caso se refiere a los vicios in iudicando, para la solución del asunto puesto a su conocimiento, los jueces de instancia respecto de este punto de la controversia expresa que: *“Para decidir sobre lo controvertido en este punto el Tribunal lo segrega en dos partes, la primera sobre la obligación de notificación de las “pruebas” de la administración al administrado; y la segunda sobre la emisión y notificación de la propuesta de liquidación de los derechos arancelarios”*; siendo la primera parte la que es objeto del recurso de casación, sobre ella establecen como hechos probados: en el Informe de Resultados Preliminares de Control Posterior, consta: **i)** El Memorando SENAЕ-DТА-2018-0370-M del 10 de septiembre de 2018, es la respuesta que se da a la consulta efectuada por la Dirección Regional 3 de Intervención del SENAЕ a la Dirección Nacional de Riesgos y Técnica Aduanera, sobre la correcta clasificación arancelaria de las mercancías objeto de Control Posterior; **ii)** el Informe Técnico No. DNR-DТА-JCC-RVU-IF-2018-0477 del 06 de septiembre del 2018 suscrito por el señor Director de Técnicas Aduaneras consta dentro del memorando 0370-M mencionado; **iii)** El Memorando e Informe Técnico referidos, son documentos a través de los cuales se remite la respuesta a la consulta efectuada por la Dirección Regional 3 de Intervención del SENAЕ, y que sirvieron para la emisión del referido Informe; **iv)** Los memorandos o informes no constituyen per se medios de prueba de la administración en contra del administrado, sino elementos de opinión o juicio que pueden o no servir para la formación de la voluntad administrativa, como así lo señala el mismo Código Orgánico Administrativo en su artículo 122.

6.4.2. En la sentencia se visualiza que, para el análisis de este punto de la controversia, los juzgadores se remiten al Reglamento al art. 104 del COPCI, cuerpo normativo que regula el procedimiento que debe observarse para el ejercicio de la facultad determinadora efectuada en el control posterior; y la oportunidad en la que los sujetos pasivos tienen derecho de contradicción a fin de ejercer su defensa; y el art. 85 del Código Tributario, norma a la notificación de los actos administrativos; por lo que en efecto, en la sentencia se ha aplicado dicha norma; no así el art. 105 del Código Tributario también mencionado, por lo que, no es factible la existencia de la errónea interpretación denunciado, pues tal vicio implica que si fue aplicado pero en forma distinta al espíritu de la norma, por lo cual se desecha en esta parte dicha denuncia y no se considera para el análisis que a continuación se efectúa.

6.4.3. El ejercicio hermenéutico del art. 85 del Código Tributario realizado de manera sistemática con el art. 104 del Reglamento del COPCI, conforme se desprende de la sentencia, se refiere a que: *“la notificación es el requisito indispensable para la exteriorización válida de la voluntad de la administración, así como para posibilitar el conocimiento de su contenido por parte de sus destinatarios, a fin de que puedan ejercer su derecho a la defensa; consecuentemente, la omisión de la notificación, implica que el acto legalmente producido está incompleto para la administración, y no existe para el sujeto pasivo, puesto que la eficacia y existencia comienza desde el momento en el que se produce la notificación con el acto, de tal suerte que la notificación no solamente constituye un requisito para la eficacia del acto administrativo, sino que garantiza y preserva el derecho a la defensa. Pero, del texto del artículo 85 del CT, se infiere que la obligación de notificar se refiere a los actos administrativos relacionados con la determinación de la obligación tributaria, así como a las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, por lo que corresponde verificar si los Memorándums o Informes a los que se refiere la actora, son actos administrativos, de modo que su notificación sea requisito del que no se pueda eludir.”* (subrayado fuera de texto). Análisis jurisdiccional efectuado a las referidas normas que no expresan ningún tipo de alcance o sentido distinto a la literalidad de las normas, pues lo que se está manifestado es la obligatoriedad de notificar los actos administrativos y así ejercer su derecho a la defensa; enfatizando que el denunciado art. 85 CT, expresamente se refiere a los actos de determinación tributaria como a las resoluciones que se dicten por la autoridad competente.

6.4.4. Esta Sala de Casación advierte que, lo denunciado por el recurrente, es la falta de notificación de los actos de simple administración (memorándum y el informe técnico), lo cual no se encuentra en discusión, discrepancia sobre la que esta Sala de Casación concuerda con la sentencia de instancia, más si se toma en cuenta que dichos actos de simple administración constan en el informe de resultados preliminares de control posterior (hecho probado), por tanto el importador tuvo acceso a los

misimos en el momento procedimental oportuno, conforme lo dispone el referido art. 104 del Reglamento al COPCI, motivos por los cuales, en la sentencia instancia no se configuran los vicios alegados.

6.4.5. Finalmente, sobre la aplicación retroactiva de la sentencia constitucional NO. 1158-17-EP/21 emitida el 20 de octubre del 2021, denunciada como indebida, carece de asidero jurídico ya que, las sentencias constitucionales se aplicarán al tiempo de resolver, independientemente de cuando se hayan dictado, y la sentencia es del 27 de junio de 2022 y más si consideramos que su finalidad es garantizar la eficaz aplicación de principios constitucionales, en este caso, la verificación de la motivación de los actos administrativos y sentencias judiciales en aplicación del art. 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República del Ecuador que establece el mecanismo de análisis de la garantía de la motivación que es de inmediata aplicación, sentencia constitucional que esta Sala de Casación, no considera que en el caso particular, haya sido aplicada indebidamente. Razonamiento por el cual no se advierte el vicio denunciado, por lo que también es rechazado.

7.- Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en Cuenca, Provincia del Azuay, el 27 de junio del 2022 en el proceso No.01501-2019-00040.

7.3. Sin costas.

7.4. Se dispone que la caución presentada por la actora, de conformidad con el art. 275 del COGEP, sea entrega a la parte perjudicada por la demora.

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.

Resolución de fácil comprensión

No prospera las infracciones denunciadas por la administración tributaria aduanera, por el caso 5 en cuanto a la notificación de los actos cuando estos sean de simple administración a fin de garantizar su derecho de contradicción, y la aplicación retroactiva de la sentencia 1158-17-EP/21 por los vicios de errónea interpretación y aplicación indebida, pues de la revisión efectúa, la sentencia ha emitido ajustada a derecho.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)





227002611-DFE

Juicio No. 09501-2020-00398

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 18 de marzo del 2024, las 16h18. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Fernando Antonio Cohn Zurita (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2020-00398.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía TRANSTEINER S.A., presentó demanda en contra de la Resolución No. 109012020RREC330737 de 22 de septiembre del 2020 expedida por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, que niega el reclamo administrativo de la Liquidación del Pago por Diferencias en la Declaración Nro. 09201996502710238 emitida por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció en la audiencia preliminar, conjuntamente con las partes procesales el siguiente objeto de la controversia: “ *Verificar si la parte actora justifica la esencia económica de las diferencias detectadas por la Administración Tributaria en la Declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015.*”

1.2. En la sentencia recurrida se declara sin lugar la acción de impugnación deducida por la empresa TRANSTEINER S.A., en contra de la Resolución Administrativa No. 109012020RREC330737, notificada el 22 de septiembre de 2020; suscrita por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas; y en consecuencia se ratifica la validez jurídica de la antes descrita resolución administrativa y de su antecedente la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 09201906502710238 por concepto de Impuesto a la Renta del año fiscal 2015.

1.3 La compañía TRANSTEINER S.A., interpone recurso de casación contra la sentencia de 28 de julio de 2022, las 14h10, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en

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

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

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

Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2020-00398, argumentando el caso 4 del art. 268 del “COGEP”.

1.4. Mediante auto de 21 de junio del 2023, a las 10h23, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se **admitió** el recurso de casación interpuesto por el **actor**, por el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos “COGEP”, por el vicio de falta de aplicación del art. 311 del COGEP, art. 169 de la Constitución de la República, que ha llevado a la no aplicación del Precedente Jurisprudencial establecido por la Corte Nacional en la Resolución 07-2016.

2. Competencia

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

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2020-00398, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 3 de octubre del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 15 de marzo de 2024 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso acusa que a partir del acápite 7.6.3.3 el Tribunal señala que de no haber presentado prueba suficiente como un informe pericial, a fin de verificar la materialidad y el ciclo contable de las transacciones. Que en el considerando 7.6.3.2, se concluye que la prueba aportada no desvirtúa o justifica las observaciones en anexo 2 de la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración de Impuesto a la Renta del 2015, en señalamientos como: *"Copia del microfilm del Banco (...) no legible", "No consta copia física del cheque", "anticipos a favor de persona distinta del proveedor", etc., lo que crasamente desconoce el sinnúmero de prueba aportada en documentos contables (como la copia de los cheques legibles) y documentos de comercio exterior, que evidenciaron claramente la materialidad y ciclo económico (esencia económica) de las transacciones observadas"*. Que en este sentido, y sin perjuicio de que la prueba aportada fue suficiente para desvirtuar las observaciones del SRI y justificar la esencia económica de las transacciones, se desconoció el precepto jurídico invocado, señalado en el segundo inciso del art. 311 COGEP, al no cuestionar, por el contrario, que sea la propia administración tributaria la que debe justificar con una pericia contable la falta de materialidad de las transacciones objetadas, ya que conforme a dicha norma, le corresponde a la parte demandada justificar los hechos o actos del contribuyente. Que el Tribunal asume como prueba trascendental de la parte demandada, la justificación de hechos como el endoso de los medios de pago a favor de la misma parte actora, el cobro por parte de personas diferentes a los beneficiarios y la realización de pagos en efectivo, sumando a ello la declaratoria a los proveedores como personas con actividades supuestas o fantasmas para efectos tributarios. Que ninguna de esas consideraciones representa efectivamente justificación de los asertos de la administración tributaria para cuestionar la esencia económica de las transacciones, si el endoso de los medios de pago, el cobro por parte de terceros y el pago en efectivo no implican actos prohibidos por la ley o que se presuman de derecho como evidencia de la falta de materialidad. Que por el contrario, adicionando el reconocimiento que la propia administración tributaria efectuó en su resolución administrativa sobre la trazabilidad de la actividad, esos hechos representan justamente la constancia de una actividad material que se concreta con esas expresiones de pago, pero que concentra su esencia en la actividad del transporte de contenedores, justificada con el

sin número de documentos afines (Guías de transporte, recibos de intercambio de contenedores, vales de caja, comprobantes de cruce de anticipo, comprobantes de retención por seguro, facturas a clientes del servicio de transporte, etc.), cuyas exigencias están marcadas por las características del comercio internacional, absolutamente omitidos por el tribunal. Que el precedente jurisprudencial establecido por la Corte Nacional de Justicia en Resolución 07-2016; señala que además de la secuencialidad formal-material, debe demostrarse efectivamente que se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado servicio. Que, de los hechos controvertidos, en la presente causa, se observa que el Tribunal desconoce la materialidad o esencia económica de las transacciones objetadas por la administración tributaria, al concentrarse como ésta, en los hechos periféricos de la actividad comercial efectuada por la empresa, como la forma y pago del anticipo, ilegibilidad de microfilms de cheques, sus endosos y cobros por terceras personas. Que no obstante, jamás cuestiona la realización efectiva de un servicio de conducción de cabezales transportando mercaderías en contenedores que fueron receptados vacíos, luego cargados y finalmente entregados en los distintos puertos legalmente autorizados, así como la constancia de la recepción y despacho de los contenedores, o el pago de clientes dueños de las mercancías a causa de su transporte requerido. Que la imputación de personas con actividades supuestas o fantasmas para efectos tributarios en los proveedores del servicio es igualmente situación ajena a la esencia económica de las transacciones observadas, si tales declaratorias per se no justifican la no realización de un servicio, así como que sus resoluciones fueron expedidas posteriormente a la fecha en que fueron realizados y facturados esos mismos servicios. Que de hecho, las facturas emitidas por tales proveedores fueron emitidas, recibidas y pagadas por contar con la autorización vigente del SRI. Que de esta forma, el Tribunal dejó de aplicar a favor de la empresa el precedente jurisprudencial obligatorio invocado, por cuanto consideró válidas las observaciones de la administración tributaria para establecer la liquidación de pago por diferencias en la declaración de Impuesto a la Renta, sin precaver que respecto de su consideración de falta de prueba pericial, era la administración tributaria la obligada a practicarla, en aplicación del precepto jurídico para valorar la prueba, señalado en el segundo inciso del art. 311 del COGEP. Que se concreta a su vez con lo impugnado del fallo, la expresión del Tribunal que transgrede el principio constitucional señalado en su art. 169, cuando finalmente se obsta la realización de la justicia a través del proceso judicial, y sus considerandos hacen hincapié solamente a la periferia del objeto controvertido, omitiendo conocer la realidad de las transacciones que se expresan en su materialidad y esencia. Por todo lo expuesto solicita a esta Sala se case el fallo impugnado.

4.2. El Servicio de Rentas internas, en su contestación al recurso de casación señala que el actor establece que la falta de aplicación del art. 311 del COGEP, debiendo el actor fundamentado de manera independiente estas dos normas que se acusa como infringidas por su falta de aplicación,

debiendo establecer cuál fue la norma que se aplicó en vez de la que se acusa como falta de aplicación. Que sin embargo, de la revisión de la sentencia emitida por el Tribunal A quo, en su numeral 7.6.1, si se aplica y analiza el precedente jurisprudencial que la compañía actora acusa como no aplicada, y es más se indica textualmente: “ 7.6.1.- La Corte Nacional de Justicia, mediante la Resolución 07-2016, publicada en el Suplemento No. 1 del Registro Oficial No. 1 del Registro Oficial No. 894 del 01 de diciembre de 2016, estableció un precedente jurisprudencial obligatorio, con relación al gasto deducible para el cálculo del impuesto a la renta..” motivo por el cual el recurso de casación no puede prosperar. Que en la página 6 del recurso el actor cae en dos yerros, el primero al establecer de manera general “ lo que crasamente desconoce el sinnúmero de prueba aportada en documentos contables (como la copia de los cheques legibles) y documentos de comercio exterior” sin especificar y fundamentar la trascendencia de una prueba, y el segundo yerro el actor no justifica que el art. 311 del COGEP corresponda a una norma de valoración de la prueba, toda vez que la misma trata respecto a la carga de la prueba y los medios probatorios que debe aportar la administración dentro del proceso, norma que forma parte del debido proceso y que en base al acervo probatorio aportado, el juzgador debe aplicar las normas de valoración de la prueba de acuerdo a la sana crítica. Que considera que conforme se puede observar el Objeto de la controversia, a la parte actora también le correspondía justificar la esencia económica de las diferencias detectadas por el SRI, para lo cual, las pruebas aportadas por las partes se encuentran detalladas en el número 6.1.1 y 6.1.2 mismas que fueron objeto de análisis y de valoración por parte del Tribunal A quo conforme se observa en el número 7.6.3.3., que indica respecto a la prueba de la parte actora: “ ... En ese sentido la parte actora no presentó como medio de prueba un informe pericial con el análisis de todas las transacciones cuestionadas por la Administración Tributaria, y no presentó ninguna prueba diferente de las presentadas en la etapa administrativa, las mismas que fueron analizadas por este Tribunal. Una vez analizada la prueba de manera individual y conjunto conforme a las reglas de la racionalidad, no se pudo verificar la materialidad ni el ciclo contable de las transacciones cuestionadas.” . Que el análisis probatorio efectuado por parte del Tribunal A quo, estableció que los documentos que presentó el actor corresponden a los mismos que fueron presentados en sede administrativa y que al ser valorados en sede judicial no justifican sus alegaciones concluyéndose que: “ No es suficiente prometer, en la demanda, probar un hecho o un derecho que se impugna, sino que se debe actuar prueba suficiente” . Que respecto a las pruebas presentadas por la Administración Tributaria, el Tribunal A quo estableció: “ 7.6.4. Por otro lado, la parte demandada en la Audiencia de Juicio practicó medios de prueba documentales que constan en el expediente administrativo, así como los informes de revisión especial de los 4 proveedores bajo análisis y las respectivas resoluciones administrativas que declararon a los 4 proveedores como personas con actividades supuestas o fantasmas para efectos tributarios. Y de tales pruebas el Tribunal verifica lo siguiente: 7.6.4.1.- Los proveedores bajo análisis, se

encontraban autorizados por el SRI para realizar actividades y emitir facturas en el 2015, excepto el proveedor Julio César Jiménez Rugel cuyo RUC fue suspendido en septiembre del 2016, sin practicar prueba con relación a la compañía YODDOS S.A. 7.6.4.2. De los medios de prueba practicados por la parte Demandada en la Audiencia de Juicio, el Tribunal confirma que existen medios de pago (cheques) endosados a favor de la propia parte Actora y de personas distintas del beneficiario (prestador del servicio) y que existen pagos en efectivo. La alegación de la parte Actora que dichos endosos se deberían a deudas que mantenían los proveedores bajo análisis con la compañía (Parte Actora), lo indicado por la parte actora no fue corroborado por ningún medio de prueba de los aportados y practicados en audiencia de juicio, es decir no fue presentada ninguna documentación o informe pericial respectivo, que permita verificar la existencia de tales deudas". Que conforme se puede observar, la Administración Tributaria presentó sus medios probatorios que fueron objeto de análisis y de valoración por parte del Tribunal, que se puede determinar la improcedencia de la causal y las normas que se acusan como infringidas toda vez que: 1) No se justifica que la norma que se acusa como infringida corresponda a la valoración de la prueba. 2) Se acusa como falta de aplicación más de dos normas sin que estas sean individualizadas; 3) Que la Administración Tributaria si aportó medios probatorios; 4) Que el Tribunal A quo valoró las pruebas aportadas por las partes procesales; 5) No se establece la incidencia de la causal; 6) el recurso de casación incurre en una mera alegación de inconformidad con lo resuelto mediante sentencia de 29 de julio del 2022 sin cumplir con la estructura formal que exige esta clase de recursos; 7) La Administración Tributaria presentó medios probatorios direccionados a justificar sus actuaciones y no fueron desvirtuadas por la carencia de medios probatorios del actor. Por todo lo expuesto solicita se rechace el recurso de Casación propuesto por la compañía TRANSTEINER S.A. y ratifique la Sentencia emitida por el Tribunal de instancia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 4 del art. 268 del COGEP, por la falta de aplicación de los preceptos para la valoración de la prueba, por falta de aplicación del art.311 del COGEP; que llevo a la falta de aplicación el Precedente Jurisprudencial de cumplimiento obligatorio de la Resolución No. 07-2016, y del art. 169 de la Constitución de la República.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se

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

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

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

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

“ **Art. 311.- Validez y eficacia de las actuaciones de la administración pública.-** Son válidos y eficaces los actos del sector público expedidos por autoridad pública competente, salvo que se declare lo contrario. Con respecto a los actos tributarios impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.”

CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR 2008

“ **Art. 169.-** El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido proceso. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades.”

RESOLUCIÓN 07-2016 - DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.

(...)“ **Art. 3.- DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE, el siguiente punto de derecho:**

“Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio”.

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

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

6.3.2 Así tenemos dentro de esa enumeración y en ese orden que: **1.** El recurrente señala que las pruebas que no han sido valoradas son: *“ copia de cheques legibles; documentos de comercio exterior; guías de transporte; recibos de intercambio de contenedores; vale de caja; comprobantes de cruce de anticipo; comprobantes de retención por seguro; facturas a clientes del servicio de transporte”*. **2.** Que la norma sobre valoración probatoria que ha sido violentada, por falta de aplicación es el art. 311

del COGEP. **3.** Que en cuanto a la demostración de la forma como ha sido violada la norma sobre valoración probatoria; establece que la prueba aportada fue suficiente para desvirtuar las observaciones del SRI y justificar la esencia económica de las transacciones. **4.** Que, lo señalado llevo a una falta de aplicación del Precedente Jurisprudencial de cumplimiento obligatorio de la Resolución No. 07-2016.

6.3.3. Verificada la construcción que antecede, esta Sala Especializada, constata que los argumentos propuestos carecen de técnica casacional, ya que en primer lugar no se identifica de forma precisa el medio de prueba que a su juicio no ha sido valorado en la sentencia, de forma general se hace alusión a cheques, documentos de comercio exterior, guías de transporte, recibos; pero no se singulariza como debe hacerse la prueba, para que de prosperar el vicio, esta Sala pueda revisarla, tampoco explica cómo debía valorarse cada uno de estos documentos y, su respectivo efecto.

6.3.4 En segundo lugar la norma procesal sobre valoración de prueba, que precisa, es el art. 311 del COGEP, norma que ya ha señalado esta Sala que no es un precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba, no se refiere en su contenido a la forma en que debe ser valorada una prueba, sino que dispone a quien le corresponde la carga procesal cuando se ha impugnado un acto administrativo, situación que dista mucho de lo que contempla el significado de “valoración de la prueba”.

Consecuentemente al no cumplir con los dos primeros puntos de la línea jurisprudencial para la proposición jurídica del caso 4 del art. 268 COGEP, principalmente *no haber demostrado el error de derecho en la norma de valoración probatoria, pues no acuso un precepto jurídico de valoración probatoria*; es infructuoso revisar el cumplimiento de los demás elementos que debe contener la proposición jurídica completa bajo el caso 4 referido.

6.3.5 En virtud de este análisis, y considerando que el elemento medular dentro del reproche bajo dicho yerro, debe ser que una norma de valoración probatoria no se haya aplicado, se haya aplicado indebidamente o se haya interpretado equivocadamente, se considera su ausencia, causa suficiente para rechazar el yerro alegado por motivos imputables al recurrente en la construcción de su recurso.

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 sentencia de 28 de julio de 2022, las 14h10, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio

No. 09501-2020-00398.

7.3. Respecto a la caución rendida, el Tribunal *A quo* proceda conforme lo dispone el art. 275 del COGEP.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el caso 4 del art. 268 del COGEP, pues no se ha reprochado norma de valoración probatoria, siendo este el yerro trascendental, pues para que prospere el yerro debe demostrarse el error de derecho, exclusivamente en la norma de valoración probatoria.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL





227073363-DFE

Juicio No. 17510-2020-00329

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

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 19 de marzo del 2024, las 12h34. **VISTOS:** La abogada Naira Dayuma Serrano Añasco, procuradora fiscal debidamente legitimada por las autoridades tributarias demandadas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 17 de diciembre de 2021, las 16h30, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en la acción de impugnación N.º 17510-2020-00329.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *“ Determinar la validez y legalidad de la resolución No. 117012020RDEV261748, emitida el 13 de agosto de 2020 por el Delegado de la Dirección Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, y establecer la procedencia o no, de la devolución de USD. 2.000,25 dólares de los Estados Unidos de Norteamérica, que la actora considera pagados en exceso por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016; considerando a tal efecto las alegaciones de las partes procesales.”.*

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: *“ ACEPTAR la demanda presentada por el señor JUAN FERNANDO BURNEO VELA y se deja sin efecto, ni validez legal, la resolución No. 117012020RDEV261748, emitida el 13 de agosto de 2020 por el funcionario Delegado de la Dirección Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas. En tal virtud, la Administración Tributaria proceda a la devolución al actor, del valor de USD. 2.000,25 pagados en exceso por retenciones en la fuente por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016, más intereses, conforme lo dispuesto en el artículo 22 del Código Tributario.”.*

1.3. Recurso de casación.- En escrito de 14 de febrero de 2022, las 13h17, la procuradora fiscal de la

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

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

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

autoridad tributaria demandada, interpone recurso de casación en contra del fallo referido, al amparo del caso segundo del artículo 268 del COGEP, por falta del requisito de motivación, refiriendo la infracción de los artículos 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, 89 y 90 numeral 5 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, y 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 24 de febrero de 2022, las 16h30, en los términos de los artículos 269 y 274 del COGEP y dispuso remitir el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Admisión: Mediante auto de 28 de agosto de 2023, las 11h07, la doctora Mónica Heredia Proaño, Conjueza de la Sala, admitió a trámite el recurso de casación interpuesto, señalando que lo admite por el caso segundo del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de motivación y señalando los artículos 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, 89 y 90 numeral 5 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, y 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 19 de octubre del 2023, las 16h12, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Dr. Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional y Dr. José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua;

mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

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

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

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El recurrente fundamenta su recurso de casación con sustento en el **caso segundo** del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de motivación. Al respecto prima facie se refiere a las normas que establecen a la motivación como un requisito de la sentencia, sin perder de vista que el requisito de motivación se encuentra expresamente establecido como un motivo de casación. Se refiere al literal l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República. Entonces por mandato constitucional es un imperativo que los actos administrativos, resoluciones y fallos se encuentren debidamente

motivados, caso contrario, los mismos se considerarán nulos. Nulidad que aplica tanto para los actos expedidos por la Administración Pública, cuanto para las sentencias emitidas por la autoridad judicial.

4.2. Que, conforme lo dispone el contenido normativo transcrito, se puede verificar por un lado que toda sentencia debe encontrarse motivada y a su ausencia, el edicto será considerado nulo. De la misma manera indica que para que una sentencia se encuentre motivada se requiere que se expresen los razonamientos jurídicos que conducen a la interpretación y aplicación de derecho. En este orden de ideas esta norma indica que las decisiones deben encontrarse fundamentadas en normas de derecho, caso contrario es lógico que la decisión devendría en arbitraria.

4.3. Se refiere al artículo 90 numeral 5 de COGEP y señala que conforme se puede evidenciar del contenido del precepto normativo transcrito, todo pronunciamiento emitido por los administradores de justicia debe contemplar la motivación de la decisión que toma, considerándose claro está en un ejercicio de interpretación integral del sistema jurídico, que las definiciones normativas de motivación se encuentran en las normas que han sido denunciadas en el presente apartado.

4.4. Que, el Código Orgánico de la Función Judicial prevé como un deber de los jueces motivar debidamente sus resoluciones, imperativo que trae consigo el mandato de que las sentencias deben fundamentarse en normas y la explicación de cómo éstas son aplicables a los hechos obtenidos del proceso. Que, abordado que ha sido el tema en referencia a la motivación de los fallos y sentencias, es importante ahora identificar el vicio invocado dentro de la sentencia hoy recurrida. Que, tanto el literal l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, como el artículo 89 del COGEP y el numeral 4 del artículo 130 del COFJ establecen que para que una sentencia se encuentre motivada, se deben enunciar las normas o principios jurídicos en que se funda y explicarse la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho.

4.5. Que, en este sentido, el fallo dictado por el Tribunal A quo carece de motivación, pues no considera el criterio rector. Con el fin de fundamentar esta casual de una manera clara es pertinente citar ciertos antecedentes del caso: El señor Juan Fernando Burneo Vela obtuvo ingresos durante el ejercicio fiscal 2016, por un valor de USD. 55.480,79. Su empleador asumió el impuesto causado por un valor de USD. 6.171,78. El actor al haber sido contratado bajo el sistema de ingreso o salario neto, no cubrió las retenciones pues las mismas fueron asumidas por el empleador. La Administración negó

la devolución solicitada pues en base a los hechos del caso se verificó que estos valores constituyen un gasto deducible para el empleador del actor, de conformidad con el numeral 12 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo cual no cabe la figura de un pago en exceso o indebido.

4.6. A continuación, se refiere y cita textualmente el considerando 8.5 de la sentencia impugnada y señala que del texto citado se aprecia que la Sala ha pasado por alto lo establecido por la Corte Constitucional respecto de la motivación, pues, a pesar de detallar claramente los fundamentos por los cuales la Administración negó la devolución solicitada, resuelve que el acto carecería de motivación, sin que exista una explicación.

4.7. Que, así mismo corresponde destacar que en la sentencia dictada no consta ningún análisis respecto a la motivación del acto, es decir en la sentencia se establece que aun cuando las retenciones fueron asumidas por el empleador del actor, existiría un pago en exceso que puede ser solicitado por el actor al ser el sujeto pasivo contribuyente de la obligación tributaria, sin embargo en lugar de resolver que de acuerdo a las normas citadas, a la parte actora le correspondería la devolución solicitada, se falla estableciendo que el acto carecería de motivación. Obviamente en este caso la Sala rechaza el análisis realizado por la administración en el acto, más este de ninguna manera constituye una falta de motivación del acto, por lo tanto, el análisis detallado por la Sala de ninguna manera constituye un fundamento que soporte una resolución de falta de motivación del acto administrativo.

4.8. En conclusión, para que exista una resolución de falta de motivación era necesario que el acto sea estudiado y que en este estudio se detalle si los antecedentes de hecho se relacionan o no con las normas consideradas, así mismo era necesario que conste al menos un análisis de la estructura del acto. Sin embargo, tal como ya fue mencionado el acto no fue objeto de un análisis de motivación (en la sentencia no consta ningún examen de este tipo). Bajo este escenario, la sentencia recurrida carece de una debida motivación, pues, ha contravenido el literal l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, como el artículo 89 del COGEP y el numeral 4 del artículo 130 del COFJ.

4.9. En consecuencia, la sentencia no cumple con el criterio rector de motivación y, por lo tanto, carece del requisito de motivación exigido en las normas referidas en el párrafo precedente y en el numeral 5 del artículo 90 del COGEP. El cargo invocado y explicado a lo largo de este apartado del

recurso de casación es totalmente trascendente, en la medida en que el hecho de que la sentencia no se encuentre debidamente motivada trae consigo la nulidad y es de tal magnitud que la infracción precisa la intervención de la Sala de Casación para subsanarla, por todos los antecedentes expuestos a lo largo de la fundamentación de este caso, que persigue justamente la nulidad del fallo recurrido. Que, vale la pena mencionar que la trascendencia de la causal descansa en que la Sala de instancia habría pasado por alto lo establecido por la Corte Constitucional respecto al criterio rector que debe ser considerado en el análisis de la motivación. Así mismo, al no existir coherencia entre lo analizado y lo resuelto, es claro que el vicio indicado es trascendente.

4.10. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 10 de octubre de 2023, 13h23, comparece el señor Juan Fernando Burneo Vela en compañía de su defensora, abogada Ximena Espinosa Montiel, para dar contestación al recurso admitido, quien señala que el cargo formulado no se ha configurado en el presente caso, debido a que en la sentencia recurrida se han analizado los fundamentos de hecho y derecho necesarios para concluir que en efecto, el acto impugnado era nulo por falta de motivación. Que, tomando en cuenta el contenido del recurso, hay que aclarar los hechos apreciados como ciertos en la sentencia, y al efecto transcribe el numeral 8.3 de la sentencia para señalar que el Tribunal de instancia reconoce que no es controvertido que Juan Fernando Burneo Vela: a. Fue contratado por su empleador (Sánchez García & Asociados S.A.) en la modalidad o sistema de salario neto que, por dicha modalidad de contrato, las retenciones en la fuente por Impuesto a la Renta causado fueron canceladas por el empleador a la Administración Tributaria. b. Al presentar su declaración de Impuesto a la Renta considerando el total de sus ingresos, aplicando las deducciones de ley y las retenciones de impuesto a la renta practicadas en su condición de empleado en relación de dependencia, se estableció un saldo a favor que constituye crédito tributario

4.11. El recurrente alega que el Tribunal A quo emitió una sentencia sin la motivación necesaria para su validez, por lo que incumplió con lo ordenado por los artículos 76, numeral 7, literal l) de la Constitución, 89 y 90 numeral 5 del COGEP y 130 del COFJ, sosteniendo que la decisión fue dictada a favor del contribuyente, sin un mayor análisis del acto impugnado que justifique su falta de motivación. Por lo tanto, la sentencia es nula, al no poseer la motivación necesaria ordenada por los cuerpos legales citados anteriormente. Que, sin embargo, en el cargo formulado no se ha configurado en el presente caso, debido a que en la sentencia recurrida se decidió en función de lo prescrito por los artículos 15, 24, 25, 26, 123, 305 y 306 del Código Tributario y 4, 16, 17 y 47 de la LRTI, esto es, reconociendo que el actor tiene el derecho a solicitar el pago en exceso, puesto que las retenciones que

le fueron practicadas durante el año 2016 fueron superiores al impuesto a la renta causado, sin que en la resolución impugnada se pueda establecer el motivo por el cual se desconoce la devolución del crédito tributario a favor del actor.

4.12. Que, la solicitud formulada era procedente según los argumentos y pruebas presentadas en la demanda, los cuales fueron expuestos durante el proceso, mismos que sirvieron de apoyo para aceptar la pretensión de la parte actora. Que, mediante el análisis del fallo recurrido podrán apreciar el análisis de cada uno de los argumentos de las partes, las pruebas reproducidas en el proceso y la aplicación de los artículos 15, 24, 25, 26, 123, 305 y 306 del Código Tributario y 4, 16, 17 y 47 de la LRTI, en el caso concreto.

4.13. Que, a fin de sustentar dicha alegación, a continuación, explica cada uno de los argumentos de las partes y el razonamiento que efectuó el Tribunal: • El señor Juan Fernando Burneo Vela planteó una demanda por pago en exceso, en virtud de que las retenciones que le fueron practicadas por parte de su empleador durante el año fiscal 2016, fueron mayores al impuesto causado. El Tribunal en el punto 8.1. de la sentencia cita a los artículos 123, 305 y 306 del Código Tributario, los cuales definen al pago en exceso, así como la procedencia, prescripción y la forma de presentación del reclamo administrativo; a su vez, el Tribunal señala los requisitos de procedencia de las acciones de pago indebido y pago en exceso, constantes en la sentencia del Recurso No. 312-2011, dictada por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, requisitos sobre los cuales tomará su decisión.

4.14. A continuación, cita la parte pertinente de la sentencia, esto es, el considerando 8.1 y después el punto 8.4., y señala que al amparo de los artículos 15 y 20 del CT, el Tribunal expone que la obligación tributaria es el vínculo jurídico personal existente entre el Estado y los contribuyentes o sus responsables, por lo que las estipulaciones contractuales entre el contribuyente y terceros no pueden modificar la obligación tributaria ni el sujeto de la misma. Que, en el mismo punto se desarrolla la normativa correspondiente a los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, la base imponible del impuesto y las consideraciones a tomar cuando se tratan de ingresos del trabajador en relación de dependencia; por lo que se concluye que el actor es el contribuyente del Impuesto a la Renta, independiente del sistema de contratación laboral que éste tenga.

4.15. Que, en el punto 8.5. se resalta que en el sistema de contratación de ingreso neto (modalidad laboral que mantiene el actor), si bien el empleador realizó las retenciones, la calidad de contribuyente, no se ha alterado, por lo que Juan Fernando Burneo soporta la carga tributaria del impuesto y al haberse efectuado retenciones mayores al impuesto, le corresponde la devolución del valor pagado en exceso. Esta idea ha sido corroborada con la declaración del Impuesto a la Renta presentada en el proceso judicial, por lo que se ha producido un crédito tributario (Art. 47 LRTI) a favor del contribuyente; aquella conclusión es citada en el considerando 8.5. de la sentencia

4.16. Que, a pesar de que se ha producido un pago en exceso, la Administración Tributaria ha negado el derecho de devolución al actor, sin especificar los motivos de aquella negativa. El Tribunal señala que la administración tributaria ha inobservado el artículo 81 CT, ya que no se ha motivado ni explicado el porqué de la negativa a la petición formulada por el actor, situación que consta en el 8.6. de la sentencia. Por lo que, el Tribunal acepta la pretensión del actor y ordena la devolución del valor pagado en exceso, ya que el acto impugnado es inválido por falta de motivación. En base a lo expuesto, se podrá observar que el acto impugnado fue analizado de manera íntegra por el Tribunal de instancia, tal es así que a pesar de que la norma es clara y permite la devolución del valor pagado en exceso por el actor, la administración tributaria niega dicha petición, al parecer por la modalidad de contratación que mantenía el actor con su empleador, sin que dicha aseveración pueda ser comprobada, puesto que el acto no se encuentra debidamente motivado, y la decisión de dejarlo sin efecto es la correcta. De esta forma, se ha desvirtuado el vicio alegado por el recurrente y se solicita que se deseche el recurso de casación formulado.

5. Problema jurídico

En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si el Tribunal de instancia incurrió en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de motivación.

6. Análisis del Tribunal de Casación

6.1. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para

resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, admitido por la Conjuenza de la Sala, considera:

6.2. Caso segundo.- “ Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación.” . **Falta de motivación.-** La motivación consiste en una “ (...) *operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.*” .¹ Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como “ (...) *el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión.*” .²

6.2.1. Las normas señaladas como infringidas son: a) **Artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República.-** “ *En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.*” . b) **Artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos.-** “ *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.*” . c) **Artículo 90 numeral 5 del Código Orgánico General de Procesos.-** “ *Art. 90.- Contenido general de sentencias y autos. Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener: (...) 5. La motivación de su*

1 Ignacio Colemer Hernández, La motivación de las Sentencias: sus exigencias constitucionales y legales, (Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2003), 46.

2 Fernando de la Rúa, Proceso y Justicia, (Buenos Aires: Editores Asociados, 1980), 82.

decisión. (...),”. **d) Artículo 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial.-** *“Facultades y deberes genéricos de las juezas y jueces.- A más de los deberes de toda servidora o servidor judicial, las juezas y jueces, según corresponda, tienen las siguientes facultades y deberes genéricos: 4. Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos”.*

6.3. En lo sustancial, la parte recurrente acusa como inmotivada la decisión por la cual el Tribunal consideró, a su vez, carente de motivación al acto administrativo impugnado. Señala que: **(i)** el actor realizaba actividades en relación de dependencia; **(ii)** el empleador asumió el pago del impuesto a la renta, pues el actor fue contratado bajo el sistema de ingreso o salario neto; **(iii)** el actor solicitó al SRI que se le devuelva el pago en exceso del impuesto a la renta; **(iv)** la administración le negó la petición en función de que los valores pagados por impuesto a la renta constituyen gasto deducible para el empleador, al haber sido asumidos por este, de acuerdo con el art. 10.12 de la LRTI; **(v)** ante la impugnación de dicha decisión en el Tribunal, los jueces han considerado que, aun cuando las “retenciones” [pago de impuesto] hayan sido asumidas por el empleador, existiría un pago en exceso que puede ser solicitado por el actor, al ser el sujeto pasivo contribuyente de la obligación tributaria; **(vi)** en lugar de los jueces resolver que, en función de consideraciones jurídicas, a la parte actora le corresponde la devolución solicitada, el Tribunal establece que el acto carece de motivación; **(vii)** el Tribunal rechaza el análisis realizado por la administración en el acto impugnado, sin que ello implique que exista falta de motivación del acto impugnado; **(viii)** el Tribunal *“a pesar de detallar claramente los fundamentos por los cuales la Administración negó la devolución solicitada, resuelve que el Acto carecería de motivación, sin que exista una explicación”*.

6.4. De la revisión de la sentencia se aprecia que el Tribunal analiza a lo largo del fallo, y en detalle, el tema controvertido, esto es, si es procedente la petición de devolución (decantándose los jueces por la admisibilidad de su pretensión, justificando esa postura), refiriendo finalmente, en el apartado 8.6, las razones por las que estima que el acto administrativo carece de motivación (se resaltan partes relevantes): *“8.6.- En este orden de ideas, es claro que la motivación esgrimida en el acto impugnado para negar el derecho a la devolución del pago en exceso reclamado por el actor, inobserva lo dispuesto en el artículo 81 del Código Tributario, a saber: Forma y contenido de los actos.- Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados*

*enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley ,” pues **no se puede llegar a establecer el motivo por el cual, se desconoce la devolución del crédito tributario generado a favor de la actora, a pesar de que éste, como quedó ya señalado en líneas precedentes, no ha sido desconocido, ni respecto del mismo, la Administración Tributaria ha ejercitado las facultades legales que le asisten;** todo lo cual sin duda ha influido en la decisión de la resolución impugnada, siendo pertinente declarar su invalidez, al amparo de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 139 del Código Tributario; y, no existiendo prueba en contrario, de la existencia efectiva del crédito tributario a favor del actor, es procedente su devolución más intereses, conforme lo dispuesto en el artículo 22 del referido cuerpo legal”.*

6.5. En conclusión, la sentencia expresa las justificaciones de su decisión, en cuanto a la procedencia del pedido de la parte actora y en especial, de las razones por las que estima que la respuesta que en el ámbito administrativo le dio el SRI, carecía de motivación, sustentando los jueces esa conclusión en una base legal, cuya pertinencia de su aplicación explican, cumpliendo el requisito previsto en el art. 76.7.l de la Constitución. Por tanto, no se produce el vicio acusado por la parte demandada (que no existe una explicación de las razones por las que el Tribunal decidió que la decisión administrativa carece de motivación), rechazándose en consecuencia el cargo planteado.

7. Decisión

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

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

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario declara que el Tribunal no incurrió en el vicio de falta de motivación, pues explica en su fallo las razones de su decisión, fundamentándola en una base legal, sustentando las razones de la aplicación de las normas legales que empleó para resolver el caso.

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL



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



227072986-DFE

Juicio No. 09501-2020-00248

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

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 19 de marzo del 2024, las 12h32. **VISTOS:** El abogado César Soria Díaz Granados, procurador judicial de la compañía CALDERAEXPORT S.A., interpone recurso de casación en contra del fallo de mayoría dictado el 6 de abril de 2021, las 10h51, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2020-00248.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *“5.3. Objeto de la controversia: Se fijó como objeto de la controversia: Q) DETERMINAR si la Administración Tributaria al dictar la resolución impugnada en esta causa, ha procedido conforme a derecho al confirmar el contenido de la Resolución de Corrección de Pago Previo No. 09201933202408596, estableciendo si la actora ha justificado los valores informados por la Administración Tributaria en la antes referida resolución. (ii) DETERMINAR SI EN LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA SE HA VULNERADO LA GARANTÍA DEL DERECHO A LA DEFENSA Y DEL DEBIDO PROCESO, Y SI SE INCUMPLIÓ EL REQUISITO DE MOTIVACIÓN”*

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, en el fallo de mayoría antes referido resolvió: *“declarar SIN LUGAR la acción de impugnación deducida por la compañía CALDERAEXPORT S.A. y consecuentemente la validez legal de la Resolución impugnada No. 109012020RREC125338 dictada el 16 de junio del 2020 y su antecedente la Resolución de corrección de Pago Previo No. 09201933202408596. EN VIRTUD que la demanda ha sido RECHAZADA, en base a lo previsto en el Art. 324 del Código Orgánico General de Procesos, una vez ejecutoriado este fallo, SE DISPONE QUE EL VALOR DE LA CAUCIÓN SE APLIQUE COMO ABONO A LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, para lo cual se deberá entregar a la Administración demandada el original de la Carta de Garantía Bancaria que obra del proceso a fojas 45.º.*

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

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

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

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 3 de junio de 2021, 15h05, el procurador judicial de la compañía CALDERAEXPORT S.A., interpone recurso de casación en contra del fallo de mayoría antes referido, con fundamento en los casos segundo, tercero y quinto del artículo 268 del COGEP. El caso segundo por falta de motivación de la sentencia; el caso tercero por haber omitido resolver algún punto de la controversia; y, el caso quinto por falta de aplicación de varios precedentes jurisprudenciales.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 7 de junio de 2021, las 15h03, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP, y dispuso remitir el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Admisión: En auto de 28 de junio de 2023, 13h09, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, de conformidad con el artículo 270 del COGEP, dispuso que la parte recurrente aclare su recurso respecto de las observaciones detalladas en dicho auto. La parte recurrente presentó escrito el 4 de julio de 2023 a las 16h23, pero posteriormente, y asimismo dentro del término concedido, en escrito de 5 de julio de 2023, 14h47, atendió lo dispuesto en el auto de 28 de junio de 2023. Mediante auto de admisibilidad de 7 de julio de 2023, 9h06, el referido Conjuez de la Sala resolvió admitir parcialmente el recurso de casación planteado exclusivamente por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación de los precedentes jurisprudenciales constitucionales referidos en el escrito del 5 de julio de 2023.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 19 de octubre de 2023, las 16h34, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el

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

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

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

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La compañía recurrente, Calderaexport S.A. para fundamentar su recurso respecto del caso quinto

del artículo 268 del COGEP cita jurisprudencia de rango constitucional contenida en la sentencia de la Corte Constitucional No. 2174-13-EP/20, que en su parte pertinente expresa: ^aPara que un auto o sentencia se considere motivado debe contener congruencia argumentativa, lo que implica que el juez conteste motivadamente, al menos, los argumentos relevantes alegados por las partes. Así, esta Corte debe verificar que el auto o sentencia en cuestión guarde la debida relación entre los alegatos vertidos por las partes, los antecedentes de hecho extraídos de las alegaciones de las partes y las normas jurídicas aplicadas al caso concreto, sobre las que también se fundamentó su pertinencia para el caso concreto°.

4.2. Jurisprudencia de rango constitucional contenida en la sentencia de la Corte Constitucional dictada en la Acción Extraordinaria de Protección No. 478-14-EP que señala en su parte pertinente: ^aEn este punto, es necesario precisar que las autoridades judiciales se encuentran obligadas a atender todas las peticiones de las partes procesales, ya sea negándolas o aceptándolas, pero deben realizar un pronunciamiento para salvaguardar el debido proceso y evitar una posible vulneración de derechos constitucionales°.

4.3. Jurisprudencia de rango constitucional contenida en la sentencia de la Corte Constitucional No. 002-18-PJO-CC dictada dentro del caso No. 0260-15-JH y que en su parte pertinente expresa: ^aEs necesario aclarar que la jurisprudencia constitucional es una fuente de derecho que constituye interpretación auténtica de la Constitución. Por ende, su contenido no es otro sino la concretización de principios constitucionales aplicados en un caso, cuyo resultado es aplicable para casos análogos resueltos con posterioridad. Ello quiere decir, entonces, que la jurisprudencia constitucional tiene el mismo valor jerárquico que la propia norma suprema. Tan es así, que dentro de los elementos a ser analizados en la fase de admisibilidad de una acción de protección está el que ella ©. permita (...) corregir la inobservancia de precedentes establecidos por la Corte Constitucional.©conforme a lo dispuesto en el artículo 62, número 8 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Por ende, la jurisprudencia constitucional no debe ser desconocida el momento de motivar las decisiones de los poderes públicos; pues de ser así, estas últimas se toman en irrazonables°. En el escrito del

4.4. Toda vez que, el Tribunal A quo (voto de mayoría), no se pronunció sobre la grave vulneración al debido proceso que implica el que el Servicio de Rentas Internas no se haya pronunciado de ninguna

manera, ni admitiendo ni rechazando las pruebas debidamente anunciadas y que tampoco las haya analizado al momento de resolver, es notorio, porque a pesar de ser alegados los antes mencionados precedentes jurisprudenciales no fueron considerados en la sentencia, siendo que la Corte Constitucional es clara, es obligatorio y no optativo que la Administración Tributaria o los jueces se pronuncien sea admitiendo o negando las pruebas aportadas, pero deben pronunciarse para resguardar el Derecho a la Defensa y el Debido Proceso, eso no sucedió en la etapa administrativa, el Servicio de Rentas Internas nunca se pronunció en ningún sentido, solo obvió la prueba debidamente anunciada y aportada, por lo que es claro que la Segunda Sala de lo Contencioso Tributario en su sentencia ha dejado de aplicar dicho precedente jurisprudencial obligatorio con rango de norma constitucional, es decir el contenido en la Acción Extraordinaria de Protección No. 478-14-EP.

4.5. Pero también dejó de aplicar el precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la sentencia de la Corte Constitucional No. 2174-13-EP/20, pues la misma señala que para que una sentencia (lógicamente aplicable también a resoluciones administrativas) se encuentre debidamente motivada debe al menos pronunciarse sobre los argumentos relevantes de las partes y que en la sentencia sobre la cual se interpone el presente recurso de casación se omitió resolver inclusive un punto de la controversia pero en el fondo el Tribunal (exceptuando el voto salvado que sí lo hace) omitió pronunciarse sobre el principal argumento relevante de su representada; siendo este, el hecho de que el Servicio de Rentas Internas jamás se pronunció a través de providencia de ningún tipo se admitiendo o negando las pruebas debidamente anunciadas y que en consecuencia tampoco fueron consideradas al momento de resolver, provocando un vicio del procedimiento al tenor de lo establecido en el artículo 139 numeral 2 del Código Orgánico Tributario. En el escrito del 5 de julio de 2023 la parte actora citó el fallo 039-2018-SEP-CC dictado por la Corte Constitucional dentro del Caso No. 2069-16-EP, en el que se señala en su parte pertinente: ^a Este derecho constitucional impone a las autoridades publicas una serie de deberes con el objetivo de garantizar a las partes incursas en un procedimiento administrativo o judicial la defensa de sus pretensiones. Entre estos deberes se encuentran, principalmente, el de garantizar el acceso a la jurisdicción, el de proveer y practicar las pruebas solicitadas por las partes dentro del término de ley, el de dictar una decisión conforme a derecho (1/4) Entonces, si durante cualquier etapa del proceso una de las partes procesales fuese impedida de presentar, practicar o contradecir los medios probatorios solicitados dentro del término de ley, aquello constituye una vulneración del derecho al debido proceso en la garantía de la defensa^o.

4.6. En consecuencia, siendo que se obviaron y dejaron de aplicar dos jurisprudencias de rango de

norma constitucional, que inclusive fueron invocadas en la demanda y en los alegatos en ambas audiencias, la falta de aplicación de los tres precedentes es sumamente relevante en la parte dispositiva de la sentencia del voto de mayoría, pues de haber sido aplicados habrían resuelto con lugar la demanda y dejado sin efecto la resolución del reclamo administrativo que vulnera al debido proceso.

4.7. Todos los precedentes antes señalados son vinculantes y, por ende, obligatorios para todos los órganos jurisdiccionales y de aquello no se excluye al Tribunal A quo ni a las Salas especializadas de la Corte Nacional ya sea por intermedio de sus jueces o conjueces. La aplicación de los mismos permite prevenir la falta de atención en fase administrativa por parte del SRI, sea admitiendo o negando las pruebas debidamente presentadas por su representada dentro del término de ley, ya que dicha omisión produce la nulidad de la resolución impugnada en vía judicial; y, consecuentemente, era obligación de los jueces del voto de mayoría del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, declarar la nulidad de la resolución impugnada en vía judicial por la vulneración de su mandante de su derecho a la defensa al tenor de lo prescrito en el artículo 139 numeral 2 del Código Orgánico Tributario.

4.8. Que, es necesario realizar el ejercicio subsuntivo siguiente: **PREMISA MAYOR:** La jurisprudencia de rango constitucional contenida en las sentencias arriba mencionadas, obligan a que en todo proceso administrativo o judicial se provean y practiquen las pruebas presentadas por las partes dentro del término de ley, previo a expedir la resolución pertinente y, de no hacerlo obligan a todos los órganos jurisdiccionales a declarar la vulneración del derecho a la defensa como elemento esencial del debido proceso. **PREMISA MENOR:** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en su sentencia de voto de mayoría, dentro de sus conclusiones constantes en los numerales 7.1.3 y 7.1.4 determinan que dentro de la fase administrativa el Servicio de Rentas Internas abrió un término de prueba y que, dentro de dicho término, se presentó determinados medios de prueba que no fueron proveídos ni practicados por el SRI previo a que se expida la resolución pertinente. **CONCLUSIÓN:** Siendo que no se proveyeron ni practicaron las pruebas presentadas por su mandante dentro del término probatorio previo a expedir la resolución pertinente existe pues, la vulneración del derecho a la defensa como elemento esencial del debido proceso que conlleva la nulidad de la resolución impugnada en vía judicial al tenor de lo prescrito en el artículo 139 numeral 2 del Código Orgánico Tributario.

4.9. La falta de aplicación de los precedentes arriba mencionados, es sumamente relevante en la parte dispositiva de la sentencia del voto de mayoría, ya que de haber sido aplicados habrían resuelto con lugar la demanda y dejado sin efecto la Resolución del reclamo administrativo que vulneró el debido proceso con relación al derecho a la defensa como elemento esencial de aquel, teniendo presente que la sentencia del voto de mayoría materia del presente recurso de casación se reconoce en sus numerales 7.1.3 y 7.1.4 que la prueba presentada por su representada dentro del término probatorio en el reclamo administrativo en cuestión, no tuvo pues, una providencia que las provea, esto es, que las admita o las niegue, sino que más bien, fue en la resolución del SRI donde supuestamente se realizó el análisis respectivo, conclusiones de la sentencia del voto de mayoría de las cuales se desprende que en la fase administrativa el Servicio de Rentas Internas no proveyó ni practicó las pruebas solicitadas por la recurrente dentro del término probatorio, ya sea admitiéndolas o negándolas, previo a expedir la resolución impugnada en fase judicial.

4.10. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 4 de septiembre de 2023, 16h44, comparece la abogada Velyalline Romo Molestina como procuradora fiscal debidamente autorizada por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, para dar contestación al recurso interpuesto y señala que el recurso de casación no puede ser utilizado como una instancia más en los procesos de conocimiento, sino como el medio que permita garantizar la vigencia del sistema jurídico y precautelar los derechos constitucionales a la tutela judicial y debido proceso. Que, la actora pretende que se analice la prueba y al efecto cita lo que el recurrente señala en su recurso: ^a **CONCLUSIÓN:** Siendo que no se proveyeron ni practicaron las pruebas presentadas por mi mandante dentro del término probatorio previo a expedir la resolución pertinente existe pues, la vulneración del derecho a la defensa de mi mandante como elemento esencial del debido proceso que conlleva la nulidad de la resolución impugnada en vía judicial al tenor de lo proscrito en el Art. 139, numeral 2 del Código Orgánico Tributario.º.

4.11. Que, era indispensable que el recurrente señale en forma clara y precisa los fundamentos para considerar que hay vicios en la sentencia. A continuación, cita y transcribe el considerando 7.1.3 de la sentencia impugnada y señala que la sentencia realiza el ejercicio de subsunción, esto es, existen los hechos, así como la normativa atinente al caso para haber declarado sin lugar la demanda, por lo que no eran aplicables los precedentes jurisprudenciales que menciona la recurrente.

5. Problema jurídico

En base a los argumentos esgrimidos por la compañía recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por falta de aplicación de precedentes jurisprudenciales obligatorios.

6. Análisis del Tribunal de Casación

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

6.2. Caso quinto.- *“ Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.”. Falta de aplicación* ^a *ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.”.*¹

6.2.1. Fallos alegados como no aplicados.- **a)** Corte Constitucional No. 2174-13-EP/20, que en su parte pertinente expresa: *“ Para que un auto o sentencia se considere motivado debe contener congruencia argumentativa, lo que implica que el juez conteste motivadamente, al menos, los argumentos relevantes alegados por las partes. Así, esta Corte debe verificar que el auto o sentencia en cuestión guarde la debida relación entre los alegatos vertidos por las partes, los antecedentes de hecho extraídos de las alegaciones de las partes y las normas jurídicas aplicadas al caso concreto, sobre las que también se fundamentó su pertinencia para el caso concreto.”.* **b)** Sentencia de la Corte Constitucional dictada dentro del caso No. 478-14-EP que señala en su parte pertinente: *“ En este punto, es necesario precisar que las autoridades judiciales se encuentran obligadas a atender todas*

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

las peticiones de las partes procesales, ya sea negándolas o aceptándolas, pero deben realizar un pronunciamiento para salvaguardar el debido proceso y evitar una posible vulneración de derechos constitucionales.°. c) Sentencia de la Corte Constitucional No. 002-18-PJO-CC dictada dentro del caso No. 0260-15-JH y que en su parte pertinente expresa: *“Es necesario aclarar que la jurisprudencia constitucional es una fuente de derecho que constituye interpretación auténtica de la Constitución. Por ende, su contenido no es otro sino la concretización de principios constitucionales aplicados en un caso, cuyo resultado es aplicable para casos análogos resueltos con posterioridad. Ello quiere decir, entonces, que la jurisprudencia constitucional tiene el mismo valor jerárquico que la propia norma suprema. Tan es así, que dentro de los elementos a ser analizados en la fase de admisibilidad de una acción de protección está el que ella ©. permita (...) corregir la inobservancia de precedentes establecidos por la Corte Constitucional.©conforme a lo dispuesto en el artículo 62, numero 8 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Por ende, la jurisprudencia constitucional no debe ser desconocida el momento de motivar las decisiones de los poderes públicos; pues de ser así, estas últimas se toman en irrazonables*°.

6.3. En el fallo 039-2018-SEP-CC, referido en el escrito de complementación de la demanda del 5 de julio de 2013, se señala que *“este derecho constitucional comprende la oportunidad a todo justiciable, en el ámbito de cualquier proceso o **actuación judicial o administrativa**, de ser oído, de utilizar las propias razones lógicas deductivas o retóricas persuasivas, de controvertir, de contradecir y objetar las pruebas en contra, de solicitar la práctica y evaluación de las que se estimen favorables, así como de ejercitar los recursos que la ley otorga*°.

6.4. En resumen, en el fallo **478-14-EP/20** se destaca que las autoridades deben atender las peticiones de las partes procesales, sea para aceptarlas o negarlas, pues debe haber un pronunciamiento (párrafo 53); en el fallo **039-2018-SEP** se hace referencia a que la obligación de atender solicitudes de pruebas la tienen las autoridades que sustancian juicios o procedimientos administrativos; en el fallo **002-18-PTO-CC** se fija la vinculación de todos a los pronunciamientos de la Corte Constitucional y la sentencia **2174-13-EP/20** se establece la obligación de motivar las decisiones atendiendo las alegaciones relevantes.

6.5. En el escrito de interposición del recurso la parte recurrente señaló que *“el Tribunal 1/4 no se pronunció sobre la grave vulneración al debido proceso que implica el que el Servicio de Rentas*

Internas no se haya pronunciado de ninguna manera, ni admitiendo ni rechazando las pruebas debidamente anunciadas y que tampoco las haya analizado al momento de resolver^o (último párrafo de la página 18); sin embargo, en el escrito de aclaración del recurso del 5 de julio de 2023, la parte recurrente matiza la afirmación de que en la resolución administrativa no hubo pronunciamiento sobre las pruebas: *“que la prueba presentada por mi representada dentro del término probatorio en el Reclamo Administrativo en cuestión, no tuvo pues, una providencia que las provea, esto es, que las admita o las niegue, sino que más bien, fue en la resolución del SRI donde supuestamente se realizó el análisis respectivo^o* (penúltimo párrafo de la página 4).

6.6. Por tanto, lo que el recurrente finalmente reprocha es que no haya existido una providencia en la que la administración se haya pronunciado sobre las pruebas presentadas, independientemente de si en la resolución se efectuó o no un análisis sobre las pruebas.

6.7. En la sentencia, el Tribunal tiene como probado que el día 23 de enero de 2020 el contribuyente presentó un escrito como respuesta al término de prueba que la administración confirió; escrito en el que *“expuso los medios de prueba^o* (apartado 7.1.3) y que *“la administración ¼ para emitir su resolución, consideró en su análisis el escrito de prueba presentado^o*, señalando además los jueces que las pruebas *“no fueron relevantes para la decisión tomada, toda vez que en dicho reclamo se ha resuelto sobre la indebida compensación realizada por el contribuyente, por no observar las normas de procedimiento, más no sobre la existencia del crédito tributario para compensar la obligación, que era a lo que estaban encaminadas a demostrar dichas pruebas^o* (apartado 7.1.4).

6.8. Por la naturaleza de la causal invocada, no se pueden desconocer las conclusiones fácticas de la sentencia recurrida, esto es, que las pruebas referidas en el escrito del 23 de enero de 2020 fueron consideradas al momento de resolver. De ello, se puede inferir que el momento en que la administración analizó las pruebas fue cuando emitió la resolución (y no antes, por lo que no hubo una providencia previa en la que la administración se refiriera a las pruebas); y que se tiene como probado que las pruebas *“expuestas^o* por el contribuyente no eran relevantes para la decisión tomada.

6.9. En consecuencia, corresponde a esta Sala analizar si el hecho de que la administración se haya pronunciado recién en el momento en que expidió la resolución (y no antes) sobre las pruebas (que tenían el carácter de irrelevantes para lo que debía decidirse), se encuadra en los supuestos previstos

en los precedentes jurisprudenciales constitucionales como violatorios al derecho constitucional al debido proceso.

6.10. Conforme ha sido expuesto en el apartado 6.4. de este fallo, de las sentencias de la Corte Constitucional referidas en el recurso y su aclaración, las que se refieren a la falta de pronunciamiento sobre peticiones o pruebas son la 478-14-EP/20 y 039-2018-SEP (la última de ellas cubre tanto el ámbito judicial como el administrativo), mientras la 002-18-PTO-CC trata sobre el efecto vinculante de las sentencias constitucionales y la 2174-13-EP/20 se refiere a la atención a las alegaciones relevantes.

6.11. Se descarta que el Tribunal haya incurrido en falta de aplicación de la sentencia 2174-13-EP/20, puesto que la misma dispone que solo la omisión de pronunciamiento sobre las alegaciones relevantes constituye falta de motivación. Si se asimilan las pruebas a las alegaciones, ninguna de las dos circunstancias (coexistentes), referidas en el fallo, se han dado en este caso, pues se tiene como probado que sí hubo pronunciamiento sobre las pruebas (en la resolución) y que dichas pruebas no eran relevantes.

6.12. Los fallos 478-14-EP/20 y 039-2018-SEP (cuyas directrices alega el recurrente que son vinculantes erga omnes, por lo que dispone la sentencia 002-18-PTO-CC) tratan sobre lo siguiente: **(i)** En el fallo 478-14-EP/20 la Corte Constitucional concluyó que existió violación al debido proceso, dado que no se atendió una petición de una parte procesal para que se le ponga en conocimiento un escrito de la contraparte (en el que esta solicitaba el abandono de la querella), y que la falta de traslado del referido escrito incidió en que se declare el abandono (párrafos 44, 48 y 51); **(ii)** En el fallo 039-2018-SEP se reprochó que la judicatura haya considerado que la falta de insistencia de la parte procesal en el despacho de las pruebas que solicitó, permitan adoptar una resolución sin haber la unidad judicial procurado la obtención de aquellas pruebas. En el fallo se dejó constancia *“que las pruebas presentadas por la parte actora reúnen todos los requisitos establecidos en las normas infraconstitucionales y jurisprudenciales referente al juicio ejecutivo”*, y que están consistieron en que terceros envíen variada documentación (una unidad judicial, el expediente de un juicio; el SRI, las declaraciones de impuesto a la renta de la contraparte; el Registro Mercantil y la la Intendencia de Compañías, certificaciones sobre el estatus de la contraparte), a más de requerir inspección judicial, prueba grafológica de la letra de cambio y que la contraparte reconozca la autenticidad de un

documento contable.

6.13. Como puede apreciarse, las sentencias tratan sobre casos en que los funcionarios (judiciales) no atendieron peticiones: (i) impidiendo que una parte procesal sea informada de la petición de la contraparte, con incidencia directa en la decisión, desfavorable al que había realizado la petición no atendida; o, (ii) emitiéndose una sentencia en forma prematura, sin haberse obtenido ni practicado las pruebas pertinentes para el tipo de proceso sustanciado, que habían sido requeridas por una de las partes.

6.14. Las circunstancias referidas en líneas anteriores no se han producido en la causa que es objeto de análisis, en las que las pruebas ^aexpuestas^o (no requeridas, sino presentadas) no eran relevantes para el caso; y, pese a ello, sí fueron analizadas al momento de resolver. Por tanto, es intrascendente que en fase administrativa se deba indicar cuál prueba se admite o se rechaza, si ellas fueron analizadas al momento de decidir.

6.15. Al no encasillarse las circunstancias del presente caso a las situaciones descritas en los fallos 478-14-EP/20 y 039-2018-SEP (cuyas directrices alega el recurrente que son vinculantes erga omnes, por lo que dispone la sentencia 002-18-PTO-CC), que tratan sobre el respeto al debido proceso, particularmente el especificado en el literal h del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución, pues, partiendo de la aceptación de los hechos tenidos por ciertos por el Tribunal (ya que invoca la causal quinta), su prueba fue atendida al momento del resolver, pese a que no era relevante, garantizándose su derecho a la defensa.

7. Decisión

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

Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo

no producido en fase administrativa en el caso que es materia de análisis (en que las pruebas aportadas por la parte procesante son insuficientes para acreditar la existencia de un acto administrativo, en virtud de la acción de personal vigente.

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL





227234314-DFE

Juicio No. 09502-2010-0134

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 20 de marzo del 2024, las 16h26. **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. Fernando Antonio Cohn Zurita, (E) dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09502-2010-0134.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció la PRETENSIÓN CONCRETA: ^a Solicita que se declare en sentencia la procedencia de la demanda y por tanto se deje sin efecto la Resolución No. 109012010RREC024815 EMITIDA EL 25 DE SEPTIEMBRE DEL 2010.^o

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve: *“a” aceptar parcialmente la demanda de impugnación presentada por CARLOS ERNESTO PALACIOS BAJAÑA, declarando la validez de la Resolución No. 109012010RREC024815, emitida el 15 de septiembre del 2010, en cuanto a las glosas ratificadas y modificadas; y, por otra parte se da de baja el cobro del 20% del recargo sobre el impuesto a la renta determinado. Sin costas ni honorarios que regular¹/4^o.*

1.3 El señor Carlos Ernesto Palacios Bajaña, por sus propios derechos; interpone recurso de casación en contra de la sentencia emitida el 24 de noviembre del 2017, a las 09h52, por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 2 de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09502-2010-0134, argumentando la causal quinta del Art. 3 de la Ley de Casación.

1.4. Mediante auto del 08 de julio del 2021, a las 09h27, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en su calidad de Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, en el que declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto por el señor Carlos Ernesto Palacios Bajaña,

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

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

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

por la **causal quinta del art. 3 de la Ley de Casación**, por falta de motivación, estableciendo como vulneradas las normas contenidas en el artículo 76.7.1) de la Constitución; y, artículo 273 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 Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita, en virtud del acta de sorteo de 9 de febrero del 2024, en reemplazo del Dr. 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 09502-2010-0134, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 20 de junio del 2022, las 14h22, 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 del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, numeral 1 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 1 de la Ley de Casación.

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.

4. Fundamentación del recurso.- El recurrente señala que la sentencia de instancia no contiene los requisitos exigidos por la Ley, como lo disponen el artículo 76, numeral 7, literal l de la Constitución de la República del Ecuador; y, el artículo 273 del Código Tributario, que establecen que uno de los requisitos que debe contener la sentencia, es la motivación, esto es, cuando el servidor que emite el acto administrativo, resolución o fallo, enuncia las normas o principios jurídicos en los que se funda y explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Sostiene que la afirmación de los jueces *“en el presente caso no existen suficientes elementos que lleven a concluir que las pretensiones del actor son válidas”*, no se encuentra razonada en la sentencia. Que consta en los antecedentes de la sentencia que *“A fojas 97 a 99 consta el informe de la Ing. Com. Milca Gruezo que concluye que el contribuyente ya consignó en su respectiva declaración de impuesto a la renta del año 2006 el valor de \$94.500,00 como gasto no deducible y pago del respectivo impuesto a la renta por lo que la Administración no debió glosar dos veces por el mismo valor debido a una mala interpretación del escrito presentado por el contribuyente en sede administrativa allanándose a las glosas por “sueldos y salarios”, agua, energía y telecomunicaciones” y “depreciación de activos fijos, intereses y comisiones”. La glosa por gastos no deducibles solo debe ser por el valor de \$ 8.202,34”*. Que la interpretación que hacen los Jueces, no está siquiera motivada en lo más mínimo. Sostiene que los jueces no han dado razones de ningún tipo para edificar su tesis. Que la parte motiva de la sentencia, en torno a la interpretación realizada por los jueces, se reduce exclusivamente a un enunciado asertivo que no contiene ninguna argumentación. Que esta ausencia de motivación jurídica en la sentencia constituye la falta de un requisito previsto en la Ley y en la Constitución, prevista como causal de casación en el numeral 5 del artículo 3 de la Ley de Casación. Según consta al final del considerando 6.1 de la sentencia, el Tribunal únicamente consideró aplicable el artículo 258 del Código Tributario lo que le llevó a la conclusión de que no se aportaron elementos suficientes de descargo. Por todo lo expuesto solicita se case la sentencia recurrida.

4.1. La Econ. Gabriela Orellana Rosero Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas; en la contestación al recurso de casación presentado por el señor Carlos Ernesto Palacios Bajaña, señala que los Jueces actuaron conforme a los artículos 76, numeral 7, literal l y 273 del Código Tributario, toda vez que del fallo se evidencia que todas las normas jerárquicas coinciden en la necesidad de mantener las decisiones, de forma tal, que las partes en litigio puedan perfectamente conocer los elementos de convicción para los cuales se dictó una sentencia a favor o en contra de una pretensión; lo cual va de la mano con el derecho de la legítima defensa. De lo argumentado se colige que de ninguna forma la Sala de instancia durante la sentencia ha violentado los artículos enunciados, ya que lo que se ha constatado es que los hechos que obran de autos sean concordantes con la normativa vigente para de esta forma realizar una correcta aplicación de la Ley que repercuta en la debida motivación de su

sentencia. Por lo expuesto solicita se deseche el recurso interpuesto y ratifique en su totalidad la sentencia impugnada.

5. Problema jurídico planteado.- CAUSAL QUINTA: vicio de falta de motivación, infringiendo el artículo 76, numeral 7, literal l de la Constitución de la República del Ecuador y el artículo 273 del Código Tributario.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1 El recurso de casación interpuesto se fundamenta en la causal 5 del art. 3 de la Ley de Casación que establece: ^aArt. 3.- CAUSALES.- *El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales: (1/4) 5ta. Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles.*^o.

La causal quinta, se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que se configuraría de dos 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; y, por que se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles.

6.2 Las normas violentadas a criterio del recurrente, son:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

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

CÓDIGO TRIBUTARIO.

^aArt. 273.- *Sentencia.- 1/4 La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos*

atribuyan a los hechos°.

6.3 El señor Carlos Ernesto Palacios Bajaña, argumenta su recurso de casación en la causal quinta ya que considera que en la sentencia, el Tribunal *A quo* incurre en el vicio de falta de motivación de la sentencia, violentando los arts. 76, numeral 7, literal I); 273 del Código Tributario.

6.4 El recurrente señala que en la sentencia de instancia consta: *“la glosa del casillero 450 consta a fojas 100 a 105 el informe de la Econ. Patricia Parra que concluye que “ ¼ el contribuyente no cuenta con toda la documentación que permita verificar la deducibilidad de los gastos glosados. También se presenta documentación que no cumple con los requisitos establecidos por la norma tributaria.”.* También señala que los juzgadores acogen el informe pericial y señalan en el apartado 6.1 *“ ¼ respecto al casillero 432 y 450 la perito Econ. Patricia Parra señala que de la revisión efectuada los comprobantes de venta por concepto no reúnen los requisitos legales para considerarse gastos deducibles y otros no corresponden a gastos personales que no son inherentes al giro normal del negocio; además que de la conciliación realizada a fojas 104 vuelta, se desprende que no existe duplicación en el rubro de gastos no deducibles, detallándose cada una de las cuentas de los gastos no deducibles que ascienden a \$176.578,07 que incluyen el valor de \$98.039,69, declarado por el actor en su declaración de impuesto a la renta del 2006; esto es \$94.500,00 y \$3.539,69 en el casillero 463.”*, y, es en base a la valoración de esta prueba que declaran sin lugar la demanda, pero sin explicar las razones por las cuales se consideró pertinente acoger este informe y desconocer el presentado por la Ingeniera Grueso, que en esta parte es contradictorio con el informe de la Econ. Parra.

6.5 Revisado el fallo recurrido se evidencia el siguiente análisis de los juzgadores *A quo*: *“ ¼ siguiente análisis, considerando los antecedentes, los fundamentos y alegatos de la demanda así como de la contestación, las pruebas actuadas y las disposiciones legales aplicables a la controversia. SEXTO: En la demanda el actor alega que la Administración Tributaria se equivoca en la Resolución No. 109012010RREC024815 emitida el 25 de septiembre del 2010 por mantener las glosas por: compras netas locales de bienes no producidos por el contribuyente (casillero 402); mantenimiento y reparaciones (casillero 422); suministros y materiales (casillero 432); y, compras locales (casillero 450) levantadas entre otras en el Acta de Determinación Tributaria No. 092010010014, por cuanto duplica el valor de los gastos deducibles y no acepta la documentación soporte aportada. 6.1.- Los informes periciales coinciden en que la actora no ha presentado sustentos que soporten las glosas de los casilleros 40, 422 y 430. Y respecto al casillero 432 y 450 la perito, Eco Patricia Parra señala que de la revisión efectuada los comprobantes de venta por este*

concepto no reúnen los requisitos legales para considerarse gastos deducibles y otros no corresponden a gastos personales que no son inherentes al giro normal del negocio; además que de la conciliación realizada a fojas 104 vuelta, se desprende que no existe duplicación en el rubro de gastos no deducibles, detallándose cada una de las cuentas de los gastos no deducibles que ascienden a \$ 176,578.07 que incluyen el valor de \$ 98,039.69 declarado por el actor en su declaración de impuesto a la renta del 2006; esto es \$ 94,500,00 y \$ 3,539.69 en el casillero 463. Por tanto es pertinente señalar que de conformidad a lo señalado en el Art. 82 del Código Tributario, en concordancia con el Art. 258 del Código Tributario "Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada", cuestión que ha sido ratificada por el máximo Tribunal de Justicia del País, 6.2) En cuanto al 20% de recargo al Impuesto a la Renta, es necesario referirse a la Resolución del Pleno de la Corte Nacional, que acepta el triple fallo reiterativo jurisprudencial de esta Sala, el cual se publica en el Registro Oficial N° 471 de 16 de junio de 2011, cuyo artículo primero es pertinente transcribir: "PRIMERO: Siendo que se discute en el presente caso, una determinación del impuesto a la renta por el ejercicio 2006, el referido recargo del 20% no le aplica. El Tribunal de instancia señala que estima pertinente señalar: 6.1 (1/4) "que de conformidad a lo señalado en el Art. 82 del Código Tributario, en concordancia con el Art. 258 del Código Tributario "Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada", cuestión que ha sido ratificada por el Máximo Tribunal de Justicia del País, a través de profusos fallos jurisprudenciales emitidos al respecto, tales como los que se encuentran en los siguientes Registros Oficiales: 1/4".

6.6 Del fallo recurrido claramente podemos constatar que el Tribunal A quo hace un análisis detallando lo señalado por la parte recurrente (actora en instancia) y contrastando aquello con lo establecido en los dos informes periciales que, son coincidentes en el punto analizado, esto es, que el actor no demostró sus aseveraciones como era su obligación de conformidad con el art. 82 y 258 del Código Tributario. Es claro que, sin demostración, no puede pretenderse que se resuelva de manera favorable, pues no ha sido comprobado lo afirmado por la parte accionante. Esta Sala verifica que la motivación del fallo recurrido es suficiente, hay subsunción de los hechos (afirmaciones, y valoración de prueba) al derecho (normas sobre la carga de la prueba y se comprende perfectamente el motivo por el cual se llegó a esa decisión en instancia. También se evidencia porqué los juzgadores dejan sin efecto el 20% del recargo, sustentados en jurisprudencia de la Corte Nacional de Justicia, precedente que aplican a los hechos analizados.

Esta Sala deja sentado que, el recurrente parecería que no comprende que al solicitar falta de motivación, este vicio debe proponerse cuando en efecto exista falta de motivación, y no, cuando no

se encuentre de acuerdo con el análisis realizado, pues este yerro no sirve para corregir el contenido del fallo.

7. RESOLUCIÓN

7.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ^a ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA°, resuelve **NO CASAR** la sentencia emitida el 24 de noviembre del 2017, a las 09h52, por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 2 de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09502-2010-0134.

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

7.3 Sin costas.

7.4 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL



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



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

MG/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.