

REGISTRO OFICIAL[®]

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO:**

**SENTENCIAS, RESOLUCIONES,
JUICIOS Y AUTOS**

R 90, R 93, R 94

FUNCIÓN JUDICIAL

224899364-DFE

Juicio No. 09501-2021-00101

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, jueves 22 de febrero del 2024, las 16h26. **VISTOS:** La abogada Bella Dennise Rendón Vergara, procuradora judicial del señor Marco Xavier Miño Morcillo, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 17 de septiembre de 2021, las 10h55, notificada el 21 de septiembre de 2021, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00101.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *“5.3) Considerando que el acto administrativo impugnado lo constituye la Resolución No. SENAE-JREG-2020-0046-RE, de fecha 30 de noviembre de 2020, que resolvió sancionar a MIÑO MORCILLO MARCO XAVIER; emitida por el Jefe de Procesos Aduaneros de Regímenes Especiales GYEM, del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, por lo que se acordó, conjuntamente con las partes procesales, para guiar el debate en la presente causa, el objeto de la controversia siguiente: **Establecer si incurrió la Administración Aduanera en Caducidad de la facultad sancionadora por resolver de forma extemporánea el proceso de contravención.**”*

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, en el fallo antes referido resolvió: *“DECLARAR SIN LUGAR la demanda presentada por el señor MARCO XAVIER MIÑO MORCILLO, por sus propios y personales derechos, en contra de Ing. Rodolfo Antonio Arce Ramírez, Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; y Mgs. Tayron Luis Cifuentes Casquete, Jefe de Procesos Aduaneros Regímenes Especiales GYEM, del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en consecuencia, se ratifica la validez de la resolución Nro. SENAE-JREG-2020-0046-RE. En virtud que la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad, la administración aplicará el valor total de la caución como abono a la*

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

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

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

obligación, conforme lo establece el Art. 324 del Código Orgánico General de Procesos, (fs. 55) dejando (secretaria) copia certificada en el expediente.º.

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 11 de octubre de 2021, 15h00, la procuradora judicial del actor interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación del artículo 76 numeral 5 de la Constitución de la República del Ecuador y del artículo 208 del Código Orgánico Administrativo.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 20 de octubre de 2021, las 15h06, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP, y al haberse consignado la caución ordenada, en auto de 10 de noviembre de 2021, 14h25, se dispuso remitir el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Admisión: En auto de admisibilidad de 20 de junio de 2023, 10h10, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, resolvió admitir a trámite el recurso interpuesto, señalando como normas infringidas el artículo 76 numeral 5 de la Constitución y 208 del Código Orgánico Administrativo, con amparo en el caso quinto del artículo 268 del COGEP.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el sorteo de 3 de octubre del 2023, las 11h50, 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

3.1. 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. Para fundamentar el recurso respecto del caso quinto del artículo 268 del COGEP en lo que se refiere a la falta de aplicación del artículo 76 numeral 5 de la Constitución de la República, el recurrente se refiere a la pertinencia de la fundamentación del recurso de casación sobre la causal quinta del artículo 268 del COGEP por la falta de aplicación de una norma sustantiva constitucional,

citando al Dr. José Carlos García Falconí, quien en su obra ^a Análisis Jurídico Teórico-Práctico sobre el Recurso de Casación regulado en el COGEP reformado y su relación con la Casación Penal (Nueva Visión del Recurso de Casación: Civil y Penal, Tomo 1, página 240 y 241, cita a su vez al tratadista Pedro Troncoso, quien "señala que las leyes que pueden ser objeto de casación son las siguientes:...1. La Constitución de la República, toda vez que es la ley de leyes^{1/4} °.

4.2. En la página 242 de esa misma obra, se cita al maestro Santiago Andrade Ubidia, quien al respecto manifiesta ^a La Primera Sala de lo Civil y Mercantil, ha dicho reiteradamente que, cuando se acusa violación a las disposiciones constitucionales, así como de tratados y convenios internacionales suscritos y ratificados por el Ecuador, este cargo ha de ser analizado (^{1/4}) porque la Constitución es la norma suprema del Estado (^{1/4}) son normas de carácter superior que prevalecen sobre el resto de las otras leyes y otras normas de menor jerarquía (...) ^{1/4} La Sala antes mencionada, así se ha pronunciado en varias resoluciones como la No.147 de 12 de julio del 2002, el número 249-2001 del 2011, dictada en el juicio Nro. 044-2001 (Reyes vs Lombeida), publicado en el Registro Oficial No.415 de 19 de septiembre de 2001; la Resolución dictada en el juicio Nro.173-2001 (SLLOF vs Director Nacional de Patrocinio de Estado) Publicada en el Registro Oficial No. 575 de/14 de mayo de 2002.°. Señala que con lo referido demuestra la pertinencia de la fundamentación del recurso de casación sobre la causal quinta del artículo 268 del COGEP, por la falta de aplicación de una norma sustantiva consagrada en la Constitución de la República.

4.3. Continúa señalando que en el presente caso se estableció que el objeto de la controversia es el siguiente: ^a Establecer si incurrió la Administración Aduanera en Caducidad de la facultad sancionadora por resolver de forma extemporánea el proceso de contravención.°. Esta controversia fue planteada debido a que, como se alegó oportunamente por parte del actor, había operado la caducidad de la facultad resolutoria de la administración aduanera dentro del procedimiento sancionatorio No. DPMG-JR EG-2020-0039-PS, conforme lo establece la normativa aduanera y administrativa, ya que el Distrito aduanero de Guayaquil, contaba con diez (10) días hábiles para resolver luego de notificado el inicio del procedimiento sancionatorio, habiendo transcurrido en exceso el término.

4.4. Que, se demostró dentro del proceso y no fue controvertido, que en el caso de la Providencia No. SENAE-JR EG-2020-0 190-PV, que inició el procedimiento sancionatorio, ésta fue notificada mediante correo electrónico con fecha 18 de noviembre de 2020, lo que también ha sido reconocido

por la administración aduanera en la resolución sancionatoria motivo de la demanda. Así mismo, la resolución sancionatoria Nro. SENAE-JREG-2020- 046-RE, fue emitida el 30 de noviembre de 2020, pero notificada vía correo electrónico el 9 de diciembre de 2020, lo que fue demostrado dentro del proceso, lo que no fue controvertido tampoco por la administración aduanera.

4.5. Que, es claro que la Resolución No. SENAE-JREG-2020-0046-RE, impugnada en la demanda que inició el presente juicio, fue notificada habiendo transcurrido más de los diez días hábiles que establece la norma para resolver motivadamente estos procedimientos sancionatorios, habiéndose vencido dicho plazo el 2 de diciembre de 2020, en aplicación de lo dispuesto en el Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera: Art 241.- ^aProcedimiento para sancionar contravenciones.- Producido un hecho del cual se presume la comisión de una contravención, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, a través de los medios legalmente autorizados para el efecto, incluso a través del sistema informático, notificará al operador de comercio exterior presunto responsable de la infracción con los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustentan; quien a partir del día siguiente de la notificación contará con el término de cinco días hábiles para presentar sus alegaciones y pruebas de las que se considere asistido para desvirtuar los presuntos hechos que constituyan la contravención No procede la prórroga de término en ningún caso. Si el Operador de Comercio Exterior compareciere dentro de los cinco días a presentar su descargo, la autoridad administrativa, sin más trámite, analizará las pruebas presentadas y resolverá motivadamente sobre la procedencia o no de la sanción, en un tiempo que no podrá ser superior a diez días, debiendo notificar al usuario la imposición de la sanción o el archivo del proceso según corresponda.^o.

4.6. Que, habiéndose trabado la litis sobre si la administración aduanera incurrió en caducidad de la facultad sancionadora por resolver de forma extemporánea el proceso de contravención y habiéndose demostrado que existía una duda manifiesta en el referido artículo, generada porque en la norma no se determina de manera clara desde cuándo se tiene que realizar la contabilización del término para resolver; de la lectura de la sentencia es evidente que el Tribunal al emitir su sentencia no cumple con su deber de aplicar el artículo 76 numeral 5 de la norma constitucional; es decir, el deber de aplicar el sentido más favorable al supuesto infractor; sino que acoge la argumentación de la administración aduanera, citando al efecto textualmente el considerando 7.9. de la sentencia.

4.7. Que, debido a la dudosa redacción de la norma adjetiva aduanera, la obligación de los jueces

establecida en la Constitución de la República era la de aplicar el artículo 76 numeral 5: "En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora "; lo que no ocurrió en este caso. Que, si el Tribunal A quo hubiera aplicado el artículo 76 numeral 5 de la Constitución de la República, ante la duda existente respecto a cómo debía realizarse la contabilización del término para resolver ya que no está claramente determinado desde cuándo deben de contarse los diez días establecidos para tal efecto, hubieran concluido que había operado la caducidad por haber notificado la resolución sancionatoria fuera del término que la ley le otorgaba; y, que procedía el archivo del procedimiento, declarando con lugar la demanda interpuesta; lo que no ha ocurrido en la sentencia materia del presente recurso por falta de aplicación de norma sustantiva.

4.8. Para fundamentar su acusación de falta de aplicación del artículo 208 del Código Orgánico Administrativo señala que la referida norma ordena de manera expresa que en los casos en que haya operado la caducidad lo que procede es que se ordene el archivo del acto administrativo sancionatorio. Que, en la sentencia contra la que se está interponiendo el presente recurso, rechaza en su totalidad la demanda interpuesta, sin aplicar en ningún momento lo ordenado en el artículo 208 del Código Orgánico Administrativo, de la siguiente manera: ^a7.10) Se demuestra que la fecha de notificación de la Resolución Administrativa Sancionatoria No. SENAE-JREG-2020-0046 fue realizada el 09 de diciembre del 2020, (fecha de emisión el 30 de noviembre del 2020), en consecuencia, se encuentra dentro del tiempo de los 10 días que la Administración Aduanera tenía para resolver motivadamente la procedencia o no de la sanción, conforme lo establece el art. 241 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones (COPCI)..."

4.9. Que, lo que debió suceder es que se declare con lugar la demanda interpuesta por haber operado la caducidad en base al artículo 208 del Código Orgánico Tributario y se ordene el archivo del acto administrativo sancionatorio; por tanto, la inaplicación de la norma sustantiva ibídem ha prevalecido de manera directa y decisiva en la parte dispositiva y resolutoria de la equivocada sentencia contra la que se presenta recurso de casación.

4.10. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 31 de julio de 2023, 16h22, comparece la abogada Paula Ordóñez Espinoza, procuradora judicial del Servicio Nacional del Aduana del Ecuador, para dar contestación al recurso interpuesto y señala que la Administración Aduanera si consideró el estado de excepción decretado por el Gobierno

Nacional por motivo de la pandemia ocasionada por el COVID-19, expidiendo para el efecto, dentro del ámbito de sus competencias, las resoluciones No. SENAE-SENAE-2020-0017, SENAE-SENAE-2020-0020-RE y SENAE-SENAE-2020-0022-RE, mismas que suspendieron los plazos y términos para los procedimientos administrativos conocidos por SENAE, entre los que se incluyeron el Procedimiento Sumario No. DPMG-JREG-2020-0039-PS, iniciado contra el importador Miño Morcillo Marco Xavier.

4.11. Que, de esta manera, se observa que de conformidad al artículo 9 de la Resolución No. SENAE-DGN-2015-0910-RE, de fecha 29 de octubre de 2015, determina que el plazo para permanecer en el territorio aduanero en lo correspondiente al Régimen de Depósito Aduanero es un año; por lo que dicho plazo al haber sido realizado el levante de las mercancías correspondientes a 240 dispensadores metálicos fenecía el 04 de julio del 2020; sin embargo, en razón de la pandemia y del estado de excepción y en virtud de las Resoluciones citadas en el párrafo anterior, dicho plazo fue extendido hasta el 04 de octubre del mismo año.

4.12. Que, de la revisión del Expediente Administrativo No. DPMG-JREG-2020-0039-PS, se puede observar que el término de prueba feneció el 25 de noviembre del 2020, por lo que los 10 días señalados en la norma para resolver caducaban el 9 de diciembre del 2020, debiendo considerar para el efecto que los 10 días para resolver deben contarse desde que fenece el término probatorio y no desde el de inicio, tal como pretende hacer creer la parte actora.

4.13. Que, en lo referente a la sanción impuesta por la administración, el actor invoca el artículo 30 del Código Civil, que se refiere a la fuerza mayor o caso fortuito, norma que no es aplicable dado que la razón por la que ha sido sancionado es por la contravención tipificada en el literal e) del artículo 191 del Código Orgánico de la Producción. Que, la parte actora alega que la declaratoria de pandemia y la declaratoria de estado de excepción conlleva un estado de caso fortuito, sin embargo, debe ser considerado para el cómputo del plazo se ha tomado en consideración el artículo 2 de la Resolución No. SENAE-SENAE-2020-0017, así como tampoco el artículo 1 de la Resolución No. SENAE-SENAE-2020-0020-RE de 31 de marzo de 2020.

4.14. Que, con lo expuesto se justifica que la Administración Aduanera sí consideró el estado de

excepción decretado por el Gobierno Nacional por motivo de la pandemia ocasionada por el COVID-19, expidiendo para el efecto, dentro del ámbito de sus competencias, las resoluciones No. SENAE-SENAE-2020-0017, SENAE-SENAE-2020-0020-RE y SENAE-SENAE-2020-0022-RE, mismas que suspendieron los plazos y términos para los procedimientos administrativos conocidos por SENAE, entre los que se incluyeron el Procedimiento Sumario No. DPMG-JREG-2020-0039-PS, iniciado contra el importador Miño Morcillo Marco Xavier.

4.15. Que, se observa que de conformidad al artículo 9 de la Resolución No. SENAE-DGN-2015-0910-RE, de fecha 29 de octubre de 2015, determina que el plazo para permanecer en el territorio aduanero en lo correspondiente al Régimen de Depósito Aduanero es un año; por lo que dicho plazo al haber sido realizado el levante de las mercancías correspondientes a 240 dispensadores metálicos fenecía el 4 de julio del 2020; sin embargo, en razón de la pandemia y del estado de excepción y en virtud de las Resoluciones citadas anteriormente, dicho plazo fue extendido hasta el 4 de octubre del mismo año.

5. Problema jurídico

5.1. En base a los argumentos esgrimidos por el recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por falta de aplicación del artículo 76 numeral 5 de la Constitución o del artículo 208 del Código Orgánico Administrativo.

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.- ^a Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales

obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.^o. **Falta de aplicación** ^a ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.^o.¹

6.2.1. Las normas señaladas como infringidas son: a) **Artículo 76 numeral 5 de la Constitución de la República del Ecuador** .- *“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) 5. En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aún cuando su promulgación sea posterior a la infracción. En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora”*. b) **Artículo 208 del Código Orgánico Administrativo**.- *“La falta de resolución en procedimientos de oficio. En el caso de procedimientos de oficio de los que pueda derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los interesados que hayan comparecido deben entender estimadas sus pretensiones, por silencio administrativo. En los procedimientos en que la administración pública ejercite potestades sancionadoras o, en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, se produce la caducidad. En estos casos, la resolución que declare la caducidad ordenará el archivo de las actuaciones”*.

6.3. Se tiene como hecho cierto en la sentencia que la providencia por la que se dio inicio al procedimiento sancionatorio fue notificada el [miércoles] 18 de noviembre de 2020 y que la notificación de la resolución sancionatoria se dio el [miércoles] 9 de diciembre de 2020 (apartados 7.9 y 7.10 de la sentencia)..

6.4. En lo que tiene relación con la fundamentación normativa, el Tribunal ha considerado que, por el art. 241 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, el término de 5 días hábiles para que el presunto infractor presente sus descargos, venció el [miércoles] 25 de noviembre de 2020 y que el término de 10 días para que la administración resuelva se deben contar tomando como referente la fecha de vencimiento del término para contestar (a partir del día siguiente), esto es, hasta el [miércoles] 9 de diciembre

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

de 2020, por lo que la resolución fue notificada a tiempo (el mismo día que vencía el término).

6.5. La parte recurrente estima que el art. 241 del Reglamento antes mencionado (en su texto vigente a esa fecha) era ambiguo en cuanto al referente desde el cual se cuenta el término de 10 días para que la administración aduanera resuelva, esto es, si desde el día siguiente a la fecha de la notificación del inicio del procedimiento sancionatorio o desde el día siguiente al vencimiento del término otorgado al presunto infractor para que presente los descargos, por lo que, en aplicación del art. 76.5 de la Constitución, debía ser aplicada la interpretación más favorable al infractor.

6.6. De la lectura del texto del art. 241 del Reglamento tantas veces citado, se aprecia que no existe una ambigüedad o duda que permita la activación del art. 76.5 de la Constitución, ya que la norma prevé dos etapas claramente definidas: la de presentación de descargos, en función de la notificación del inicio del procedimiento sancionatorio; y la de emisión de la resolución, en función de la conclusión de fase de descargos.

6.7. El referido artículo señalaba a la época (consta subrayado texto alusivo al término para presentar descargos): *"Art. 241.- Procedimiento para sancionar contravenciones.- Producido un hecho del cual se presume la comisión de una contravención, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, a través de los medios legalmente autorizados para el efecto, incluso a través del sistema informático, notificará al operador de comercio exterior presunto responsable de la infracción con los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustentan; quien a partir del día siguiente de la notificación contará con el término de cinco días hábiles para presentar sus alegaciones y pruebas de las que se considere asistido para desvirtuar los presuntos hechos que constituyan la contravención. No procede la prórroga de término en ningún caso.- Si el Operador de Comercio Exterior compareciere dentro de los cinco días a presentar su descargo, la autoridad administrativa, sin más trámite, analizará las pruebas presentadas y resolverá motivadamente sobre la procedencia o no de la sanción, en un tiempo que no podrá ser superior a diez días, debiendo notificar al usuario la imposición de la sanción o el archivo del proceso según corresponda.- Si el Operador de Comercio Exterior no se pronunciare en el término señalado, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador a través de los medios legalmente autorizados para tal efecto, incluido su sistema informático, notificará al Operador de Comercio Exterior con el acto administrativo de imposición de la sanción correspondiente.- El Operador de Comercio Exterior que fuere notificado con un proceso sancionatorio por contravención, podrá allanarse a éste expresamente por escrito. Ante lo cual, el*

Servicio Nacional de Aduana del Ecuador procederá de manera inmediata a emitir el acto administrativo sancionatorio, debiendo éste ser notificado al usuario°.

6.8. La primera parte del artículo (subrayada en la transcripción precedente) se refiere a la fase de presentación de descargos, dentro del término de 5 días. El texto restante trata de las distintas eventualidades que pueden presentarse: **(i)** el operador presenta los descargos; **(ii)** no presenta descargos; **(iii)** se allana a la sanción.

6.9. El artículo menciona que: **(i)** si hay presentación de descargos del presunto infractor dentro del término de 5 días, el SENA E debe resolver sobre la procedencia o no de la sanción dentro del término de 10 días; **(ii)** si no se presentan descargos, se notificará con el acto administrativo de imposición de la sanción; **(iii)** si se allana el presunto infractor, se emitirá de inmediato el acto sancionatorio.

6.10. Por la secuencia del precepto, al constar para el caso de respuesta expresa con descargos, tanto el término para notificar la resolución (10 días) como el eferente desde el que se lo cuenta (a partir del día siguiente al vencimiento del término para el efecto), la conclusión lógica es que cuando a continuación se expresa el efecto de la falta de contestación, esté sujeto al mismo término y referente para su contabilización, sin que exista interpretación alguna que permita tomar como referente de arranque para la contabilización del término (el día siguiente a) la notificación del inicio del procedimiento sancionatorio.

6.11. Por tanto, se reitera que resulta inaplicable el art. 76.5 de la Constitución. Asimismo, resulta inaplicable el art. 208 del COA, no solo porque su supletoriedad para materia tributaria no es procedente dada la existencia de preceptos claros de orden tributario sobre la caducidad (art. 103 del COPCI), sino también porque la aplicación de dicha norma está supeditada a la falta de pronunciamiento de la administración dentro del tiempo concedido para el efecto, particular que no se ha dado en este caso, puesto que se ha considerado que la notificación de la resolución sancionatoria fue oportuna.

7. Decisión

o y del referente de inicio de su contabilización, en caso de falta de presentación de descargos, que active el art. 76.5 de l

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.**

En virtud de que la parte recurrente ha rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP, el Tribunal *a quo* debe proceder conforme lo dispone el art. 275 *ibidem*.

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.

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL



FUNCIÓN JUDICIAL

224791071-DFE

Juicio No. 01501-2020-00098 Resolución nro. 93-2024

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 21 de febrero del 2024, las 17h03. **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 Cohn Zurita (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 01501-2020-00098.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Cuenca, provincia del Azuay, en la audiencia preliminar, se estableció el siguiente objeto de la controversia: “**1.- Determinar si la liquidación de pago por diferencias en la declaración de la contribución solidaria sobre las utilidades, adolece o no de motivación, por los argumentos expuestos por las partes procesales.- 2.- Establecer si caducó o no el ejercicio de la facultad determinadora de la administración respecto a la contribución solidaria sobre las utilidades, por lo expuesto en la demanda y en la contestación a la demanda.- 3.- Determinar si se ha producido el pago indebido de la contribución solidaria sobre las utilidades de los meses de junio a agosto de 2016, porque la accionante alega que la autoridad tributaria no tenía competencia para emitir la liquidación de pago porque caducó el ejercicio de su facultad determinadora, lo que generó un acto administrativo inválido y porque se habría realizado un pago indebido**”.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió, aceptar parcialmente la demanda deducida por la compañía PLÁSTICOS RIVAL CIA. LTDA., en contra del señor Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, y al hacerlo declara la invalidez legal de la Resolución No. 101012020RREC042474 emitida el 16 de septiembre de 2020; y, la validez legal de la negativa del reclamo de pago indebido contenida en la resolución No. 101012020RDEV049810 emitida el 06 de noviembre de 2020.

1.3 La compañía PLÁSTICOS RIVAL CIA. LTDA., y el Servicio de Rentas Internas, interponen recursos de casación contra la sentencia de 1 de diciembre del 2021, las 08h55, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2020-00098, argumentando los casos 2, 4, 5 del art. 268 del “COGEP”.

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

La compañía PLÁSTICOS RIVAL CIA. LTDA., presentó demanda en contra de las Resoluciones Nos. 101012020RREC042474 y 101012020RDEV049810, mediante las cuales la Administración Tributaria negó la impugnación en contra de la Liquidación de Pago No. 01202006500234926 por Diferencias en la Declaración de la Contribución Solidaria sobre las Utilidades; y, el reclamo de pago indebido de los valores que por el indicado acto administrativo pago la compañía.

1.4. Mediante auto de 29 de junio del 2023, las 08h46, dictado por la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjueza Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por la compañía **PLASTICOS RIVAL CIA. LTDA.**, por los casos: **segundo** en virtud de que la sentencia incumple el requisito de motivación; **quinto** por falta de aplicación de los arts. 19, 68, 87, 90 y 306.1 del Código Tributario y errónea interpretación del art.122 del Código Tributario.

En lo que respecta al recurso de casación interpuesto por el **Servicio de Rentas Internas**, admitió parcialmente el recurso, admite respecto al **caso cuarto** por falta de aplicación del precepto de valoración probatoria denominado valoración de la prueba en su conjunto contenido en el art.164 del COGEP, que ha conducido a la no aplicación del art. 6 de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de Zonas afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016 y del art. 20 de su Reglamento.

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 de 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 01501-

2020-00098, 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

3.1. 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 20 de febrero de 2023 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Recurso de casación del Servicio de Rentas Internas.- El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en la especie, el fallo de instancia incurre en el **caso 4 del art. 268 del COGEP**, que la infracción señalada recae sobre la Declaración de la Contribución Especial Solidaria sobre las Utilidades fue efectuada por la actora el 14 de septiembre de 2016 mediante formulario CEP No. 991320127731, que se expone en el considerando 8 de la sentencia recurrida; así como la Declaración del Impuesto a la Renta del año 2015 presentada el 14 de abril de 2016 prueba valorada en la sentencia en el párrafo final del numeral 9.2.2 de la sentencia recurrida. Que se violenta el art.164 del COGEP. Que se detalla el considerando 9.2.2, de la sentencia. Que el Tribunal *A quo*, en su apreciación valorativa da por sentado que la documentación sobre la cual, la parte actora declaró de forma total, completa y absoluta es la que consta en la Declaración del impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, presentada el 14 de abril de 2016, aquí es donde surge la disyuntiva debido a que ésta declaración fue determinada por la Administración Tributaria, conforme al Acta de Determinación No DZ6ASOADDC19-00000001-M (a fojas 185 a 200 y 247), este medio de prueba, el Tribunal lo dejó de aplicar, en el sentido de que solo consideró que había una declaración sustitutiva realizada por el contribuyente y omitió que se había originado un proceso de control de la Administración Tributaria sobre el Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, en el cual fue solicitado al actor la justificación de diferencias, de lo cual, el contribuyente dentro del plazo de veinte días, señalado en el art. 246 del. Reglamento de aplicación de LRTI, no informó sobre la declaración sustitutiva de fecha 28 de diciembre de 2018, por lo que la utilidad gravable de la declaración sustitutiva coincide con la determinada, cabe indicar que estos medios probatorios (Declaración Sustitutiva y Acta de Determinación) no fueron apreciados en conjunto con la Declaración de la

Contribución Solidaria sobre utilidades que en un inicio, el actor había declarado pero, que a efectos de las diferencias detectadas por parte de la Administración Tributaria, fue establecido que la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015 incrementó, es por eso que, la Administración Tributaria conforme lo establece el art. 68 del Código Tributario, ejerció la facultad determinadora en la declaración de la Contribución Solidaria sobre las utilidades, cuya base imponible no fue calculada conforme a la utilidad gravable que fue determinada, por lo tanto, en el presente caso se dejó de aplicar lo establecido en el segundo inciso del artículo 273 del Reglamento a la LRTI. Que el Tribunal de instancia, luego de referirse a las excepciones y pretensiones de la parte actora y demandada, expuestas tanto en el libelo de la demanda y contestación, se refiere a que la compañía PLASTICOS RIVAL CIA LTDA., observó lo que manda el numeral 3 del art. 2 de la LOSCC esto es haber declarado la Contribución Especial Solidaria sobre las Utilidades, el 14 de septiembre de 2016 mediante formulario CEP No. 991320127731 y el pago lo hizo mediante formularios 106, el 20 de junio, 14 de julio y 15 de agosto de 2016 sin embargo, de este texto queda claro en primer lugar, que a pesar de que la declaración a la CES sobre Utilidades haya sido declarada esto no justifica que haya sido completa pues, el proceso de determinación realizado por la Administración Tributaria fue verificar el cumplimiento de las obligaciones de dicho impuesto. Que el Tribunal de manera absurda y parcial, dice que si la potestad determinadora de la Administración Tributaria se hubiese ejercido cuando se presentó la declaración sustitutiva del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015 efectuada por el contribuyente el 28 de diciembre de 2018, estaba dentro del término de caducidad de tres años, lo cual demuestra que la valoración que realiza el Tribunal, a la Declaración sustitutiva al Impuesto a la Renta está fuera de contexto, constituyéndose en una valoración arbitraria, pues impone su criterio respecto a la caducidad de la facultad determinadora, en virtud a la declaración sustitutiva del impuesto a la Renta, lo cual no se encuentra en discusión; es decir no era objeto controvertido el hecho de haber realizado una declaración sustitutiva al Impuesto a la Renta sino, que debía ser considerado su resultado; lo cual no fue demostrado que el actor si consideró los valores de dicha declaración sustitutiva pues la utilidad gravable del ejercicio 2015 es de 5 776.860,17. Que se debe advertir a los señores Jueces de la Corte Nacional, que al revisar la Declaración de la CES sobre utilidades está realizada en parte es decir, que si bien es cierto bajo este contexto queda en evidencia que, el Tribunal juzgador de manera absurda confunde el efecto que tiene la declaración sustitutiva del Impuesto a la Renta 2015 pues, por un lado es contundente al aseverar que a partir del 28 de diciembre de 2018 es cuando la Administración Tributaria debía proceder a determinar la CES sobre utilidades, lo que conlleva a que la apreciación del Tribunal de instancia sea arbitraria, pues por su sola voluntad pretende atribuirle un valor probatorio que no contiene es decir, que la declaración CES sobre utilidades del ejercicio fiscal 2016 está vinculada para la contabilización de los plazos conforme al numeral 1 art. 94 del Código Tributario pero, sin que haya sido demostrado que dicha declaración si

está sustentada en esa Utilidad, pues evidentemente no lo fue. Que en consecuencia del yerro en la falta de aplicación del precepto jurídico de valoración probatoria, que de la prueba debe ser apreciada en su conjunto de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin violentar las reglas de la lógica; el Tribunal de instancia dejó de aplicar el art. 6 de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas afectas por el Terremoto de 16 de abril de 2016; debido a que el contribuyente no ha declarado la Contribución Especial Solidaria sobre utilidades conforme a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y dado que la misma corresponde al valor que fue declarado conforme a la declaración sustitutiva en el año 2018, al respecto recién en ese año la base imponible del Impuesto a la Renta del año 2015 se completó lo cual implica que la CES determinada por el contribuyente no estaba completa. Que el Tribunal dejó de aplicar el art. 20 del Reglamento a la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana que en su parte pertinente indica: *“Sujeto pasivo.- Pagarán esta contribución solidaria las sociedades y las personas naturales que son sujetos pasivos del impuesto a la renta, así como los fideicomisos mercantiles que generaron utilidades en el ejercicio fiscal 2015, (...)”*; pues, de acuerdo a los hechos probados, el contribuyente pagó y declaró la CES sobre utilidades en el año 2016 pero, no sobre la utilidad gravable que el contribuyente mediante declaración sustitutiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 realizó en el año 2018, por lo tanto, la compañía actora no puede pagar la CES de forma parcial sino, de acuerdo a la utilidad gravable que si corresponde al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015. Que al configurarse el caso 4 se solicita al Tribunal de Casación, que al demostrarse la falta de aplicación del precepto de valoración probatoria, de que la prueba debe ser apreciada en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica, ya que han violentado las reglas de la lógica. Que la aseveración realiza el Tribunal de instancia en el numeral 9.2) del fallo recurrido, en el mismo sentido probatorio de las pruebas actuadas dentro del proceso judicial, deviene en improcedente; pues, contrario al criterio del juzgador, ha quedado en evidencia que este realiza una valoración absurda y arbitraria de los medios probatorios, incurriendo así en una violación a las reglas de la lógica.

4.2 La compañía actora no presenta contestación alguna al recurso de casación propuesto por la Administración Tributaria.

4.3 Fundamentación del recurso de casación de la compañía PLÁSTICOS RIVAL CIA. LTDA.- Señala que la sentencia incurre en el **caso 2 del art. 268 del COGEP**; que es fundamental iniciar indicando que, conforme consta en la sentencia recurrida, el segundo objeto de la controversia, correspondió a: *“ Establecer si caducó o no el ejercicio de la facultad determinadora de la administración respecto a la contribución solidaria sobre las utilidades, por lo expuesto en la demanda y en la contestación a la demanda”*, y el tercer objeto de la controversia y en relación con el

anterior, a: *"Determinar si se ha producido el pago indebido de la contribución solidaria sobre las utilidades de los meses de junio a agosto de 2016, porque la accionante alega que la autoridad tributaria no tenía competencia para emitir la liquidación de pago porque caducó el ejercicio de su facultad determinadora, lo que generó un acto administrativo inválido y porque se habría realizado un pago indebido"*. Que es evidente entonces que son objetos dependientes, consecuentes, coherentes y correlacionados, tanto que, por eso, se establecieron de tal manera. Que el argumento de la compañía, es que indistintamente de que la Administración Tributaria haya o no obligado el pago de su acto determinativo, independientemente de que a la fecha de su pago el *"estado tributario"* de la empresa haya o no estado afectado por la liquidación de pago objeto del proceso, ese hecho (no estar afectado por el estado tributario), no hace que el pago de una Liquidación de Pago, "NULA" por ser emanada de una autoridad incompetente pues había caducado la facultad determinadora del SRI, sea debido, pues tal pago corresponde a una liquidación (acto de determinación del SRI) nula y no podía, no puede, generar obligación tributaria alguna, menos puede degenerar en considerar válido un pago de tributos establecido o determinado en ella. Que se cita el considerando 9.2.2 de la sentencia. Que en la parte resolutive se declara la "invalidez legal de la Resolución No. 101012020RREC042474 emitida el 16 de septiembre de 2020;..."; que es decir la invalidez de la Resolución que negó la impugnación a la LIQUIDACIÓN DE PAGO No. 01202006500234926, ergo la impugnación administrativa sobre la Liquidación es procedente y la tal Liquidación no tiene efecto legal, es nula, *"NO PRODUCE EFECTO ALGUNO"*, pues procedía del ejercicio de una facultad caducada, de una autoridad incompetente, y por ende no podía determinar diferencias en el pago de la Contribución Solidaria sobre las Utilidades. Que en la sentencia, al analizar el tercer objeto de la controversia, el cual se desarrolla en el considerando 9.3, no se resuelve conforme hubiese sido la consecuencia legal y lógica de haberse declarado sin efecto legal el acto determinativo (la Liquidación de Diferencias) sobre el pago hecho en consideración a ella, esto es, que dicho pago es indebido. Que la consecuencia legal, lógica y coherente, derivada de que en el punto 9.2 de la sentencia se haya declarado la invalidez de la resolución 101012020RREC042474 que atendió el reclamo administrativo en contra de la LIQUIDACIÓN DE PAGO No. 01202006500234926 y la falta de efecto legal de ésta, y por tanto que la misma no genere efecto alguno, es que el Pago realizado en atención a ella sea considerado INDEBIDO, sin embargo más bien se resuelve que el pago realizado por esa determinación carente de efecto legal es *"DEBIDO"*. Que el argumento de la sentencia pretende afirmar que el pago se ha realizado, por un deber legal mas no en atención al acto determinativo del SRI, pretende desvincular el hecho del pago de un tributo a la determinación efectuada por la Administración Tributaria, como si lo uno (el pago) no fuera consecuencia de lo otro (la determinación del SRI). Que si la sentencia resolvió de una parte, con sólidos argumentos, que la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 01202006500234926 era inválida, y que por lo tanto la Resolución 101012020RREC042474

emitida el 16 de septiembre de 2020 que negó su impugnación era inválida, lo coherente era resolver que el pago hecho, en atención a la misma, sea indebido; si la sentencia a pesar de resolver lo uno, resuelve de manera incoherente lo otro, está afectada de nulidad por un vicio motivacional. Que la sentencia incurre en uno de los vicios motivacionales cuando la sentencia contiene evidentes incoherencias entre sus argumentaciones y decisiones. Que en derecho, la sentencia debió considerar que el pago realizado en atención a una determinación ineficaz, ha sido satisfecho ilegalmente y en tal virtud subsumido en los supuestos del art. 122 del Código Tributario, debió ordenar la devolución de lo indebidamente pagado. Respecto al **caso 5 del art. 268 del COGEP**, argumenta que la sentencia de instancia, incurre en falta de aplicación de los arts. 19, 68, 87, 90 y 306.1 del Código Tributario. Que si bien es verdad, como lo afirma la sentencia recurrida, una obligación nace cuando se verifica el hecho generador, no basta su solo nacimiento para su exigibilidad, pues en el caso de la especie, conforme lo manda la regla segunda del artículo 19 del Código Tributario, la obligación debe ser determinada; normas expresas establecen dicha determinación, sin la cual la exigibilidad de la obligación no se produce y el pago de la misma no procede, y de haberse efectuado, como sucede en el presente caso, el pago realizado es indebido. Que se detalla el considerando 9.3.1. Que el argumento de la sentencia pretende afirmar, es que el pago se ha realizado, por deber legal, porque nació una obligación al haberse configurado el hecho generador, mas no en atención al acto determinativo del SRI. Que se pretende desvincular el hecho del pago de un tributo a la determinación efectuada por la Administración Tributaria, como si lo uno (el pago) no fuera consecuencia de lo otro (la determinación del SRI). Que si la sentencia habría aplicado no sólo las normas del nacimiento de la obligación, sino también las normas que hacen relación a la determinación de ella, que dicen de la exigibilidad de ella, encontraría que fue esa determinación por la que Plásticos Rival satisfizo los USD \$ 53.951,50, y al hacerlo no hubiese incurrido en la errónea interpretación que hace de la norma del art. 122 del Código Tributario pues considera que por él pago "*voluntariamente hecho*" sobre una obligación establecida en un acto administrativo nulo, es Debido porque se lo hizo antes de que se haya reclamado de la nulidad de ese acto, sin juzgar que si se lo hizo fue por error, teniendo como base un acto determinativo nulo. Que el pago hecho por PLASTICOS RIVAL CIA. LTDA., obedeció a la determinación hecha por la Administración Tributaria en la Liquidación de Pago por Diferencias, a todos los valores determinados en ella; mal hace la sentencia al sostener sin un fundamento fáctico que la compañía hizo el pago en atención a un mandato legal, cuando la verdad, incluso demostrado matemáticamente es que lo hizo en atención a la determinación de la obligación exigida por la Administración Tributaria en un acto de determinación, la Liquidación, que en la misma sentencia se establece que no tiene efecto alguno. En lo referente a la errónea interpretación del art.122 del Código Tributario señala que la exigencia ilegal proviene de la sola emisión y notificación que se hizo a la empresa de la " *LIQUIDACIÓN DE PAGO No. 01202006500234926 POR DIFERENCIAS EN LA*

DECLARACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN SOLIDARIA SOBRE LAS UTILIDADES", acto determinativo que exigía el pago, pero aun cuando no se considere que es una exigencia de pago la emisión y notificación de la Liquidación de Pago por Diferencias, la norma del art. 122 del Código Tributario no refiere solamente al "Pago Indebido" que se haya realizado por EXIGENCIAS sino también al que simplemente haya sido satisfecho, como ocurre en el caso sujeto a la decisión judicial, un pago que Plásticos Rival terminó satisfaciendo de manera voluntaria pero indebidamente. Que la interpretación correcta de la norma contenida en el art. 122 del Código Tributario, no solamente es indebido el pago hecho por exigencia ilegal (en un acto nulo) sino el hecho o satisfecho ilegalmente, sin que exista obligación de hacerlo, no determinado debida y legalmente, o satisfecho en una medida fuera de lo legal. Que de la propia sentencia se evidencia que la LIQUIDACIÓN DE PAGO fue emitida en atención a una facultad caducada, lo que la vuelve nula. Que la consecuencia de haber realizado un pago de un acto declarado sin efecto ni validez legal, es que el mismo ha sido satisfecho ilegalmente, esa es la legal, coherente y correcta interpretación del art. 122 del Código Tributario. Que ninguna de las partes actuó como prueba el comprobante de pago, ambos en el correcto convencimiento que no existía discusión sobre su fecha y monto, lo que se discutía era que ese pago se volvía indebido siempre y cuando la Liquidación de diferencias, acto determinativo que lo generó, sea o no considerado válido.

4.4 La Administración Tributaria en la contestación al recurso de casación planteado por la compañía actora señala que el cargo de falta de motivación que el casacionista está argumentando, no procede por cuanto, el Tribunal ha motivado cada una de las partes del objeto de la demanda, realizando un análisis pormenorizado de los detalles, de los cuales concluye que el pago realizado por la Cía. Plásticos Rival, el 3 de abril es un pago voluntario que no puede devenir en un pago indebido, de allí que si la sentencia no da razón completa a la parte actora no significa que no esté motivado. Que de los documentos aportados como prueba dentro del juicio, y a efectos establecer las condiciones para el pago indebido: que son que exista el pago, y que éste sea indebido conforme al art. 122 del Código Tributario, se observa que el pago del tributo efectivamente existe; pero, el accionado demostró con prueba plena, que a la fecha del pago 3 de abril de 2020, no fue exigido por la administración el pago de la CES, lo que convierte al pago en uno voluntario que provocó la extinción de la obligación tributaria; es decir que no se cumple con la condición legal para considerarlo indebido. Que en cuanto a la contribución solidaria sobre las utilidades existe norma legal que crea el tributo, y no fue exigido ilegalmente pues se reitera, que se demostró que a la fecha del pago, la liquidación constaba en estado notificada y al estar transcurriendo el término legal para que pueda ser impugnada no podía ser exigida por la autoridad tributaria; se debe dejar claro también que el pago efectuado está dentro de la medida legal, pues corresponde al 3% de las utilidades declaradas por el contribuyente en su

declaración sustitutiva. Que la LOSCC, en su art. 2, ordena que el Estado Ecuatoriano es el sujeto activo de los tributos generados conforme a esa ley, y que el SRI, es el llamado a administrarlos, y por lo tanto cobrar las diferencias detectadas a favor del fisco, por lo que la Administración Tributaria está facultada para emitir la liquidación de pago de esas diferencias; además, el reglamento para la aplicación de la LOSCC, en su art. 27 menciona como normas complementarias para el proceso de determinación a las correspondientes del Código Tributario y la LRTI; las que se aplicaron en la determinación, en la cual se hace referencia a la normativa aplicable, y concretamente en el numeral 5 denominado liquidación indica expresamente al art. 107 C de la Ley de Régimen Tributario Interno como base para la liquidación de la CES. Que se detalla normativa constitucional y legal sobre la motivación. Que la sentencia efectuada por el Tribunal tiene la motivación legal y constitucional requerida, con una estructura mínimamente completa, es decir su fundamentación fáctica y jurídica es suficiente, y su contenido es coherente, atinente, congruente y comprensible, con normas legales pertinentes; por lo que no es procedente aceptar la falta de motivación señalada por la actora. Que respecto al **caso 5 del art. 268 del COGEP**, en lo referente a los vicios de falta de aplicación y errónea interpretación señala que de la motivación realizada por el casacionista sobre los cargos recurridos, no se ha evidenciado que ha dado cumplimiento a los requisitos para la argumentación debida. Por lo expuesto solicita que se rechace el recurso.

5. Problema jurídico

5.1. Sobre el recurso de propuesto por la compañía PLÁSTICOS RIVAL CIA. LTDA: Caso 2: falta de motivación del fallo, al amparo de los arts. 76.7.I) de la Constitución de la República del Ecuador, 89 del COGEP; y, 130.4 de Código Orgánico de la Función Judicial. **Caso 5:** falta de aplicación de los arts. 19, 68, 87, 90 y 306.1 del Código Tributario y errónea interpretación del art.122 del Código Tributario.

Sobre el recurso presentado por la Administración Tributaria.- Caso 4: falta de aplicación, del precepto jurídico de valoración de la prueba en su conjunto contenido en el art.164 del COGEP, que ha conducido a la no aplicación del art. 6 de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de Zonas afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016; y, del art. 20 de su Reglamento.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2, 4 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “ *Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación; (...) 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. 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto*” .

6.1.1. El caso 2 del art. 268 del COGEP, alegado por el recurrente es la falta de motivación del fallo de instancia.

6.1.2. El caso 4, la doctrina señala que este caso: “ *... 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, Andrade & Asociados, Quito-2005, pág. 151).

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

6.1.4. Respecto a la falta de aplicación alegada por el recurrente, este vicio consiste en: “ *... el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica...* ”. (Murcia Ballén, Humberto., 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327).

Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: “ *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.” (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361).

6.2 La compañía actora manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

***Art. 76.-** En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [...] 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: 1) 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.*

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 TRIBUTARIO

***“ Art. 19.- Exigibilidad.-** La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto. A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas: 1a.- Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y, 2a.- Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria*

efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación”.

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

“ Art. 87.- Concepto.- *La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo. Cuando una determinación deba tener como base el valor de bienes inmuebles, se atenderá obligatoriamente al valor comercial con que figuren los bienes en los catastros oficiales, a la fecha de producido el hecho generador. Caso contrario, se practicará pericialmente el avalúo de acuerdo a los elementos valorativos que rigieron a esa fecha”.*

“ Art. 90.- Determinación por el sujeto activo.- *El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente.*

La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal”.

“ Art. 122.- Pago indebido.- *Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal”.*

“ Art. 306.- Reclamo administrativo.- *El reclamo administrativo de pago indebido y la solicitud de pago en exceso se presentarán ante la autoridad tributaria que tenga competencia para conocer en única o última instancia los reclamos tributarios, conforme a los artículos 64, 65 y 66 de este Código, en los siguientes casos: 1. Cuando se ha realizado el pago conforme a un erróneo acto de determinación o de acuerdo a una acta de fiscalización u otro acto, del que no se hubiere presentado reclamo alguno; y,”*

6.3 La Administración Tributaria manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

CÓDIGO ORGANICO GENERAL DEL PROCESOS.

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

Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de Zonas afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016.

“ Art. 6.- Contribución Solidaria Sobre las Utilidades.- Las sociedades que realicen actividades económicas, y que fueren sujetos pasivos de impuesto a la renta, pagarán una contribución del 3% a sus utilidades que se calculará teniendo como referencia la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015... El pago se realizará en tres cuotas mensuales, a partir de su promulgación en el Registro Oficial, de conformidad con el noveno dígito del RUC de la persona natural o sociedad. Esta contribución podrá estar sujeta a facilidades de pago por un plazo máximo de hasta tres meses, sin que se exija el pago de la cuota establecida en el artículo 152 del Código Tributario...”.

Reglamento a la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de Zonas afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016.

“ Art. 20.- Sujeto pasivo.- Pagarán esta contribución solidaria las sociedades y las personas naturales que son sujetos pasivos del impuesto a la renta, así como los fideicomisos mercantiles que generaron utilidades en el ejercicio fiscal 2015...”.

RESOLUCIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN DE LA COMPAÑÍA PLÁSTICOS RIVAL CIA. LTDA:

6.4. La compañía casacionista argumenta que el Tribunal de instancia incurre en falta de motivación de la sentencia.

6.4.1 En lo referente al caso 2 del art. 268 del COGEP; hay que precisar que la motivación se entiende como: “*el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucional*” (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

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

6.4.3 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.

6.4.4 El Tribunal de instancia luego de detallar ampliamente los argumentos de las partes procesales; determina el objeto de la controversia para guiar el debate, y, detalla las pruebas practicadas por las partes procesales.

6.4.5 En el numeral 9.1, el Tribunal inicia el análisis respecto del primer punto de la controversia, y establece la normativa constitucional y legal respecto a la motivación, así como también detalla doctrina pertinente.

6.4.6 En el considerando 9.1.1 el Tribunal *A quo*, establece que examina la Liquidación de Pago No. 01202006500234926 por Diferencias en la Declaración de la Contribución Especial Solidaria sobre las Utilidades, y que fue actuada como prueba por las dos partes procesales; deja constancia que respecto de la liquidación mencionada, la compañía contribuyente presentó impugnación en sede administrativa.

El fundamento de la actora para la falta de motivación se resume en que la fundamentación legal de la liquidación no es correcta pues se invoca indebidamente a los artículos 107A, 107B y 107C de la Ley

de Régimen Tributario Interno, lo que afecta su motivación, al no subsumir las normas al caso específico; pues esos artículos se refieren a tributos regulados en la LRTI, y son utilizados por la autoridad demandada para motivar la diferencia de un tributo que no consta en esa ley; y que la autoridad demandada, manifiesta que la liquidación si tiene motivación legal, y menciona al respecto los artículos 2 de la LOSCC y 27 del reglamento para la aplicación de ese cuerpo normativo; y concretamente al numeral 5 del acto determinativo.

6.4.7 Seguidamente establece el Tribunal que conforme a la sentencia de la Corte Constitucional emitida dentro del Caso 1158-17-EP, el 20 de octubre de 2021, que si en un caso concreto se ha vulnerado la garantía de la motivación, debe examinar “... si, en la parte de la motivación acusada (en la fundamentación jurídica supuestamente defectuosa), se incumplió o no la garantía de la motivación por las razones específicamente esgrimidas por el cargo formulado por la parte procesal”. En tal virtud establece que a pesar de que no se discute la potestad de la autoridad demandada para determinar los tributos, considera necesario señalar, que el sujeto activo de todos los tributos es el Estado ecuatoriano, y que la administración de ellos le corresponde al SRI; por lo expuesto dicha entidad está facultada para administrar el tributo de CES y ejercer la facultad determinadora del mismo emitiendo una liquidación de pago por las diferencias que encontrare.

6.4.8 En virtud de lo mencionado, establece el Tribunal de instancia que conforme al examen realizado a la Liquidación de Pago No. 012020065500234926, se concluye que sí tiene la motivación legal y constitucional requerida, con una estructura mínimamente completa, es decir su fundamentación fáctica y jurídica es suficiente, y su contenido es coherente, atinente, congruente y comprensible, tanto más que ha permitido a la ahora actora ejercer todas las posibilidades de defensa que le franquean las normas legales; por lo expuesto no es procedente aceptar la falta de motivación alegada.

6.4.9 En el considerando 9.2 y sus numerales el Tribunal A quo se pronuncia respecto se segundo punto objeto de la controversia. Señala que la Administración Tributaria establece que su facultad determinadora se aplicó en seis años conforme al art. 94 del Código Tributario, pues el tributo se habría declarado de forma incompleta o en parte, al declararlo en base a una utilidad incorrecta, que fuera modificada con la declaración sustitutiva del impuesto a la renta del año 2015 y como la CES tiene relación directa con la de la renta, al haberse determinado una utilidad mayor implica que el valor del tributo de CES debe pagarse sobre la utilidad correcta y no como lo hizo la actora; y si, la declaración de renta fue incompleta, la de la CES también era incompleta.

Establece el Tribunal de instancia que de comprobarse que la actuación administrativa se produjo fuera del término legal, comportaría la emisión de un acto administrativo que no genera efecto jurídico

alguno, por haberse producido cuando ha operado la caducidad de la facultad de determinadora.

6.4.10 En el considerando 9.2.1, establece el Tribunal de instancia que por mandato del numeral 1 del art. 94 del Código Tributario, la administración tenía expedita su facultad determinadora dentro de los tres años posteriores a la fecha de la declaración, a menos que no se hubiere declarado en todo o en parte, lo que facultaría para extenderla a seis años. Se detalla doctrina y fallos de la Corte Nacional de Justicia respecto a la caducidad de la facultad determinadora.

6.4.11 En el considerando 9.2.2 el Tribunal A quo señala que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en las sentencias referidas y en muchas más se ha pronunciado en el sentido, que la determinación tributaria puede ser efectuada por la administración en seis años, únicamente cuando existe ocultamiento de ingresos o algún tipo de renta.

Que en el caso que nos ocupa, y ha sido probado con la prueba actuada, la declaración de la contribución especial solidaria sobre las utilidades fue efectuada por la actora el 14 de septiembre de 2016 mediante formulario CEP No. 991320127731, y el pago lo hizo mediante formularios 106, el 20 de junio, 14 de julio y 15 de agosto de 2016 (fojas 20 a 23 de los autos); para cumplir con esa obligación observó lo que manda el numeral 3 del art. 2 de la LOSCC, al efecto tomó como base los valores registrados en su declaración del impuesto a la renta del año 2015 presentada el 14 de abril de 2016, revisada la prueba se concluye que la declaración de la CES, así efectuada fue completa y total, por lo tanto a efectos de la caducidad debe aplicarse el numeral 1 del art. 94 del Código Tributario, y al hacerlo se tiene que desde el 14 de septiembre de 2016, fecha en la cual se presentó la declaración de la CES, hasta el 18 de febrero de 2020 (fojas 24), fecha que se notifica con el acto de determinación denominado Liquidación de Pago por Diferencias, ya había caducado la facultad determinadora, pues transcurrieron más de los tres años que señala la ley como plazo fatal para su ejercicio; incluso a la fecha de emisión de la comunicación de diferencias, 11 de diciembre de 2019 (fojas 273 a 277), ya se produjo esa caducidad.

6.4.12 Seguidamente establece el Tribunal que la Liquidación de pago es un acto administrativo de determinación tributaria que, como todos los actos emanados de la administración tributaria, y en particular, aquellos que son el resultado de la verificación de las obligaciones contenidas en las declaraciones de los contribuyentes, están supeditados a la irrestricta observancia de la norma legal que garantiza la legitimidad y legalidad de esos actos, pues las potestades administrativas nacen de la ley y solo en virtud de ella pueden ser ejercidas.

Determina el Tribunal de instancia que en el caso, la administración tiene como base para emitir la liquidación de pago, la declaración sustitutiva del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015

efectuada por el contribuyente el 28 de diciembre de 2018, por lo que si su potestad determinadora se ejercía cuando se presentó esa declaración, si estaba dentro del término de caducidad de tres años, pero, como ha sido probado, recién el 18 de febrero de 2020, es decir a más de un año de haberse presentado esa sustitutiva, y más de tres años de la declaración de la CES, se notifica al contribuyente con la liquidación de pago de ese tributo, cuando ya caducó la facultad determinadora, lo que provoca que la liquidación de pago no tenga efecto legal, y como consecuencia la Resolución No. 101012020RREC042474, que atendió el reclamo administrativo presentado en contra de la liquidación sea inválida.

6.4.13 En el considerando 9.3 y su numeral, el Tribunal de instancia se pronuncia respecto del tercer punto del objeto de la controversia y explica respecto a la Resolución No. 101012020RDEV049810, en la cual se negó el reclamo de pago indebido que interpuso la actora, la acción se sustenta en que mientras transcurría el plazo legal para presentar impugnación sobre la Liquidación de pago No. 01202006500234926, y por cuanto el Servicio de Rentas Internas había establecido como obligación pendiente a esa liquidación, aquello imposibilitaba que la contribuyente ejerza normalmente sus actividades económicas “*se sintió compelida al pago de la antes indicada LIQUIDACION*”, y la pagó el 3 de abril de 2020, a pesar de que no constituía un acto firme ni era ejecutivo.

Señala el Tribunal que la Administración Tributaria defiende lo actuado estableciendo que el pago se efectuó cuando se encontraba transcurriendo el término para presentar un reclamo administrativo, lo que hace que se haya satisfecho la obligación tributaria, y quede extinguida por el pago, entonces si el contribuyente optó por el pago voluntario, no cabe impugnación alguna de un acto administrativo cuya obligación se encuentra extinta.

6.4.14 Seguidamente establece el Tribunal de instancia en el considerando 9.3.1 que la obligación de naturaleza tributaria surge de una relación jurídica específica, establecida entre un sujeto acreedor y un sujeto deudor y tiene como sustento el hecho imponible o hecho generador del tributo; que el art. 15 del Código Tributario conceptúa a la obligación tributaria; por su parte el art. 16 ibídem, dice que debe entenderse por hecho generador al presupuesto establecido en la ley para configurar cada tributo; y el 18 establece como nacimiento de la obligación tributaria la realización del presupuesto establecido en la ley para configurar el tributo.

Que por la definición de obligación tributaria, ésta presupone como condición elemental la existencia del presupuesto legal constitutivo; esto es, que la deuda tributaria se materialice a través de un vínculo que surge del hecho generador, para el caso de este análisis, la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016, en art. 2 crea algunas contribuciones solidarias, entre ellas la

denominada “*sobre las utilidades*”, y en el art. 6 *ibídem* se establecen con claridad los elementos de ese tributo, particularmente los sujetos pasivos, el hecho generador, la tarifa, la base gravable, la forma de cálculo, cómo y cuándo pagarlo.

Que en el asunto en *litis* se ha configurado el presupuesto legal, y el contribuyente canceló los valores que consideró le correspondían conforme a la utilidad gravable que constaba en su declaración del impuesto a la renta del ejercicio económico 2015; dicho pago fue cuestionado por el SRI, quien emitió la Liquidación de pago por diferencias. Que el art. 115 del Código Tributario, establece la posibilidad de que el contribuyente que se crea afectado por un acto determinativo de obligación tributaria, pueda presentar un reclamo administrativo dentro del plazo de veinte días contados desde el siguiente al de la notificación; conforme a esta norma, la contribuyente podía presentar el reclamo en contra del acto administrativo, cuestión que se produce el 16 de junio de 2020, dentro del término legal; pero se debe considerar que antes de ello, el 03 de abril de 2020, la contribuyente canceló la obligación; es decir, que existe norma expresa que permite a los contribuyentes el reclamar sobre actos administrativos si no está de acuerdo con su contenido; y eso realizó la compañía actora, pero cuando ya su obligación tributaria estaba extinguida por pago conforme a lo que manda el art. 37 del Código Tributario.

6.4.15 Establece el Tribunal que conforme al art. 122 del Código Tributario, se constata que el pago del tributo efectivamente existe; pero, el accionado demostró con prueba plena, que a la fecha del pago 03 de abril de 2020, no fue exigido por la administración el pago de la CES, lo que convierte al pago en uno voluntario que provocó la extinción de la obligación tributaria; es decir que no se cumple con la condición legal para considerarlo indebido, pues el art. 122 en la parte aplicable al tema, dice “*En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.*”, pues en cuanto a la contribución solidaria sobre las utilidades existe norma legal que crea el tributo, y no fue exigido ilegalmente pues se reitera, que se demostró que a la fecha del pago, la liquidación constaba en estado notificada y al estar transcurriendo el término legal para que pueda ser impugnada no podía ser exigida por la autoridad tributaria; además que el pago efectuado está dentro de la medida legal, pues corresponde al 3% de las utilidades declaradas por el contribuyente en su declaración sustitutiva.

6.4.16 Concluyendo el Tribunal de instancia, determina que la obligación tributaria es una obligación *ex lege*, es decir que está gobernada por el principio constitucional de legalidad, entonces, para que exista es necesario que el hecho generador coincida de manera precisa con la descripción establecida en la norma; por lo que, para el pago indebido el elemento básico es la inexistencia de la obligación tributaria, por falta del hecho imponible o que su imposición y cuantía no estén determinados en la ley, en el caso, existe norma legal que establece la obligación tributaria, el hecho generador y la

cuantía; y, el pago efectuado por el contribuyente en su forma y cuantía coincide con el establecido en el artículo 6 de la Ley Orgánica de Solidaridad.

En virtud del análisis que antecede el Tribunal *A quo*, acepta parcialmente la demanda declarando la invalidez legal de la Resolución No. 101012020RREC042474 emitida el 16 de septiembre de 2020; y, la validez legal de la negativa del reclamo de pago indebido contenida en la Resolución No. 101012020RDEV049810 emitida el 06 de noviembre de 2020.

6.4.17 En virtud del análisis que antecede esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, concluye que la decisión emitida por el Tribunal *A quo*, se encuentra debidamente motivada; ya que resuelve los tres puntos objeto de la controversia; justificando su decisión en virtud de las pruebas actuadas por las partes procesales y la subsunción de los hechos al derecho; justificando su decisión de establecer que no se configura la falta de motivación del acto administrativo impugnado; analiza y se pronuncia respecto a la nulidad de la Resolución No. 101012020RREC042474, por caducidad de la facultad determinadora de la Administración Tributaria; y finalmente se pronuncia respecto a la impugnación de la resolución que niega el pago indebido. Por lo que no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, denunciado por el casacionista; por lo tanto no se han infringido los arts. 76.7.l) de la Constitución de la República del Ecuador, 89 del COGEP; y, 130.4 de Código Orgánico de la Función Judicial.

6.5 En lo referente al caso 5 del art. 268 del COGEP, el casacionista argumenta que la sentencia de instancia incurre en los vicios de falta de aplicación de los arts. 19, 68, 87, 90 y 306.1 del Código Tributario y errónea interpretación del art.122 del Código Tributario; al resolver el tercer punto del objeto de la controversia de “ *Determinar si se ha producido el pago indebido de la contribución solidaria sobre las utilidades de los meses de junio a agosto de 2016, porque la accionante alega que la autoridad tributaria no tenía competencia para emitir la liquidación de pago porque caducó el ejercicio de su facultad determinadora, lo que generó un acto administrativo inválido y porque se habría realizado un pago indebido*” .

6.5.1 Dado lo extraordinario del recurso de casación, debe observar la formalidad del recurso de casación, que orienta al juzgador para su resolución, así como el principio de limitación, por el cual el juez debe pronunciarse exclusivamente respecto a la denuncia que efectúa el recurrente; por ello es que el recurso debe ser técnico y preciso, ya que guiará al Juzgador a analizar la sentencia y revisar si es que ha existido o no violación de la normativa, pero siempre dentro del marco y los parámetros establecidos por el recurrente en su escrito; el recurrente señala que el vicio de falta de aplicación se verifica en el considerando 9.3.1 de la

sentencia de instancia.

6.5.2 Constan como hechos probados y no controvertidos los siguientes: “9.2.2.- (...) en el caso que nos ocupa, y ha sido probado con la prueba actuada, la declaración de la contribución especial solidaria sobre las utilidades fue efectuada por la actora el 14 de septiembre de 2016 mediante formulario CEP # 991320127731, y el pago lo hizo mediante formularios 106, el 20 de junio, 14 de julio y 15 de agosto de 2016 (fojas 20 a 23 de los autos); para cumplir con esa obligación observó lo que manda el numeral 3 del artículo 2 de la LOSCC, al efecto tomó como base los valores registrados en su declaración del impuesto a la renta del año 2015 presentada el 14 de abril de 2016, revisada la prueba se concluye que la declaración de la CES, así efectuada fue completa y total, por lo tanto a efectos de la caducidad debe aplicarse el numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario, y al hacerlo se tiene que desde el 14 de septiembre de 2016, fecha en la cual se presentó la declaración de la CES, hasta el 18 de febrero de 2020 (fojas 24), fecha que se notifica con el acto de determinación denominado Liquidación de Pago por Diferencias, ya había caducado la facultad determinadora, pues transcurrieron más de los tres años que señala la ley como plazo fatal para su ejercicio; (...) en el caso la administración tiene como base para emitir la liquidación de pago, la declaración sustitutiva del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015 efectuada por el contribuyente el 28 de diciembre de 2018, por lo que si su potestad determinadora se ejercía cuando se presentó esa declaración, si estaba dentro del término de caducidad de tres años, pero, como ha sido probado, recién el 18 de febrero de 2020, es decir a más de un año de haberse presentado esa sustitutiva, y más de tres años de la declaración de la CES, se notifica al contribuyente con la liquidación de pago de ese tributo, es decir cuando ya caducó la facultad determinadora, lo que provoca que la liquidación de pago no tenga efecto legal, y como consecuencia la resolución 101012020RREC042474, que atendió el reclamo administrativo presentado en contra de la liquidación sea inválida.- 9.3.- (...). Para resolver el tema el Tribunal con base en lo expuesto por las partes, lo probado dentro del proceso, y haciendo el control de legalidad establecido en el artículo 273 del Código Tributario manifiesta: en la demanda se han impugnado dos resoluciones administrativas, sobre la primera se emitió ya pronunciamiento en los puntos que anteceden, en cuanto a la segunda signada con el No. 101012020RDEV049810, en la cual se negó el reclamo de pago indebido que interpuso la actora, la acción se sustenta en que mientras transcurría el plazo legal para presentar impugnación sobre la liquidación de pago 01202006500234926, y por cuanto el Servicio de Rentas Internas había establecido como obligación pendiente a esa liquidación, lo que imposibilitaba que la contribuyente ejerza normalmente sus actividades económicas “... se sintió compelida al pago de la antes indicada LIQUIDACION ...”, y la pagó el 03 de abril de 2020, a pesar de que no constituía un acto firme ni era ejecutivo; que luego el 16 de junio de 2020, presentó un reclamo de pago indebido que fue negado con la resolución No. 101012020RDEV049810, con el

único fundamento, de que a la fecha del pago el estado tributario del contribuyente no estaba afectado por la liquidación de pago, que ese argumento no hace que el pago sea válido o debido, pues lo hizo por la liquidación que carece de validez y no podía generar obligación tributaria alguna (...). **9.3.1.-** (...) El artículo 115 del Código Tributario, establece la posibilidad de que el contribuyente que se crea afectado por un acto determinativo de obligación tributaria, pueda presentar un reclamo administrativo dentro del plazo de veinte días contados desde el siguiente al de la notificación; conforme a esta norma, la contribuyente podía presentar el reclamo en contra del acto administrativo, cuestión que se produce el 16 de junio de 2020, dentro del término legal; pero se debe considerar que antes de ello, el 03 de abril de 2020, la contribuyente canceló la obligación; es decir, que existe norma expresa que permite a los contribuyentes el reclamar sobre actos administrativos si no está de acuerdo con su contenido, ello utilizó la actora, pero cuando ya su obligación tributaria estaba extinguida por pago conforme a lo que manda el artículo 37 del Código Tributario. De los documentos aportados como prueba, y a efectos establecer las condiciones para el pago indebido: que exista el pago, y que éste sea indebido conforme al artículo 122 del Código Tributario, se constata que el pago del tributo efectivamente existe; pero, el accionado demostró con prueba plena, que a la fecha del pago 03 de abril de 2020, no fue exigido por la administración el pago de la CES, lo que convierte al pago en uno voluntario que provocó la extinción de la obligación tributaria; es decir que no se cumple con la condición legal para considerarlo indebido, pues el artículo 122 en la parte aplicable al tema, dice “**En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.**”, pues en cuanto a la contribución solidaria sobre las utilidades existe norma legal que crea el tributo, y no fue exigido ilegalmente pues se reitera, que se demostró que a la fecha del pago, la liquidación constaba en estado notificada y al estar transcurriendo el término legal para que pueda ser impugnada no podía ser exigida por la autoridad tributaria; se debe dejar claro también que el pago efectuado está dentro de la medida legal, pues corresponde al 3% de las utilidades declaradas por el contribuyente en su declaración sustitutiva. (...)”.

6.5.3 Cuando se fundamenta el vicio de falta de aplicación al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP; hay que señalar que se ha establecido por parte de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia que para la fundamentación de este cargo se requiere que en la argumentación se determine lo siguiente: **i)** Determinar cuál es la norma a aplicarse a los hechos materia de la litis y que el juzgador dejó de aplicarla; **ii)** Argumentar sobre las razones por las cuales se debía aplicar la norma propuesta; **iii)** Determinar que norma fue aplicada en lugar de aquella que da solución al problema jurídico materia de la decisión judicial; y, **iv)** Demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador.

6.5.4 En la especie el casacionista, al argumentar las razones por las cuales se debía aplicar los artículos 68, 87, 90 y 306.1 del Código Tributario, no justifica como cada una de estas disposiciones, era aplicable al caso en análisis; no determina cuál fue la o las normas aplicadas en lugar de aquellas que dan solución al problema jurídico; así como tampoco demuestra la trascendencia de cada una de las disposiciones de los artículos denunciados, en la decisión tomada por el juzgador; consecuentemente al existir falta de técnica casacional, esta Sala Especializada no puede intuir lo que pretendía el recurrente para poder resolver el vicio alegado, y, por otro lado, aquello tampoco puede ser subsanado. Esta Sala también se permite señalar, que, incluso aplicándose dichas normas, no se evidencia como influirían en la decisión de la causa, pues guardan relación con la facultad determinadora, el concepto de determinación, la determinación realizada por el sujeto activo (que si bien fortalecería el análisis realizado en instancia, no lo hubiera modificado) y finalmente con la figura del “reclamo de pago indebido”, que particularmente no era procedente aplicar, en vista de que para que éste prospere era necesario que no se haya impugnado el erróneo acto de determinación (en este caso si existió impugnación).

6.5.5 En lo referente al vicio de errónea interpretación del art.122 del Código Tributario, esta Sala realizará el examen partiendo de los hechos probados en instancia (numeral 6.5.2), que son: i) que el contribuyente declaró su impuesto a la renta del ejercicio 2015 y en función de las utilidades constantes en esa declaración, procedió a declarar la contribución especial solidaria el 14 de septiembre de 2016 y a pagarla en tres cuotas, los días 20 de junio, 14 de julio y 15 de agosto de 2016. ii) que desde el 14 de septiembre de 2016 hasta el 18 de febrero de 2020, fecha en la que se notifica con el acto de determinación denominado Liquidación de Pago por Diferencias, ya había caducado la facultad determinadora, por haber transcurrido más de los tres años establecidos como plazo fatal para su ejercicio; lo que provocó a criterio de los juzgadores, que la Liquidación de pago no tenga efecto legal, y que la Resolución 101012020RREC042474, que atendió el reclamo administrativo presentado en contra de la liquidación, sea inválida; ii) Que la compañía contribuyente el 03 de abril de 2020, pagó voluntariamente el valor establecido por el SRI en la Liquidación de Pago No. 01202006500234926, por concepto de Contribución Solidaria sobre las Utilidades.

Así, se verifica que efectivamente los juzgadores interpretan erróneamente el art. 122 del Código Tributario, pues asumen que dicha norma ata el pago indebido a la exigencia del tributo, entendiendo que, si el pago fue realizado de manera voluntaria por el contribuyente, éste está bien realizado y por tanto, bien pagado, sin importar nada más; sin embargo, escapa a su análisis que el art. 122 del Código Tributario, se refiere a varios supuestos que pueden configurar un pago indebido, sin que se vincule éste a la exigencia, sino que entre dichos supuestos se encuentra: “... *En iguales condiciones se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente...*”, por lo cual, a

más de confirmar que exista un pago (hecho probado), debía analizarse si este resultaba indebido a la luz del art. 122 citado, es así que, al haber declarado el propio Tribunal A quo, que caducó la facultad de la administración tributaria para expedir la Liquidación de Pagos (a través de la cual pretendía un cobro mayor de contribución especial solidaria) y por tanto dicha Liquidación y sus actos subsiguientes no podían causar efecto, es evidente que el pago realizado en función de dicha Liquidación, resulta indebido, por haber sido *satisfecho o exigido ilegalmente*. (en el caso se producen las dos condiciones simultáneamente)

Satisfecho ilegalmente por cuanto se pagó un valor determinado cuando ya había caducado la facultad determinadora, consecuentemente no había acto que sustente dicho pago y, exigido ilegalmente, pues al emitirse y notificarse la Liquidación de Pago, evidentemente la Administración Tributaria se encontraba ya exigiendo el pago determinado de manera ilegal (fuera del tiempo legal), al haber vencido plazo para poder hacerlo.

Al configurarse la errónea interpretación de la norma reprochada, aceptando el recurso de casación planteado, corresponde emitir sentencia de mérito, en el sentido de aceptar la configuración del pago indebido de los valores cancelados el 3 de abril de 2020 en función de una Liquidación de Pago expedida fuera del tiempo legal y por tanto, cuando la facultad determinadora se encontraba ya caducada; consecuentemente la Administración Tributaria deberá proceder a devolverlos con los intereses legales contemplados en el art. 22 del Código Tributario.

RESOLUCIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

6.6 El Servicio de Rentas Internas, argumenta que la sentencia de instancia, incurre en el caso 4 del art. 268 del COGEP, ya que existe falta de aplicación, del art.164 del COGEP, en cuanto a la valoración de la prueba en conjunto, lo que ha conducido a la no aplicación del art. 6 de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de Zonas afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016 y, del art. 20 de su Reglamento.

Es pertinente detallar que el casacionista, determina que el vicio denunciado se verifica en la decisión del Tribunal A quo, al resolver el segundo punto de objeto de la controversia que guarda relación con la caducidad de la facultad determinadora.

Revisado el fallo recurrido también en el apartado puntual acusado (9.2.2), así como la correcta construcción del vicio alegado bajo la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada, se puede evidenciar que los juzgadores A quo hacen una valoración en conjunto de varias pruebas que les llevaron a adoptar su decisión, así por ejemplo, la declaración de la contribución especial solidaria, el pago efectuado a través de formularios 106, la declaración del impuesto a la renta del ejercicio 2015,

la Liquidación de pago y su notificación. Es claro que ha existido valoración probatoria y por tanto aplicación del art. 164 del COGEP, así como aplicación del precepto de valoración de la prueba en su conjunto, como puede apreciarse del análisis que realizan los juzgadores A quo.

El art. 164 ibídem claramente establece que el juzgador deberá explicar la valoración de las pruebas que le llevaron a una convicción y no necesariamente de todas las pruebas practicadas en instancia, por lo que no se verifica la ocurrencia del vicio.

Se observa también un análisis razonable y lógico, con un lenguaje comprensible, y bajo ningún concepto se evidencia una valoración absurda, más allá de que primero debe verificarse el yerro en el precepto de valoración probatoria, para que pueda analizarse la prueba reprochada y la norma indirectamente inobservada, situación que no ha ocurrido en este caso, pues ni siquiera ha podido evidenciarse el error de derecho en la norma de valoración probatoria.

6.7 En virtud del análisis que antecede no se configura el caso 4 del art. 268 del COGEP, argumentado por la Administración Tributaria.

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. Aceptar parcialmente el recurso de casación, presentado por la compañía PLÁSTICOS RIVAL CIA. LTDA, por lo que se **CASA PARCIALMENTE** la sentencia de 1 de diciembre del 2021, las 08h55, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2020-00098; exclusivamente en lo que guarda relación al análisis de la impugnación de la Resolución No. 101012020RDEV049810 emitida el 06 de noviembre de 2020; por lo que, se dispone la devolución del valor pagado el 3 de abril de 2020 (satisfecho y exigido ilegalmente) más los intereses pertinentes, conforme lo dispone el art. 22 del Código Tributario.

Rechazar el recurso de casación presentado por el Servicio de Rentas Internas contra el análisis efectuado en instancia respecto a la Resolución No. 101012020RREC042474 notificada el 18 de septiembre de 2020.

7.3. En el presente caso no se ha rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP por la parte

accionante (en instancia), por lo que esta Sala no debe pronunciarse.

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

El análisis en casación encuentra que se configura el caso 5 del art. 268 del COGEP, al haberse interpretado erróneamente el art.122 del Código Tributario, por lo que se ordena la devolución del pago satisfecho y exigido ilegalmente por la Administración Tributaria.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)



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

FUNCIÓN JUDICIAL

224971768-DFE

Juicio No. 09501-2019-00031

Resolución nro. 94-2024

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

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 23 de febrero del 2024, las 12h34. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Fernando Cohn Zurita quien actúa en reemplazo del Dr. José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No.09501-2019-00031.

1.- Antecedentes procesales

- 1.1. El señor Johnny Eduardo Mazzini Piguave, por los derechos que representa la compañía **GOLDCOCOA EXPORT S.A.**, presentó acción de impugnación en contra de la Resolución No. 112012018RREC031015, emitida por el Director Zonal 5 del Servicio de Rentas Internas el 13 de noviembre de 2018, por la cual se aceptó parcialmente el reclamo administrativo en contra del Acta de Determinación No. 12201824900450037 de 24 de abril de 2018, por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014.
- 1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció el objeto de la controversia en los siguientes términos: “ 5.3. i) *Establecer si, en el presente caso existen los soportes que respalden la realidad económica de las transacciones cuestionadas de la Admiración Tributaria con relación al ejercicio fiscal 2014 bajo análisis, conforme a la negativa legal vigente para dicho ejercicio; y, ii) establecer si, el acto administrativo impugnado adolece de falta de motivación, acorde a las alegaciones que constan en la demanda, y las consecuencias jurídicas que derivan de tal situación.*”

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por
GUSTAVO
ADOLFO
DURANGO VELA
C=EC
L=QUITO
CI
1703594588**FUNCIÓN JUDICIAL**
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por
MONICA
ALEXANDRA
HEREDIA PROAÑO
C=EC
L=QUITO
CI
1707744130**FUNCIÓN JUDICIAL**
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDÓÑEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640

- 1.3. Mediante sentencia del 25 de julio del 2019, las 14h36, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en cantón Guayaquil, provincia del Guayas, se resuelve: “ *Declarar con lugar la demanda presentada por la Compañía GOLDCOCOA EXPORT S.A., en contra de la Resolución Administrativa No. 112012018RREC031015, notificada en fecha 13 de noviembre de 2018 y suscrita por el Director Zonal 5 del Servicio de Rentas Internas, por cuanto la parte actora demostró el cumplimiento de los requisitos formales y de la secuencialidad formal material de todos los gastos cuestionados por la Administración Tributaria en el ejercicio fiscal 2014; además se verifica que el acto administrativo impugnado adolece de falta de motivación; y, en consecuencia se declara la invalidez legal de la Resolución impugnada en esta causa y de la correspondiente Acta de Determinación que es su antecedente (...)*”
- 1.4. El Abg. Alfonso Ríos Robalino, procurador fiscal debidamente designado por el Ing. Juan Steve Carrera López, Director Zonal 5 del Servicio de Rentas Internas (SRI en lo posterior) interpone recurso de casación (fs. 3883 a 3890), en contra de la referida sentencia, con fundamento en el **caso 4to.** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior) el cual es calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 14 de octubre del 2019, a las 12h42 y remite el proceso a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.
- 1.5. Mediante auto interlocutorio de 5 de septiembre del 2022, las 16h13, dictado por la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, dispone que la parte casacionista complete su recurso de casación, hecho lo cual con auto interlocutorio de 12 de octubre del 2022 a las 09h02 se admite a trámite el recurso de casación interpuesto, por el caso **cuarto** del art. 268 del COGEP, exclusivamente, por **falta de aplicación** de los arts. 161 y 169 del COGEP que condujo a la no aplicación del art. 10.1 la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI en lo posterior).

2.- Competencia

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

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa, realizado el 19 de diciembre 2022, a las 12h56, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (en calidad de Jueza Nacional y Juez Nacional encargado); por ausencia temporal del titular Dr. José Suing actúa en el presente proceso el Dr. Fernando Cohn Zurita. Sin embargo, el Dr. Fernando Cohn se excusa de conocer la causa, mediante escrito de 14 de febrero de 2024, la misma que es aceptada por los dos magistrados restantes, consecuencia de lo cual actúa en su reemplazo la Dr. Mónica Heredia según acta de sorteo de la misma fecha. 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 Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 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 Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 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 Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

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 15 de febrero del 2024, a las 14h45.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. Argumentos de la parte recurrente por los vicios señalados. La parte demandada, hoy recurrente, respecto al caso 4 del art. 268 del COGEP dice:

Explicación con lógica jurídica de como los preceptos de valoración de prueba han sido violados en la glosa denominada “ costos en los que no se ha podido evidenciar el hecho económico ” : en la sentencia recurrida, respecto al PERITAJE asevera “ 7.5.2) (...) y de lo que consta en los informes periciales se verifican pagos, mediante cheques, al señor Reinaldo Ernesto Baños Mazacón (...) que las compras de cacao realizadas al señor Reinaldo Ernesto Baños Mazacón, constan ingresadas al inventario de la parte Actora y forman parte de sus ventas (exportaciones), tal como consta referenciado en el informe de la perito de la parte Actora, la Ing. Viviana Naranjo Chacón (fojas 3670 a 3674 del expediente), por lo que no cabe dudar que dichas transacciones efectivamente si se realizaron, ya que no solamente se cuenta con las facturas y comprobantes de retención, sino que también ha quedado acreditado el pago y la efectiva compra de los bienes (cacao) el cual fue ingresado al inventario del Contribuyente (ahora parte Actora) y fue vendido (exportado) por el Contribuyente (ahora parte Actora) (...)” (...) EN CONCLUSIÓN, la parte Actora no solo ha demostrado “ la formalidad de las facturas cuestionada”, sino que aportó otros datos y medios de prueba (como el pago con cheque, el ingreso al inventario de los bienes cacao adquirido al proveedor cuestionado y su posterior venta exportación) que evidencian y justifican el hecho económico de las transacciones con el proveedor (...)” Del texto señalado, podemos observar que los señores jueces, aceptan llanamente las aseveraciones de la perito insinuada por la parte actora Ing. Viviana Naranjo Chacón, como si se tratara de un hecho categórico e irrefutable, sin tomar en cuenta que la labor del perito solamente es informativa de conformidad con el inciso primero del art. 221 del COGEP. Adicionalmente en la segunda parte de la transcripción de la sentencia, se puede evidenciar que los jueces al analizar el mencionado documento no lo hacen en su integralidad ya que indican que en virtud del informe presentado por la Ing. Naranjo Chacón se pudo comprobar la existencia de las transacciones cuestionadas por le SR, identificando además la supuesta formalidad en las facturas cuestionadas, lo cual deviene en una falta de lógica al aseverar algo incorrecto ya que consta del propio documento presentado por la perito (pág. 9) que no se le exhibieron los comprobantes de venta que soporte el valor de US 237.228,29 del total de las compras efectuadas en el 2014, sin embargo en su conclusiones indica que fueron soportadas la totalidad de las adquisidores de materia prima, tanto es la incomprensión del análisis realizado por el Tribunal que durante el contrainterrogatorio se solicitó a la Ing. Naranjo aclare o indique ¿Si se encontraba o no soportado la totalidad de la materia prima? ¿Qué documentación reviso para asegurar que todo lo que ingreso a inventario se exparto? Y si verifico ¿la totalidad de los anverso y reversos de cheques donde consta el cobro del beneficiario efectivo respecto

de la glosa impugnada por USD 1.430.530,13, obteniendo respuestas contradictorias y en ocasiones evasivas ya que en su informe (pág. 7,9 y 11 a 13) señalo que no se le exhibieron la totalidad de los comprobantes de las transacciones cuestionadas; que realizó un muestreo de los cheques que soportaron las transacciones cuestionadas; tanto es así que en reiteradas ocasiones se solicitó señale las cuentas que intervinieron en dichos registros sin tener una respuesta a pesar de su experticia técnica-contable. Con lo cual queda demostrado que el Tribunal Contencioso Tributario No. 2 erróneamente ha interpretado el inciso II del art. 164 del COGEP, respecto de que la prueba debe ser apreciada en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica, e inaplicado el precepto contenido en el artículo 223 del COGEP, artículo que establece que los informe periciales deben ser creíbles, y lo más vergonzoso es que conllevo al tribunal señalar que fueron justificadas en su totalidad las transacciones glosadas, violentando los elementales principios de la valoración de la prueba. Si el contenido del informe no guarda relación con lo alegado o sustentado no debió ser considerado de forma categórica para sustentar una glosa que a palabras del perito fue revisada de forma aleatoria, ello pone de relieve que se ha transgredido el art. 227 del COGEP, relativo a que la prueba pericial tiene como propósito que expertos debidamente acreditados puedan verificar los hechos y objetos que son materia del proceso; sin embargo la perito se basó en supuestos (muestreos) y no en una revisión total que le dé certeza al tribunal al tomar su decisión correcta. Según el inciso primero del art. 221 del COGEP, el perito en razón de sus conocimientos únicamente debe informar al juez, sobre algún hecho o circunstancia relacionado con la materia de la controversia, sin embargo, del texto de la sentencia que se detalla, señala que existieron diferencias inmateriales y que su experticia se basó en muestreos de un casillero con transacciones de gran volumen; pero la Sala Juzgadora toma como relevante únicamente que todas las compras están dentro del inventario y sirvieron para las exportaciones sin demostrar documentadamente esta aseveración y que documentación la soporte, lo que convierte a esta premisa en falsa. Sobre la explicación con lógica jurídica de como los preceptos de valoración de prueba han sido violados en la glosa denominada “costos sobre los cuales no se ha podido verificar el pago a través del sistema bancario” afirma que nuestra ley procesal prohíbe el libre arbitrio del juez para valorar los elementos probatorios que constan en el proceso y que, en cambio, le exige aplicar la razón y la lógica en su fallo, en el caso, el Tribunal de instancia incurre en el yerro de la causal cuarta pues, tal como se puede apreciar ha procedido a la baja de la glosa, basándose exclusivamente en el informe pericial presentado por la Ing. Viviana Naranjo Chacón perito insinuada por la parte actora al señalar categóricamente que se evidencio la trazabilidad de las transacciones respecto al ingreso de la mercancía que se reflejaba en los comprobantes de ventas, que no corresponde a la verdadera esencia de la glosa, por cuanto el SRI cuestiona la no utilización del sistema financiero ecuatoriano por transacciones superiores a cinco mil dólares en cumplimiento con lo dispuesto con el art. 103 de la LRTI y que fue señalado detalladamente en el informe del perito García, pero lo relevante del asunto

es que los jueces avalan las transacciones como deducibles porque se sustentaron en unas supuestas exportaciones y trazabilidad, careciendo de toda lógica tal fundamentación. Como se puede apreciar el Tribunal de instancia llega a conclusiones o argumentos en la que supuestamente parte de hechos o aseveraciones de los peritos Naranjo y García que son totalmente falsas por cuanto de la simple lectura a sus informes que obran de autos las respuestas consignadas difieren totalmente, de los extractos tomados por el Tribunal Contencioso Tributario No. 2 por cuanto lo pretende por un lado desconocer el alcance de una norma sustantiva para la deducción de un gasto y por el otro introducir una premisa falsa del perito García al señalar que la glosa debe confirmarse en un 100%, cuando a todas luces señala una baja parcial de la misma por haberse encontrado documentación de respaldo, lo cual denota la falta de aplicación de las reglas de la sana crítica y la valoración de la prueba presentada en su conjunto que conllevó a la equivocada aplicación de los artículos 164, 221, 223 y 227 del COGEP, violaciones que indirectamente produjeron la transgresión de los 10 y 103 de la LRTI. Que por tanto se ha valorado absurdamente la prueba, pues asegura que la falta de aplicación de la sana crítica, se ha traducido en la valoración absurda de la prueba, conforme consta del fallo recurrido al dar como cierto algo que se ha demostrado a todas luces presenta incongruencia en sus premisas que pueden ser corroboradas con los informes físicos en cada una de las conclusiones de las glosas que realizan los peritos. Que todo ello fue determinante en la parte dispositiva del fallo, específicamente la flagrante violación a norma de derecho sustantivo como son los arts. 10 y 103 de la LRTI que señalan que manera categórica que los gastos deben estar sustentados en comprobantes de venta válidos y que cumplan con la normativa tributaria correspondiente. Pide se acoja su recurso.

4.2. Contestación al recurso de casación por parte de la actora. El representante legal de la compañía GOLDCACAO EXPORT S.A., dentro del término concedido para el efecto, contesta el recurso y señala que no cumple con la técnica jurídica pues, no se establecen claramente los medios probatorios erróneamente valorados, mutila la sentencia; que se verifican pagos, mediante cheques al señor Reinaldo Baños Mazacón los cuales aparecen cobrados por dicho señor e incluso en la página 23 de 54 de la resolución impugnada (a fojas 3796) se reconoce la presentación de la “ documentación que evidencia el uso del sistema bancario” y cheques cobrados por el Sr Sócrates Mestanza, quien contaba con autorización del Sr. Baños Mazacón para cobrar los cheques, por ello y otra serie de consideraciones, solicita rechazar el recurso y se confirme la sentencia emitida por el Tribunal de instancia.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación ha incurrido en el vicio señalado en el caso **cuarto** del art. 268 del COGEP, esto es, por **falta de aplicación** de los preceptos jurídicos de valoración de la prueba contemplados en los arts. 161 y 169 del COGEP, lo que condujo a la no

aplicación del artículo 10.1 la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El caso 4 del art. 268 del COGEP dispone:

“ 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.”

El numeral cuatro recoge lo que la doctrina califica como violación indirecta a la norma sustantiva en que se produce un error en la apreciación de la prueba y, a consecuencia de tal yerro deja de aplicar al caso del pleito la norma sustantiva que lo rige o la aplica en forma equivocada (Hernando Morales Molina. “ Técnica de la Casación Civil” . Ediciones Academia Colombiana de Jurisprudencia. Colección Clásicos. Bogotá-Colombia. 2014).

6.2. Alcance doctrinario del error.- Luis Cueva Carrión, al referirse a las condiciones legales para la existencia del **vicio referente a la prueba** señala que: *“ Nótese que aquí se exige la existencia de dos tipos de violación: a) de las normas que rigen la valoración de la prueba (derecho adjetivo); y, b) de las normas de derecho material (derecho sustantivo). Además, la violación debe haberse producido en el mismo orden de sucesión: primero, la violación de las normas que rigen la valoración de la prueba; y, segundo, la violación de las normas de derecho material, de tal manera que, la primera es la causa de la segunda violación. Por lo tanto, si solamente existe la primera violación y no la segunda, no procede la causal de casación; o si solamente la violación es del derecho material no se puede fundar el recurso de casación en esta causal sino en la primera.”*

Respecto a la **falta de aplicación** de normas, muchos autores y estudiosos se han pronunciado, el autor Humberto Murcia Ballén, en la obra “ Recurso de casación civil” , Bogotá-Colombia, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda, pág. 327 sostiene que esta consiste en:

“ (...) el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la norma aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio,

precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica (...)

Sobre este error, el autor Luis Armando Tolosa Villabona en la obra “Teoría y Técnica de la Casación”, 2008. Bogotá-Colombia. Ediciones Doctrina y Ley Ltda. Pág. 361 sostiene:

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

6.2.3. Normas de derecho infringidas.- El auto de admisión del recurso estima que se han infringido los arts. 161 y 169 del COGEP y 10.1 la LRTI, dicen:

Ley de Régimen Tributario Interno

“ Art. 10.-Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: 1.-Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente; (...)

Código Orgánico General de Procesos

“ Art. 161.- Conducencia y pertinencia de la prueba. La conducencia de la prueba consiste en la aptitud del contenido intrínseco y particular para demostrar los hechos que se alegan en cada caso. La prueba deberá referirse directa o indirectamente a los hechos o circunstancias controvertidos.”

“ Art. 169.- Carga de la prueba. Es obligación de la parte actora probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado la parte demandada en su contestación” .

6.4. CASO SUB JUDICIE A RESOLVER.- En conclusión, en esta causal debe detallarse, al igual que se lo hace con el caso 5 del art. 268 del COGEP la norma de derecho sustantivo violentado, con la diferencia de que en la causal 4 el recurrente no puede efectuar un ataque directo a la forma en que el fallo de instancia dejó de aplicar la norma sustantiva sino que la argumentación tiene que partir de que esa violación a la norma sustantiva fue una consecuencia de una violación a la norma referente a la valoración de la prueba.

6.4.1. Para demostrar el vicio al amparo del caso 4 del art. 268 del COGEP, siguiendo la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, la proposición jurídica debe contener como mínimo los siguientes puntos: 1. Identificar de forma precisa el medio de prueba que a su juicio no ha sido valorado en la sentencia. 2. Determinar con precisión la norma procesal sobre valoración de la prueba que ha sido violada. 3. La demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violentada la norma sobre la 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.

6.4.2. Esta Sala Especializada, en la verificación del cumplimiento de estos requisitos mínimos, observa que:

i) Respecto de la identificación de los medios de prueba indebidamente valorados, la administración tributaria recurrente, en el recurso presentado así como en el escrito de aclaración, identifica al “informe pericial del Econ. Héctor García Romero y el informe pericial de la Ing. Viviana Naranjo Chacón” con lo cual se cumple con la primera condición del test fijado por esta Sala.

ii) Sobre la norma procesal sobre valoración de prueba que no ha sido aplicada menciona en la aclaración, a los arts. 161 y 169 del COGEP, por tanto nos corresponde analizar si dichas normas contienen preceptos de valoración de prueba. El art. 161 del Código Orgánico General de Procesos, se refiere a la *conducencia y pertinencia* de la prueba, que no es otra cosa que la aptitud del contenido intrínseco de cada una para demostrar los hechos que se alegan en cada caso y que se refieran directa o indirectamente a los hechos en controversia, es decir el guiar o dirigir hacia un fin específico que, no es otro que, llevar al esclarecimiento de la verdad y al convencimiento del juez de esta verdad. De lo expuesto se hace evidente que esta norma no es de valoración de prueba, es decir de la constancia legal de que a tal o cual prueba ha de darse un valor determinado, como por ejemplo a la confesión de parte que resulta definitiva y plena para resolver el objeto de la Litis.

El art. 169 del COGEP por su parte, establece que es obligación de la parte al actora probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado la parte demandada en su contestación, lo cual es una norma de carácter general (“quien afirma prueba”), pero ello no significa que sea una norma que de valoración a una prueba en concreto; es conjuntamente con la conducencia una fórmula para evacuar las prueba y esencialmente a quien le corresponde su práctica o realización, punto que el propio COGEP menciona que de aquellos actos administrativos impugnados le corresponde la carga de la prueba a la administración tributaria, es más esta Sala de Casación considera que, las pruebas admitidas en la audiencia preliminar porque fueron calificadas por el Tribunal como útiles, pertinentes y conducentes, fueron posteriormente evacuadas en la audiencia de juicio y son ellas las que le sirvieron para luego de una valoración en conjunto y haciendo uso de la sana crítica, emitir el fallo. En conclusión, ninguno de los artículos que sirven de fundamento para proponer una supuesta falta de aplicación de normas de valoración de prueba, al tenor del caso 4 del art. 268 del COGEP, cumplen con este esencial requisito.

6.4.3. Al no haberse configurado la segunda condición del test fijado por esta Sala de Casación para que prospere el caso 4 del art. 268 del COGEP, no es necesario continuar con las siguientes dos condiciones que lo conforman pues, se encuentra inhabilitada de entrar de realizar el análisis de la consecuencia de dicho vicio; es decir la violación indirecta “en carambola” del art 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

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 el Cantón Guayaquil, Provincia del Guayas, el 25 de julio del 2019 en el proceso No.09501-2019-00031.
- 7.3.** Sin costas.
- 7.4.** Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

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

RESUMEN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

No se ha completado la proposición jurídica que debe contener el caso 4 del art. 268 del COGEP, pues las normas procesales alegados como no aplicadas en el caso, no son de valoración de prueba, por tanto improcedente el recurso propuesto.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

HEREDIA PROAÑO MONICA ALEXANDRA
CONJUEZA NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

VOTO SALVADO DEL CONJUEZA NACIONAL, SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, HEREDIA PROAÑO MONICA ALEXANDRA.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 23 de febrero del 2024, las 12h34.

VISTOS: De conformidad con lo previsto por el artículo 204 Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ), por no estar de acuerdo con el criterio de mayoría, para lo cual enuncio los fundamentos de mi discrepancia:

PRIMERO: CARGOS ALEGADOS POR EL RECURRENTE Y ADMITIDOS:

1. Conforme el auto de admisión del recurso, se verifica que el recurrente, Director Zonal 5 del Servicio de Rentas Internas, formula un cargo al amparo del caso cuarto del artículo 268 del COGEP, por el que acusa:

i) falta de aplicación de los artículos 161 y 169 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), que condujo a la no aplicación del artículo 10.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

SEGUNDO: FUNDAMENTOS DEL RECURSO Y DE LA CONTESTACIÓN AL RECURSO:

A) ARGUMENTOS DEL RECURRENTE:

3. El recurrente, al completar la fundamentación del cargo, en cuanto a la falta de aplicación de los artículos 161 y 169 del COGEP, manifiesta:
4. Que el actor tenía la carga de presentar las pruebas tendientes a justificar las afirmaciones hechas y constantes en su declaración de impuesto a la renta del ejercicio

fiscal 2014, por lo que las pruebas del actor debían ser pertinentes y conducentes a demostrar los hechos y/o actos dubitados por la administración tributaria, de conformidad con el artículo 161 del COGEP.

5. Que en cuanto al artículo 169 del COGEP, en concordancia con el artículo 311 del mismo cuerpo legal, a la administración tributaria le corresponde presentar las pruebas obtenidas en el procedimiento administrativo de determinación por las que haya concluido la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.
6. Que sobre el hecho generador no hay discrepancia, en cuanto el contribuyente en su declaración ha reconocido ser el sujeto pasivo, de ello que no era necesario prueba conforme el artículo 163.1 del COGEP.
7. Que si bien la disposición legal establece cierta carga probatoria en la administración, esta no es absoluta respecto de todos los puntos sobre los que se traba la Litis, sino que se circunscribe a cuestiones relacionadas exclusivamente a probar la existencia de la obligación y su cuantía, pero aquello ni incluye expresa ni tácitamente probar las transacciones del contribuyente, cuando estas han sido afirmadas por el actor y negadas por la administración tributaria por falta de prueba del propio actor.
8. Que la administración tributaria presentó documentación recabada en el procedimiento de determinación y que, a su criterio, no cumplía la normativa vigente y tenía como propósito justificar las operaciones mercantiles declaradas por el contribuyente.
9. Que contrario a lo que disponen los artículos 169 y 161 del COGEP, se ha dado mérito probatorio al informe pericial presentado por el actor, pretendiendo suplir así la falta de documentación de respaldo de las transacciones declaradas.
10. Que al no haber prueba documental en que pronunciarse, lo informado por el perito se basa en conjeturas incapaces de surtir efecto probatorio, que no le permite al juzgador acceder y conocer con claridad en qué documentación se basó para afirmar cada uno de sus dichos.

11. Que en consecuencia, el Tribunal de instancia no aplicó el precepto jurídico aplicable para la valoración probatoria, en relación con la carga que tiene quien afirma un hecho y debe probarlo, puesto que no exigió al actor la prueba pertinente para acreditar su afirmación y justificar su pretensión; y, en cambio, le dio realce al informe pericial de la actora, sin que sea el medio idóneo para desentrañar la continencia de la causa, debido a que el objeto de las glosas radica en la falta de prueba documental, que por expreso mandato legal, no podía suplirse con este medio de prueba (informe pericial sin anexo). Y que con esto queda demostrado que no se aplicó el inciso segundo del artículo 164 del COGEP respecto de que la prueba debe ser valorada en su conjunto e inaplicado el 223 del mismo cuerpo legal.
12. Que el Tribunal al analizar el informe señalan que se comprueba la existencia de las transacciones cuestionadas, identificando la supuesta formalidad de las facturas cuestionadas, lo que deviene en falta de lógica, porque consta del propio informe que no le exhibieron los comprobantes de venta que soportan un valor de \$237.228,29 del total de compras efectuadas en el año 2014 y en sus conclusiones indica que fue soportada la totalidad de las adquisiciones de materia prima.
13. Que al señor Baños Mazacón Reinaldo Ernesto la administración tributaria le considera como persona natural con transacciones inexistentes; sin embargo, el Tribunal no advierte dos hechos relevantes que le hubieren puesto en evidencia el incumplimiento del actor sobre la carga de la prueba, que el perito García informó un total de \$430.530,13 sobre los cuales, según la documentación que reposa en los expedientes administrativos y fue revisado en la pericia, no se pudo constatar que tenga firma autorizada de haber recibido las facturas objetadas, no se evidenció la existencia de copias de microchip de anversos y reversos de los cheques sobre los cuales la compañía dice haber realizado los pagos, se verificaron registros contables que hacen referencia a pagos a una persona distinta a la que emitió las facturas, se constataron copias de anversos de cheques donde no se pudo verificar la firma del emisor de los mismos, esto es de la propia compañía actora, y que no se evidenció copias del reverso de los mismos en donde se pueda corroborar el cobro del proveedor o beneficiario efectivo de las transacciones.

14. Que el perito, conforme el artículo 221 del COGEP, en razón de sus conocimientos, únicamente debe informar sobre algún hecho relacionado con la materia de la controversia, e insiste en que el juzgador de instancia dio relevancia únicamente a que las compras están dentro del inventario y sirvieron para las exportaciones sin demostrar documentalmente esta aseveración, con lo que dice, queda demostrado el yerro, al darle un sentido distinto al informe pericial emitido por la parte actora.
15. Que sobre la violación indirecta, el yerro se da sobre el artículo 10.1 LRTI, que prevé situaciones taxativas y expresas que no solo están sujetas a la razonabilidad del gasto, sino al cumplimiento de los medios de prueba que permitan soportar costos y gastos. Y que era esencial aplicar esta norma, que no está sujeta únicamente a la regla general, sino a la valoración subjetiva que pueda hacer el juzgador en cuanto a la pertinencia o no del gasto en relación con la obtención, mejora o mantenimiento del ingreso; sino que en particular, se deben acreditar cuestiones objetivas como la realidad material (prueba de la adquisición del bien o servicio), realidad documental (prueba del contrato, factura, asientos contables) y realidad económica (medio de pago).

B) ARGUMENTOS DE LA CONTESTACIÓN AL RECURSO:

16. La contraparte del recurrente, manifiesta:
17. que no existe razonamiento que explique en qué consiste la transgresión de las normas establecidas en los artículos 161 y 169 del COGEP, respecto de cada prueba y tampoco explica cómo los yerrores influyen en la no aplicación de normas de derecho sustantivo y que no se refiere a la deducibilidad de las transacciones, cuando lo procedente y la norma sustantiva de aplicabilidad correspondía a la determinación si en efecto se realizaron las transacciones, hecho que no ha sido refutado ni casado.
18. Que no se establecen los medios probatorios erróneamente valorados, pero se puede colegir que son los informes periciales de los peritos Naranjo y García.
19. Que el recurrente mutila la sentencia para centrarse únicamente en el informe pericial

de la ingeniera Naranjo.

20. Que existe constancia de la existencia del proveedor Reinaldo Baños Mazacón en el propio acto impugnado, además de la actividad económica del mismo contribuyente, que empata con las ventas de la compañía. Y que, sobre el mismo proveedor, hay constancia de los pagos.
21. Que del informe de la perito Naranjo, se constata el ingreso de las compras de cacao realizadas al proveedor Baños Mazacón, así como la secuencialidad formal-material, sustentada a través de comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre la efectiva realización de la transacción del bien, conforme el precedente jurisprudencial contenido en la resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional.
22. Que no se transgreden los artículos 161 y 169 del COGEP respecto de la conducencia y pertinencia de la prueba y la carga de la prueba, y que, fácilmente se puede leer que la documentación presentada y la prueba presentada por el actor con la demanda, se demuestra la realidad de las transacciones que fueron demostradas con los requisitos formales del hecho económico.
23. Que en instancia, el objeto de la controversia consistía en demostrar la realidad económica de las transacciones y no la deducibilidad de las transacciones, sino algo previo, su existencia.
24. Que la administración tributaria no ha recurrido la sentencia en lo correspondiente a la falta de motivación del acto administrativo y su antecedente, es decir que reconoce la invalidez legal de dichos actos.

RCERO: PROBLEMA JURÍDICO:

25. Para atender el cargo casacional formulado por el casacionista y lo alegado por su contraparte, se analizará si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el

caso cuarto del artículo 268 del COGEP, en específico en el vicio de falta de aplicación de los artículos 161 y 169 del COGEP que condujeron a la no aplicación del artículo 10.1 LRTI.

CUARTO: ANÁLISIS DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN:

26. El artículo 268 del COGEP prevé:

“ 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.”

27. De su lado, las normas sobre las que recae el vicio a la letra dicen:

COGEP

“ Art. 161.- Conducencia y pertinencia de la prueba. La conducencia de la prueba consiste en la aptitud del contenido intrínseco y particular para demostrar los hechos que se alegan en cada caso.

La prueba deberá referirse directa o indirectamente a los hechos o circunstancias controvertidos.”

“ Art. 169.- Carga de la prueba. (Reformado por el Art. 28 y por el Art. 29 de la Ley s/n, R.O. 517-S, 26-VI-2019).- Es obligación de la parte actora probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado la parte demandada en su contestación.”

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

“ Art. 10.- Deducciones. - En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: 1.-Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente;”

28. La doctrina especializada, al referirse a este caso casacional (que era la causal tercera en la antes vigente Ley de Casación), y en cuanto a lo que debe entenderse sobre valoración probatoria, nos ilustra:

“ Esta causal se refiere a las incorrecciones, defectos e injusticias que el juez comete en el momento de valorar la prueba, esta es parte más delicada y técnica del proceso, puesto que en torno a este acto gira la resolución final que adopta el juez. La valoración de la prueba constituye el requisito sine qua non de la sentencia o del auto que pronuncia el juez para concluir el proceso, es la antesala del acto final exclusivo del juzgador; por lo tanto, entre la valoración de la prueba y la resolución, hay una relación de dependencia de la valoración hacia la resolución, por lo que este acto debe ser realizado con especial responsabilidad y con conocimientos técnico jurídicos de muy elevados quilates.” Luis Cueva Carrión, La Casación en Materia Civil, Ediciones Cueva Carrión, 2011, 277-278).

“ Por valoración o apreciación de la prueba judicial se entiende la operación mental que tiene por fin conocer el mérito o valor de convicción que pueda deducirse de su contenido. Se trata de una actividad procesal exclusiva del juez. Es el momento culminante y decisivo de la actividad probatoria; define si el esfuerzo, el trabajo, el dinero y el tiempo invertidos en investigar, asegurar, solicitar, presentar, admitir, ordenar y practicar las pruebas que se reunieron en el proceso, han sido o no provechosos o perdidos e inútiles; si esa prueba cumple o no con el fin procesal a que estaba destinada, esto es, llevarle la convicción del juez.” (Hernando Devis Echandía, Teoría General de la Prueba Judicial, 4ta. ed., tomo I, Editorial Biblioteca Jurídica Dike, Medellín, 1993, p.

287).

29. Ahora bien, no se puede soslayar en este análisis que cada caso casacional tiene un tratamiento que ha sido establecido en el artículo 273 del COGEP; el caso cuarto ha sido tratado en los numerales 2 y 3 del COGEP, que señalan:

Art. 273.- Sentencia. Una vez finalizado el debate, la o el juzgador de casación pronunciará su resolución en los términos previstos en este Código, la que contendrá:

2. Cuando la casación se fundamente en errónea decisión en cuanto a las normas de

valoración de la prueba, el tribunal de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia casará la sentencia o el auto recurrido y pronunciará lo que corresponda.

3. (Reformado por el Art. 44 de la Ley s/n, R.O. 517-S, 26-VI-2019).- Si la casación se fundamenta en las demás causales, el Tribunal de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia casará la sentencia en mérito de los autos y expedirá la resolución que en su lugar corresponda, remplazando los fundamentos jurídicos erróneos por los que estime correctos. Cuando se case la sentencia por el caso previsto en el número 4 del artículo 268 de este Código, el Tribunal de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, corregirá el error valorando correctamente la prueba que obre de autos. (el subrayado es añadido).

30. De ello, se colige que, si la casación se fundamenta en la causal cuarta del artículo 268 del COGEP, el recurrente espera que el Tribunal Casacional corrija la sentencia impugnada y valore correctamente la prueba que obre de autos, esto es, que el juzgador, realice una operación mental en la que concede valor de convicción a los elementos probatorios respecto de los hechos puestos a su conocimiento.

31. En este contexto, tenemos que, en su argumentación, el recurrente encuentra se refiere a los artículos 161, e inciso primero del artículo 169 del COGEP. No obstante, no demuestra de qué forma el juzgador de instancia ha cometido un yerro de no aplicar preceptos de valoración probatoria que dice están contenidos en dichas normas; sino que, lejos de formular un razonamiento que permita a la Sala verificar un error de valoración probatoria, hace énfasis en lo que a su criterio demuestran o no los informes periciales y sus anexos, asimismo, se refiere a si se ha demostrado o no el cumplimiento de la secuencialidad formal – material respecto de las transacciones con una persona natural, en definitiva, el recurrente argumenta como si de instancia se tratara.
32. En definitiva, del argumento del recurrente se desprende que no pretende que el Tribunal Casacional corrija un yerro en la valoración probatoria, sino que haga una revisión de la prueba pericial, lo que ciertamente no es el fin del recurso de casación, ni siquiera a través del caso cuarto que ha invocado.
33. Es importante destacar que, si el casacionista no ha demostrado que se hubiere transgredido un precepto de valoración probatoria, mal se podría analizar si se ha producido o no, una vulneración indirecta de la norma sustantiva que, en este caso, el recurrente establecía era la no aplicación del artículo 10.1 LRTI.
34. **VOTO SALVADO:** Por los fundamentos expuestos, en mi calidad de Conjueza Nacional competente para integrar el Tribunal de Casación en la causa sub iúdice, considero que en sentencia debería resolverse NO CASAR la sentencia recurrida y devolver el expediente al Tribunal *ad-quem* de origen para su ejecución. Sin que deban establecerse costas ni honorarios. NOTIFIQUESE.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

HEREDIA PROAÑO MONICA ALEXANDRA

CONJUEZA NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 6 de marzo del 2024, las 12h01. **ACLARACIÓN**

VISTOS: 1. Mediante auto de 29 de febrero del 2024, 11h23, se corrió traslado por el término de 48 horas a la compañía GOLDCOCHA EXPORT S.A. con la solicitud de aclaración del abogado Manuel Orlando Huacón Arévalo, en calidad de procurador fiscal del Director Zonal 5 del Servicio de Rentas Internas. Dentro del término concedido, con escrito de 4 de marzo de 2024, la compañía actora da contestación al recurso propuesto.

Para resolver la pretensión del actor, se considera:

SEGUNDO: En el recurso horizontal de aclaración presentado por el procurador fiscal de la administración tributaria, se expone: “ (...) *Es importante señalar que, conforme a los fundamentos de la norma procesal y fallos jurisprudenciales citados la carga de prueba le corresponde el actor, por cuanto debe demostrar lo afirmado en su demanda, sin embargo, el análisis realizado en el referido fallo se señaló: “ el propio COGEP menciona que de aquellos actos administrativos impugnados le corresponde la carga de la prueba a la administración tributaria”, sin embargo, la normativa en mención prevé lo siguiente: “ Es obligación de la parte actora probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado la parte demandada en su contestación. Por las consideraciones expuestas, solicito a su autoridad se sirva aclarar el fallo en mención, por cuanto de la sola lectura, no es posible comprender el análisis realizado referente a la carga de prueba” .*

TERCERO: RESOLUCIÓN.- El Código Orgánico General de Procesos, norma aplicable a este caso, en el artículo 253, establece que: “ *La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura. La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos, o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas.*” Bajo este precepto normativo, considerando que no se trata de un recurso que permita refutar, cuestionar o controvertir nuevamente los aspectos ya resueltos en la sentencia u otros ajenos a la Litis, esta Sala de Casación, revisada nuevamente la sentencia emitida por esta Sala con voto de mayoría el 23 de febrero de 2024, las 12h34, se verifica que la misma contiene los argumentos y fundamentos con los que se resolvió, se han expuesto de manera clara y sencilla sin que se observe alguna deficiencia o error que deba ser subsanado, pues **su redacción no es ininteligible o existe vaguedad en su alcance que permita interpretaciones**

equivocadas de lo decidido. Con lo expuesto, al no existir oscuridad alguna que aclarar, se rechaza el pedido efectuado por el procurador fiscal del Director Zonal 5 del Servicio de Rentas Internas. Notifíquese y Devuélvase.-

Voto Salvado de la doctora Monica Alexandra Heredia Proaño

En la resolución del recurso de aclaración solicitado por el abogado Manuel Orlando Huacón Arévalo, procurador fiscal de la autoridad tributaria demandada, en virtud de que en la sentencia emitida el 23 de febrero de 2024, las 12h34 me aparte del criterio de la mayoría, no me corresponde pronunciarme sobre el referido recurso horizontal. Notifíquese y Devuélvase.-

**GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)**

**HEREDIA PROAÑO MONICA ALEXANDRA
CONJUEZA NACIONAL**

**MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL**



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



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

JL/AM

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

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

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