EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

SENTENCIAS, RESOLUCIONES, JUICIOS Y AUTOS

R 221, R 222, R 223, R 224, R 225

Año II - Nº 383 - 74 páginas
Quito, miércoles 28 de octubre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

230255960-DFE

Juicio No. 17502-2010-0144 RESOLUCION 221-2024

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, martes 30 de abril del 2024, las 15h14. **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 Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita, (E) dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17502-2010-0144.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, señala que la pretensión de la parte actora es la impugnación de la Resolución Sancionatoria No. 1720100511803, emitida por la Delegada del Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió " acepta la demanda de impugnación presentada por el señor Ernesto Javier Albán Ricaurte, en calidad de representante legal de la compañía CABEZAS & WRAY ABOGADOS CIA. LTDA., y declara la nulidad de la resolución sancionatoria No. 1720100511803, por lo cual se dispone el reintegro de los valores pagados por la actora, según formulario múltiple de pagos cuya copia consta a fojas 19."

1.3 El señor Nelson Patricio Pérez Pérez, en calidad de Procurador Fiscal de la Directora Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, presenta recurso de casación en contra de la sentencia de mayoría del 17 de mayo del 2017, las 10h30, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación N° 17502-2010-0144, fundamentado en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, sobre la falta de aplicación del artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario, y de los precedentes jurisprudenciales constitucionales: Nos. 014-10-SCN-CC y 030-10-SCN-CC publicados en el Segundo

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDONEZ 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

Suplemento del Registro Oficial No. 256 del 12 de Agosto de 2010 y, Suplemento del Registro Oficial No. 359 de 10 de enero del 2011 respectivamente y, la falta de aplicación del numeral 2 del Art. 1583 del Código Civil.

1.4. Mediante auto del 14 de octubre del 2021, las 13h23, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en su calidad de Conjuez de esta Sala, admitió a trámite el recurso de casación interpuesto.

2. Competencia

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

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17502-2010-0144, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 26 de agosto de 2022, a las 12h38, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo

184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; artículo 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, artículo 1 de la Ley de Casación.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Fundamentos de la parte recurrente: Señala que ilegalmente se calificó la demanda de impugnación sin haberse cumplido con el afianzamiento, infringiendo la Ley, que sin aplicar la normativa sustantiva concluyen que existe una supuesta vulneración de garantías constitucionales respecto del Oficio de Inconsistencias No. 1720100511803 y se declara la nulidad del acto administrativo, disponiéndose el reintegro de la multa pagada por el contribuyente CABEZAS & WRAY ABOGADOS CIA. LTDA. Que los Jueces del Tribunal de instancia debieron cumplir ineludiblemente con el mandato judicial del auto de 10 de septiembre de 2010, la aplicación obligatoria de la formalidad legal estipulada en el artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario, y esto es, exigir el afianzamiento del 10% de la cuantía de la acción a favor del Servicio de Rentas Internas, hecho que no aconteció. Que CABEZAS & WRAY ABOGADOS CIA. LTDA. incurrió en una infracción tributaria, tipificada como contravención por no cumplir con lo previsto en el artículo 107 D de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, lo que dió inicio al sumario por infracción tributaria No. RNO-CDIOUC10-00118, por no corregir las inconsistencias entre las declaraciones de retenciones en la fuente (Formulario 103) y el anexo de Relación de Dependencia, correspondiente al ejercicio fiscal 2008, no haber realizado las declaraciones sustitutivas. Que el contribuyente no presentó los documentos a fin de justificar las inconsistencias encontradas. Que la Administración Tributaria según lo estipulado en el art. 355 del Código Tributario, al verificar que el contribuyente CABEZAS & WRAY ABOGADOS CIA. LTDA., transgredió la disposición prevista en el art. 107 D de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno cumplió con el debido proceso, dándole oportunidades al contribuyente para que ejerza su derecho a la defensa, proceso que culminó con la Resolución Sancionatoria No. 1720100511803 imponiéndole una multa por

contravención por US$ 1.101,00, acto administrativo tributario que goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y está llamado a cumplirse. Que, el 23 de septiembre de 2010, con Trámite No. 117012010072956, el contribuyente ingresó un escrito para poner en conocimiento del SRI que había efectuado el pago de la referida multa , solicitando su extinción. Que el Tribunal A quo en la sentencia analiza el cambio de acción a la de pago indebido, a pesar de no tener capacidad legal para calificar la demanda. Que el pago constituye un modo de extinguir las obligaciones, y que, ante la petición expresa del actor a la Administración Tributaria para que se declare la extinción de la multa y la baja de la resolución sancionatoria, omitió la Administración aplicar la disposición prevista en el artículo 1583 del Código Civil, específicamente en el numeral 2. Que el Tribunal tenía la obligación de aplicar el art. 1583 del Código Civil porque simplemente se extinguió la obligación no tributaria por pago y, ordenar el archivo, pero en su lugar, prosiguió con la sustanciación de la causa y dictó sentencia aceptando la demanda de impugnación de un hecho inexistente y el absurdo jurídico de que se devuelva el pago de la obligación no tributaria. Que al estar extinguida la resolución sancionatoria, por el pago efectuado, debía aplicarse el art. 1583 del CC y no analizar la legalidad del acto impugnable, porque concluyó el acto sancionatorio, no existiendo obligación no tributaria, debiéndose archivar el proceso. Finalmente solicita que por haberse incumplido el afianzamiento, se debe declarar la firmeza del acto impugnado y disponer el archivo del proceso. Por todo lo expuesto solicita a este Tribunal que se acepte el recurso de casación interpuesto.

4.2. El señor Ernesto Javier Albán Ricaurte, en calidad de Gerente General y como tal Representante Legal de Cabezas & Wray Abogados CIA. LTDA., contesta el recurso y señala que de forma acertada en la sentencia se ha indicado que tanto el auto de inicio del proceso sancionador, como inclusive, en el auto administrativo sancionador, no se indica de forma cierta qué conducta cometió la empresa Cabezas & Wray Cía. Ltda., para que se le investigue, y posteriormente sancione. Que además, ni en las excepciones planteadas por el Servicio de Rentas Internas, ni a lo largo del desarrollo del proceso en el Tribunal A quo se planteó la extinción de la obligación por el pago, por cuanto era de conocimiento de las partes que, la naturaleza del proceso no es de cobro vía ejecutiva, por el contrario es de impugnación a un acto administrativo que violentó el derecho a la defensa del contribuyente, por lo que solicita

a este Tribunal desechar el recurso de casación interpuesto.

5. Problema jurídico

CAUSAL PRIMERA: falta de aplicación del artículo innumerado a continuación del art. 233 del Código Tributario, y de los precedentes jurisprudenciales constitucionales No. 014-10-SCN-CC y 030-10-SCN-CC publicados en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 256 del 12 de Agosto de 2010 y Suplemento del Registro Oficial No. 359 de 10 de enero del 2011; y, falta de aplicación del numeral 2 del Art. 1583 del Código Civil.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación que establece: " Art. 3.- CAUSALES.- El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales: 1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositiva".

La causal primera tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia; para que se constituya la misma se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.2 Sobre el cargo de falta de aplicación, Humberto Murcia Ballén señala " … 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… " (Humberto Murcia Ballén, " Recurso de Casación Civil" , Bogotá Colombia, 2005, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez C. Ltda., página 327).

6.3 El recurrente manifiesta que se han violentado las normas:

CODIGO TRIBUTARIO (SUPLEMENTO REGISTRO OFICIAL N° 38 DE 14 DE JUNIO DE 2005) INNUMERADO DESPUES DEL ART. 233 " Art. (...).- Afianzamiento.- Las

acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada… El Tribunal no podrá calificar la demanda sin el cumplimiento de este requisito, teniéndose por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado, si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el Tribunal no se la constituyere… " .

PRECEDENTES JURISPRUDENCIALES CONSTITUCIONALES: No. 014-10-SCN-CC, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 256 del 12 de Agosto de 2010; No. 030-10-SCN-CC publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 359 de 10 de enero del 2011.

CÓDIGO CIVIL

Art. 1583.- Las obligaciones se extinguen, en todo o en parte:... 2. Por la solución o pago efectivo… "

6.4.- La Autoridad Tributaria recurrente al fundamentar los vicios propuestos, señala que tampoco el Tribunal A quo consideró la solicitud del actor, que se declare la extinción y la baja de la Resolución Sancionatoria por Contravención No. 1720100511803 por el pago efectuado.

6.5.-Para el análisis debemos partir de los hechos probados en instancia, y de aquellos hechos no controvertidos, así se han identificado los siguientes: " 3.1. PETICIÓN DE CAMBIO DE ACCIÓN PAGO INDEBIDO.- Previo al análisis de la traba de la Litis debemos pronunciarnos al pedido de cambio de acción, formulado por la actora, … ante tales hechos se evidencia que lo que la actora pagó no fue en razón de una obligación tributaria sino sobre una sanción pecuniaria, concretamente sobre una multa por contravención, lo que nos obliga a invocar el art. 122 del Código Tributario… en la definición dada en el art. 15 del mencionado cuerpo legal, las sanciones, concretamente las multas por contravenciones no se encuentran integradas en el concepto de obligación tributaria. Por lo tanto, no procede el pedido de

cambio de acción a pago indebido formulado por la actora… 3.2. Ahora bien, para la resolución del problema jurídico planteado, esto es la impugnación al acto sancionatorio, debemos definir el objeto de la Litis… tenemos que la empresa plantea una acción de impugnación en contra de la resolución sancionatoria No. 1720100511803 (fs. 15) la cual resuelve imponer una multa al contribuyente CABEZAS & WRAY CIA LTDA de US$ 1101 por contravención y solicita la nulidad de dicho acto, por haberse atentado al debido proceso y por falta de motivación del acto impugnado y de sus antecedentes… Consta a fojas 15 el original de la resolución sancionatoria la cual cita varias normas legales entre otras el art. 107D de la Ley de Régimen Tributario Interno, que solamente por el énfasis agregado por la autoridad demandada se puede inferir que es esta la norma que, a entender de la administración, habría incumplido la actora; y al ser la resolución sancionatoria el resultado de un proceso administrativo que culminó con la imposición de una sanción pecuniaria, este debía respetar las garantías que determinan si se ha respetado o no el derecho al debido proceso, consagrado en el art. 76 de la Constitución de la República. Por lo tanto, … , así como debía evidenciar con claridad la relación entre la conducta y la sanción impuesta, sin limitarse a expresar normas sino a detallar la pertinencia de la aplicación de la multa, pues el acto invoca el art. 349 del Código Tributario para aplicar la sanción, tal norma dice:... De la lectura de la norma podemos concluir que la Administración, si bien es cierto, estaba facultada para imponer una sanción debía especificar dentro del proceso administrativo (desde el inicio del mismo) cual era la supuesta conducta infractora de norma, para ello debía en primer lugar definir con claridad la conducta merecedora de sanción, no sólo al momento de iniciar el sumario por infracción, sino al momento de comunicar a la actora las correcciones que a entender de la administración debían realizarse, esto es en el oficio de inconsistencias No. RNO-CDIOIAC10-00741 pues aunque la administración diga que este es un mero oficio informativo, este ha sido emitido por la Administración en ejercicio de su potestad de gestión tributaria, por lo cual debía cumplir con la claridad necesaria para que la actora corrija, de ser el caso, lo que la Administración le requería, sin embargo de la lectura de tal oficio (fs. 58) no se desprende con claridad cuál era la inconsistencia que debía corregirse, ya que textualmente la Administración expresa: … De dicho texto vemos que la administración no establece con claridad cuál es su requerimiento concreto, más aún si consideramos que invoca el art. 363 el cual determinaba el inicio de un procedimiento sancionatorio, tal como lo hizo la Administración, la cual notificó el inicio de un sumario

(fs.62) el que a su vez se refiere como antecedente del mismo el oficio de inconsistencias, pero nada dice sobre el la actuación de la actora, esto es la subida de información por parte de la actora del talón resumen de anexos de retención realizada el 19 de febrero de 2010, el inicio del sumario no motiva ni informa siquiera, porque dicha actuación de la actora no cumple con el requerimiento solicitado, así como tampoco lo hace la resolución sancionatoria, pese al escrito presentado por la actora dentro del término concedido, pues sin más la administración concluye el procedimiento e impone la multa. Por lo tanto, podemos concluir que el notificar a un particular con un oficio conminatorio sin especificar con claridad que espera la Administración del particular, iniciar un sumario concediéndole el término de ley para presentar pruebas y luego emitir una resolución sancionatoria, que no hace referencia alguna a la información presentada por la actora, no puede aceptarse como un procedimiento administrativo que haya respetado el derecho al debido proceso; concretamente, pues no existió el derecho a la defensa pues nadie puede defenderse sin saber de qué conducta se le acusa… Podemos afirmar también que esta falta de claridad de los actos administrativos, también provocó que el acto impugnado y sus antecedentes carezcan de la debida motivación a la que están obligados conforme lo dispuesto en el art. 82 del Código Tributario y art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, más aún en el caso de un acto que impone sanciones, al respecto nos permitimos citar la doctrina española sobre la necesidad de la motivación en los actos sancionatorios: … Retomando el texto del acto impugnado vemos que no relaciona la conducta, que a criterio de la Administración se constituía en contravención, sin que sea detallada con claridad ni siquiera en el oficio No. RNO-CDIOIAC10-00741 que si bien es cierto tiene un carácter informativo no deja de ser el origen del proceso sancionatorio, puesto que allí requiere a la actora justifique sus diferencias entre anexos y formulario 103, sin detallar el origen de las diferencias acusadas ni la conducta esperada por el contribuyente, pues se limita a citar normas y varias posibilidades de actuación lo que lo volvía falto de claridad, así tampoco se consideró lo presentado por la actora sin realizar análisis alguno tanto en el acto de inicio de sumario como en la resolución sancionatoria, lo que conlleva la nulidad del acto impugnado y sus antecedentes… ".

6.6 Vistos los hechos probados en instancia (subrayados en el párrafo anterior), esta Sala en primer lugar debe contrastar estos, con las normas reprochadas de vicio bajo la causal 1 (errores in iudicando), así tenemos que el casacionista acusa la falta de aplicación del artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario y de los precedentes

jurisprudenciales constitucionales: Nos. 014-10-SCN-CC y 030-10-SCN-CC que tratan sobre el afianzamiento al proponer acciones y/o recursos contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas.

Esta Sala verifica que dicha norma y los fallos constitucionales que versan sobre el afianzamiento, no son normas sustantivas, sino procesales, por lo que, no cabía que sean reprochadas bajo la causal 1, por lo que por esta inconsistencia no prospera el vicio de falta de aplicación alegado. Por otro extremo, el recurso de casación procede contra las sentencias o autos que pongan fin a procesos de conocimiento y, el referido art. innumerado a continuación del art. 233 del Código Tributario, es una norma que los juzgadores de instancia la utilizan en la tramitación del proceso contencioso tributario en fases anteriores a la emisión el fallo, por lo que, malamente puede pretender el recurrente atacar, bajo la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, una fase anterior a la emisión del fallo recurrido, presentando un recurso de casación contra la sentencia, cuyo análisis se centra en el objeto controvertido, por lo que, tampoco procede el vicio por este lado.

Finalmente alega falta de aplicación del numeral 2 del Art. 1583 del Código Civil, que trata sobre la extinción de las obligaciones.

Esta norma no es la llamada a solucionar el asunto controvertido, pues del fallo de instancia se evidencian los hechos probados, que puntualmente se resumen en que ha existido violación al debido proceso dentro del sumario administrativo y falta de motivación en la resolucón sancionatoria, hechos suficientes que llevaron a los juzgadores A quo a declarar la nulidad de la resolución sancionatoria y en virtud de aquello, la devolución de los valores que se habían pagado en concepto de sanción, por haberse pagado valores sobre un acto inexistente. No cabía aplicar el art. 1583 para señalar que se había extinguido la obligación por pago, pues los hechos probados no señalan aquello, sino que existió nulidad y ello conllevó no sólo a que no exista sanción sino a que no debía darse el pago.

7. Decisión

7.1. Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por

autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia de mayoría del 17 de mayo del 2017, las 10h30, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación N° 17502-2010-0144.

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

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resolución de fácil comprensión

En la sentencia de casación se determina que no se configura la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, como se explica en el fallo de casación, por errores imputables al recurrente en la construcción de uno de los vicios y, además, porque bajo los hechos probados no cabía la aplicación del artículo del Código Civil reprochado.

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

230290124-DFE

Juicio No. 09501-2020-00094 RESOLUCION 222-2024

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, martes 30 de abril del 2024, las 16h58. 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. 09501-2020-00094.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció conjuntamente con las partes procesales el siguiente objeto de la controversia: ª Determinar si en el presente caso se ha producido la nulidad del procedimiento coactivo No. RLS-00363-2013, en virtud de que no se procedió a citar legalmente al accionante con el título de crédito y su antecedente el Acta de Determinación No. 0920100100235 de fecha 8 de junio de 2010º.

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve declarar con lugar la demanda presentada por el señor Héctor Fernando Rafael Alarcón Saenz, por sus propios derechos, en contra de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas; y, como consecuencia jurídica se declara la nulidad del procedimiento coactivo No. RLS-00363-2013 constante del auto de pago dictado el 16 de septiembre de 2013, a las 16h00, y se ordena a la administración tributaria el levantamiento de todas las medidas cautelares que se hubiere dictado dentro del antes referido procedimiento coactivo.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 28 de octubre del 2020, a las 12h13, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2020-00094, argumentando el caso 5 del art. 268 del ª COGEPº.

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDONEZ 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

El señor Héctor Fernando Rafael Alarcón Saenz, presentó acción especial de nulidad de procedimiento coactivo No. RLS-00363-2013, iniciado mediante auto de pago de fecha 16 de septiembre de 2016, respecto al Título de crédito No. 0920130601346.

1.4. Mediante auto de 29 de agosto de 2023, a las 16h09, dictado por la doctora Mónica Heredia Proaño, Conjueza Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, por el caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ª COGEPº; por el vicio de errónea interpretación del art. 59 del Código Tributario.

2. Competencia

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

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2020-00094, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de octubre de 2023, mediante el cual se

radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 30 de abril de 2024 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que en el considerando 7.2 de la sentencia se puede observar como el Tribunal incurre en el vicio denunciado. Que el Tribunal cita el art. 59 del Código Tributario indicando, que el lugar donde ejercía sus actividades económicas la parte actora de este proceso es el lugar donde ejerce y presta sus servicios profesionales; o en su defecto más bien donde presta sus servicios profesionales en calidad de empleado que según el Tribunal en el presente caso, quedó demostrado que es en el la calle ªORO 101 Y LA RIA de la ciudad de Guayaquil en la empresa NOBOA TRADING CO. TCN S.A.º; lo cual resulta erróneo toda vez que la disposición legal señala que ªejerza sus actividades económicasº, lo cual no solo comprende como señala el Tribunal que se encuentre en relación de dependencia sino también desempeñar un rol o prestar un servicio; en este caso el actor posee el cargo de Presidente en una compañía en el cual ejerce su gestión en función de las facultades que le otorga un contrato social; siendo así que además de estar facultado para representar a la compañía judicial y extrajudicialmente también puede realizar toda clase de gestiones, actos y contratos que posea una compañía o empresa que como bien conocemos es la unidad económica a través de la cual se organizan elementos personales, materiales e inmateriales para desarrollar una actividad mercantil determinada. Que por consiguiente el realizar actividades que convergen el cargo de presidente dentro de

una compañía si se concentra también en el ejercicio de actividades económicas, pues el Tribunal tergiversa el enunciado de ejercer actividades económicas adjudicado a dicha disposición legal que ello comprende el prestar servicios profesionales en calidad de empleado contraponiéndose a lo dispuesto en el artículo en análisis. Que el Tribunal establece que el accionante era empleado de la compañía NOBOATRADING CO. TCN S.A. y que ésta se encontraba situada en el Oro 101 y La Ria de la ciudad de Guayaquil, donde debieron citarle. Que no significa que su rol de presidente y que dirige una compañía en dicho encargo, no sea catalogado como ejercer un tipo de actividad económica más sin embargo el Tribunal de su interpretación equivocada a dicha disposición legal procede a nulitar el procedimiento coactivo No. RLS-00363-2013 por falta de citación del Título de Crédito al actor, cuando ésta notificación fue realizada donde ejercía actividad económica el actor, en la compañía TELEAGRICOLA ostentando el cargo de representante legal como presidente. Que la interpretación realizada por el Tribunal es una interpretación extensiva del referido artículo, pues pese a recalcar que la norma legal ordena que el domicilio de las personas naturales es el lugar donde ejerzan sus actividades económicas, el Tribunal se extiende en interpretar que las actividades económicas radican exclusivamente como empleado de una compañía y prestar servicios profesionales; lo que adiciona al art. 59 del Código Tributario que el legislador no ha especificado. Que la interpretación del Tribunal no solo que no tiene ninguna lógica ni asidero, sino que contraviene con los dispuesto por el legislador en el ámbito tributario. Que el órgano juzgador ª crea una especie de excepción a la frase actividades económicas atendiendo únicamente a esos dos presupuestos: empleado y servicios profesionalesº. Que el Tribunal debió estar al sentido genuino de la norma y no ampliar su interpretación creando una excepción a su arbitrio. Que la interpretación que debió haber realizado el Tribunal es que el ejercicio de actividades económicas comprende un conglomerado de gestiones por parte de una persona natural o jurídica; y que al ejercer un cargo o rol dentro de una compañía como representante legal está supeditado precisamente a generar un sin número de gestiones en función de la compañía.

4.2 El actor en la contestación al recurso de casación planteado señala que el Tribunal no sólo declaró como hecho probado que la parte actora de este proceso no fue notificado con el título de crédito en su residencia habitual, sino que adicionalmente, declaró como hecho probado que la parte actora de este proceso ejercía sus actividades económicas donde ejerce y presta sus servicios profesionales que conforme consta de autos es para la empresa NOBOA

TRADING CO. TCN, S.A., ya que la parte actora es empleado de dicha empresa desde el mes de mayo de 2012, hasta el mes de julio de 2020 y cuya dirección es el Oro 101 y la Ría de la ciudad de Guayaquil, agregando el Tribunal que el hecho de que la parte actora sea presidente de la empresa TELEAGRÍCOLA no implica que ejerce sus actividades económicas donde funcione la antes referida empresa. Que en la sentencia recurrida determinó y declaró como hecho probado que el actor de este proceso no fue notificado en su residencia habitual, ni donde ejerce sus actividades económicas, corresponde entonces señalar que el art. 108 del Código Tributario, que establece que la notificación personal será entregando al interesado en su domicilio o lugar de trabajo y, a su vez, el art. 109 ibídem manda que cuando no pudiere efectuarse la notificación personal por ausencia del interesado de su domicilio o por otra causa, se practicará la diligencia por una boleta, que será dejada en ese lugar, cerciorándose el notificador de que, efectivamente, es el domicilio del notificado según los arts. 59, 61 y 62 del Código Tributario, de lo cual se infiere que para que exista una notificación por boleta debe necesariamente notificarse a la persona natural en su domicilio y solo en el evento de que el sujeto pasivo esté ausente de su domicilio o por otras causas (que no se conozca el domicilio) podrá pues, notificarse en el lugar en que el sujeto pasivo ejerza sus actividades, lo cual es corroborado por la Corte Constitucional del Ecuador en su sentencia No. 065-17-SEP-CC del 8 de marzo de 2017, Caso No. 0984-15-EP, que establece que la notificación por regla general se debe practicar en el domicilio del sujeto pasivo. Que correspondía que el Tribunal verifique si el sujeto pasivo fue o no fue notificado en su domicilio o residencia habitual conforme la regla general y al no haber sucedido así, no procedía que se notifique el título de crédito en el domicilio de un sujeto pasivo distinto (TELEAGRICOLA) a una persona dependiente de otro sujeto pasivo (BLASTT), teniendo presente que el señor Alarcón Saenz Héctor Fernando Rafael (sujeto pasivo) no fue notificado en su domicilio o residencia habitual, ni tampoco en el que ejerce sus actividades económicas, esto es, en la calle el Oro 101 y la Ría de la ciudad de Guayaquil que corresponde a la dirección de la empresa NOBOATRADING CO. TCN S.A., ya que la parte actora es empleado de dicha empresa desde el mes de mayo de 2012 a julio de 2020 conforme consta de las tablas procesales y de lo declarado como hechos probados por parte del Tribunal a quo en la sentencia recurrida. Que por lo expuesto solicita que se rechace el recurso de casación planteado.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de errónea interpretación del art. 59 del Código Tributario, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de Casación

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

6.1.1. El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley. Para su análisis se parte siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden, por técnica casacional, aceptados por las partes. Para realizar el análisis debe la Sala Especializada verificar que, sobre tales hechos, se haya aplicado correctamente el derecho.

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

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

CÓDIGO TRIBUTARIO: ª Art. 59.- Domicilio de las personas naturales.- Para todos los efectos tributarios, se tendrá como domicilio de las personas naturales, el lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generadorº.

6.3. El Tribunal de instancia, en su parte pertinente señala lo siguiente: ª 7.2.- En el caso subjudice, se estableció como punto del debate el determinar si en el presente caso se ha producido la nulidad del Procedimiento Coactivo No. RLS-00363-2013, en virtud de que no se ha procedido a citar con el título de crédito y su antecedente y para tales efectos, este tribunal considera importante resaltar que dentro del presente proceso no se discute la determinación de la obligación tributaria ni su validez sino únicamente se verificará y determinará si en el proceso coactivo arriba mencionado, existe alguna omisión de solemnidades sustanciales que genere su nulidad para lo cual el Tribunal toma en consideración que la parte demandada ha manifestado que el título de crédito No. 0920130601346 emitido el 22 de abril de 2013 en contra de la empresa Transportes Marítimos Bolivarianos S.A. Transmabo correspondiente al impuesto a la renta del año 2006 de la antes referida empresa por la suma de US$ 2.478.309,49 constante a fojas 5 de autos fue notificado en el domicilio tributario de la empresa TRANSMABO en la persona del señor Vicente Jara Merchán, quien de la prueba anunciada, admitida y practicada por la parte demandada ¼ era a la fecha de recibir el título de crédito dependiente de la empresa BLASTI desde el año 2013. A su vez, sostiene también la parte demandada que dentro de las instalaciones de la empresa TRANSMABO funcionan las compañías BLASTI (fojas 320 a 327 de autos) y la compañía TELEAGRICOLA S.A. (fojas 328 a 332 de autos) y que el actor de este proceso a la fecha de notificación del título de crédito materia del caso que nos ocupa (30 DE ABRIL DE 2013), era el Presidente de la compañía TELEAGRICOLA conforme lo demuestra de fojas 333 de autos, por lo que la parte demandada afirma que si bien el actor de este proceso no fue notificado con el título de crédito arriba mencionado en su residencia habitual, esto es, su domicilio o vivienda, sí fue notificado donde ejerce sus actividades económicas conforme lo permite el Art. 59 del Código Orgánico Tributario, razón por lo cual no existe nulidad que declarar, ya que el actor de este proceso fue notificado con el título de crédito en análisis donde ejercía sus actividades económicas al ser Presidente de la compañía TELEAGRÍCOLA a la fecha de notificación del título de crédito, esto es, al 30 de abril de 2013, a las llh00 am, conforme se desprende de las fojas 6 a 10 de las tablas procesales. Por su parte, la parte actora de este proceso sostiene que el título de crédito materia del caso que nos ocupa, no fue notificado en su domicilio o residencia habitual ni tampoco en el lugar en el que ejercía y ejerce sus actividades económicas al tenor de lo prescrito en el Art. 59 del

Código Orgánico Tributario y para tales efectos, practicó la prueba documental que consta de autos como nueva prueba, la cual no fue objetada por la administración tributaria, mediante la cual se desprende que desde el mes de mayo de 2012 hasta el mes de julio de 2020 es empleado bajo relación de dependencia de la compañía NOBOATRADING CO. TCN- S.A., empresa que a su vez tiene su domicilio en el Oro 101 y la Ría de la ciudad de Guayaquil conforme se desprende de la historia laboral de la parte actora y del Registro único de Contribuyentes de la empresa NOBOA TRADING CO. TCN S.A., pruebas documentales que fueron debidamente anunciadas, admitidas y practicadas por la parte actora de este proceso, por lo que este Tribunal considera que no está en discusión que la parte actora de este proceso no fue notificado con el título de crédito en su residencia habitual sino en el domicilio tributario del lugar donde funciona la empresa Transmabo así como otras compañías, siendo que el antes referido título de crédito fue recibido por un empleado de empresa BLASTI, empresa que funciona en el lugar donde fue entregado el título de crédito en cuestión, lugar donde también funciona la empresa TELEAGRÍCOLA de la cual la parte actora a la fecha (30 de abril de 2013, a las llh00 am) en que fue notificado el título de crédito antes referido, ocupaba el cargo de Presidente, razón por lo cual este Tribunal manifiesta en primer lugar que al tenor de lo prescrito en el numeral 9 del Art.107 del Código Orgánico Tributario las notificaciones en el caso de personas jurídicas deben ser notificadas en el domicilio tributario de la empresa en la persona de su representante legal o de una persona autorizado o de un dependiente del deudor tributario y en el caso que nos ocupa, al 30 de abril de 2013, a las llh00 am, fecha, día y hora en que fue notificado el título de crédito materia del presente caso al señor Vicente Jara Merchán dicha persona no era representante legal ni persona autorizada ni dependiente del deudor tributario Transmabo ni consta del proceso que lo haya sido de la parte actora, por lo que le corresponde analizar a este Tribunal si la parte actora ejercía en el lugar en que fue notificado el título de crédito, esto es, avenida 25 de julio S/N intersección Rio al Fondo junto a la Cartonera de la ciudad de Guayaquil sus actividades económicas conforme lo permite el Art. 59 del Código Orgánico Tributario y para tales efectos, este Tribunal considera que el lugar donde ejercía sus actividades económicas la parte actora de este proceso es el lugar donde ejerce y presta sus servicios profesionales que conforme consta de autos es para la empresa NOBOA TRADING CO. TCN S.A., ya que la parte actora es empleado de dicha empresa desde el mes de mayo de 2012 y cuya dirección es el ORO 101 y la RÍA de la ciudad de Guayaquil, ya que no porque la parte actora sea Presidente de la

empresa TELEAGRICOLA implica que ejerce sus actividades económicas donde funcione la antes referida empresa, sino más bien donde presta sus servicios profesionales en calidad de empleado que en el presente caso, ha quedado demostrado que es en el ORO 101 Y LA RÍA de la ciudad de Guayaquil en la empresa NOBOA TRADING CO. TCN S.A., razón por lo cual este Tribunal considera que el título de crédito en análisis no ha sido debida ni legalmente notificado y en consecuencia, dicha falta de notificación que es mandatoria al tenor de los Arts. 151 y 161 del Código Orgánico viola pues, el debido proceso consagrado en el Art. 76, numeral uno y siete de la Constitución de la República del Ecuador, sumado a que este Tribunal debe necesariamente generar predictibilidad en sus fallos conforme el stare decisis que manda la Corte Constitucional en su Sentencia No. 376-17-SEP-CC del 22 de noviembre de 2017 y siendo que la Sala Especializada de la Corte Suprema ya se ha pronunciado sobre los efectos de la falta de notificación del título de crédito en relación con la nulidad del procedimiento coactivo conforme consta del fallo constante del caso No. 95-2002, publicado en el Registro Oficial, Edición Especial No. 252 del 15 de enero de 2004, que si bien se refiere a otra administración tributaria mantiene el mismo patrón fáctico al establecer en su considerando SÉPTIMO que el sujeto pasivo de la obligación tributaria debe ser notificado con el título de crédito a efectos de que pague su importe o lo observe y al no haberlo hecho así la administración tributaria mal podía emitir el auto de pago lo que produce la nulidad del procedimiento coactivo". (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.6 De lo expuesto se establecen los siguientes hechos probados: i) Que el título de crédito No. 0920130601346, fue emitido el 22 de abril de 2013 en contra de la empresa Transportes Marítimos Bolivarianos S.A. TRANSMABO correspondiente al impuesto a la renta del año 2006; ii) Que el 30 de abril de 2013, fue notificado el título de crédito en mención en el domicilio tributario de la empresa TRANSMABO en la persona del señor Vicente Jara Merchán, quien era a la fecha de recibir el título de crédito dependiente de la empresa BLASTI desde el año 2013; iii) Que dentro de las instalaciones de la empresa TRANSMABO funcionan las compañías BLASTI y la compañía TELEAGRICOLA S.A.; iv) Que el actor de este proceso (señor Héctor Fernando Rafael Alarcón Sáenz) a la fecha de notificación del título de crédito (30 de abril de 2013), era el Presidente de la compañía TELEAGRICOLA; v) Que el actor desde el mes de mayo de 2012 hasta el mes de julio de 2020 es empleado bajo relación de dependencia de la compañía NOBOATRADING CO. TCN- S.A., empresa que a

su vez tiene su domicilio en el Oro 101 y la Ría de la ciudad de Guayaquil, conforme se desprende de la historia laboral de la parte actora y del Registro único de Contribuyentes de la empresa NOBOA TRADING CO. TCN S.A.

6.7 El Tribunal A quo señala en su parte pertinente en el considerando 7.2, respecto al art. 59 del Código Tributario: ª(¼) por lo que le corresponde analizar a este Tribunal si la parte actora ejercía en el lugar en que fue notificado el título de crédito, ¼ sus actividades económicas conforme lo permite el Art. 59 del Código Orgánico Tributario y para tales efectos, este Tribunal considera que el lugar donde ejercía sus actividades económicas la parte actora de este proceso es el lugar donde ejerce y presta sus servicios profesionales que conforme consta de autos es para la empresa NOBOA TRADING CO. TCN S.A., ya que la parte actora es empleado de dicha empresa desde el mes de mayo de 2012 y cuya dirección es el ORO 101 y la RÍA de la ciudad de Guayaquil, ya que no porque la parte actora sea Presidente de la empresa TELEAGRICOLA implica que ejerce sus actividades económicas donde funcione la antes referida empresa, sino más bien donde presta sus servicios profesionales en calidad de empleado que en el presente caso, ha quedado demostrado que es en el ORO 101 Y LA RÍA de la ciudad de Guayaquil en la empresa NOBOA TRADING CO. TCN S.A., razón por lo cual este Tribunal considera que el título de crédito en análisis no ha sido debida ni legalmente notificado y en consecuencia, dicha falta de notificación que es mandatoria al tenor de los Arts. 151 y 161 del Código Orgánico viola pues, el debido proceso consagrado en el Art. 76, numeral uno y siete de la Constitución de la República del Ecuador, (...)º (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.8 Considerando que el art. 59 del Código Tributario, dispone que el domicilio de personas naturales ª será el del lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas, aquel donde se encuentren sus bienes o se produzca el hecho generadorº, y que, el Tribunal A quo luego de la audiencia de juicio ha valorado prueba y concluido que el actor era empleado en relación de dependencia en NOBOATRADING CO. TCN-S.A., donde ejercía su actividad económica en tal calidad, y que no fue notificado en dicho lugar, sino en una dirección donde funcionaban 3 empresas, -de una de las cuales el actor era el Presidente-, pero que la notificación la recibió un empleado de otra empresa distinta. Vistos estos hechos

probados y contrastados con el contenido del art. 59 reprochado de errónea interpretación, esta Sala no observa que se le hubiere dado un alcance distinto a la misma, pues los juzgadores de instancia en su análisis han determinado luego de la revisión de pruebas, el lugar donde el accionante ejercía su actividad económica y en tal virtud, al no habérsele notificado en dicho lugar, declararon la nulidad del procedimiento coactivo. El recurrente evidencia con su recurso de casación, inconformidad con la valoración probatoria realizada, sin embargo aquello no puede reprocharse bajo el caso 5 del art. 268 del COGEP.

Es necesario recalcar que del fallo de instancia no consta que se hubiere notificado el título de crédito a la compañía TELEAGRICOLA en la persona del representante legal o de un empleado autorizado, como manda el art. 107 del Código Tributario; lo que se ha demostrado es que el actor ejercía actividad económica desde el mes de mayo de 2012 hasta el mes de julio de 2020, en la compañía NOBOATRADING CO. TCN- S.A., bajo relación de dependencia.

7. Decisión

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

7.2. No casar la sentencia de 28 de octubre del 2020, a las 12h13, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2020-00094.

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

7.4. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. 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

Bajo el caso 5, verificados los hechos probados, que se circunscriben al lugar donde el actor realizaba su actividad económica y a que no se le notificó con el título de crédito en dicho lugar, no se configura el vicio alegado de errónea interpretación del art. 59 del Código Tributario, pues ha sido aplicado y entendido en su esencia.

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

230250955-DFE

Juicio No. 09501-2021-00292 RESOLUCION 223-2024

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

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 30 de abril del 2024, las 14h55. **VISTOS:** El abogado Juan Sebastián Vela Mariño procurador fiscal debidamente designado por la Directora Zonal 8 y por el Director de Grandes Contribuyentes del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo de fecha 10 de febrero de 2022, las 8h07, y del auto de aclaración notificado el 2 de marzo de 2022, dictados por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00292.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: ª5.3.- Considerando que el acto administrativo impugnado lo constituye la Resolución No. 109012020RREC483679 de fecha 23 de diciembre de 2021, suscrita por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas, se acordó, conjuntamente con las partes, para guiar el debate en la presente causa, los puntos de controversia siguientes: (i) ESTABLECER SI LA PARTE ACTORA DESVIRTÚA LAS GLOSAS DETERMINADAS EN EL ACTA DE DETERMINACIÓN No. 09202024901140087 RATIFICADA EN LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA. (ii) ESTABLECER SI LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA ADOLECE DE FALTA DE MOTIVACIÓN CON LAS CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE TAL SITUACIÓN.º.

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: ªDECLARAR PARCIALMENTE CON LUGAR LA DEMANDA presentada por la compañía EMPACADORA GRUPO GRANMAR S.A. EMPAGRAN en contra de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, en los términos constantes en

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

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

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

el presente fallo. EN VIRTUD que la demanda ha sido aceptada parcialmente y, en base a lo establecido en el Art. 324 del Código Orgánico General de Procesos, una vez en firme esta sentencia y luego de la reliquidación conforme lo resuelto, se dispone que la suma rendida por concepto de caución para suspender los efectos del acto impugnado y cuyo comprobante de transacción del Banco del Pacífico obra de fojas 343 del proceso judicial, deberá servir como abono a la obligación, de existir un saldo será devuelto al demandante.º.

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 28 de abril de 2022, 16h50, el procurador fiscal del Servicio de Rentas Internas interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por incumplimiento del requisito de motivación; y, por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por errónea interpretación del artículo 4 del Código Tributario, CT, que causó la falta de aplicación del artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 4 de mayo de 2022, las 11h23, en los términos de los artículo 266 y 269 del COGEP, y dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Admisión: En auto de 21 de noviembre de 2023, 11h55, el doctor Fernando Cohn Zurita, en su calidad de Conjuez de la Sala, de conformidad con lo establecido en el artículo 270 del COGEP dispuso a la parte recurrente, aclarar su recurso de casación, atendiendo las observaciones que constan en dicho auto. Mediante escrito de fecha 28 de noviembre de 2023, 16h49, la institución casacionista atendió el pedido de aclaración de su recurso. En auto de 29 de noviembre de 2023, 14h11, el Conjuez de la Sala referido resolvió aceptar el recurso de casación interpuesto en los siguientes términos: ª 3) En el escrito del 28 de noviembre de 2023, la parte recurrente aclara el cargo planteado por la causal quinta, al detallar aquello que le fue requerido (cumpliendo en consecuencia el requisito previsto en el numeral 4 del art. 267 del COGEP), y abandona la formulación de cargos bajo la causal segunda. 4) Por lo expuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 270 del COGEP, SE ADMITE EL RECURSO DE CASACIÓN, EXCLUSIVAMENTE POR LOS CARGOS PLANTEADOS

BAJO LA CAUSAL QUINTA.º.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 17 de abril de 2024, las 10h54, 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. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. En virtud del acta de sorteo de 9 de febrero de 2024, 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, llama 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 Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Para fundamentar el recurso respecto del caso quinto del artículo 268 del COGEP, la casacionista señala que el caso quinto invocado aplica para la Glosa por operaciones crediticias efectuadas con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes, cuya resolución consta desde el numeral 7.1.1 de la sentencia recurrida, y cuyas partes pertinentes transcribe y cita textualmente en su recurso, para a continuación decir que en la transcripción se observa la errónea interpretación que en la sentencia se hace del artículo 4 del CT, porque se trata a la "deducción" y a los "requisitos" para ejercer la deducción como si fueran una misma figura jurídica, violando así el principio de la lógica de la identidad.

4.2. Que, para hacer patente la errónea interpretación del artículo 4 del CT es necesario: primero entender qué es el principio de la lógica de la identidad. Así, el autor Luis Cueva Carrión, en su obra "Valoración jurídica de la prueba penal", al referirse sobre la ley de la lógica de la identidad, enseña que: `A la ley de la identidad se la enuncia así: lo que es, es; el ser es el ser; una cosa es la misma cosa; una cosa es una y la misma cosa. En forma abstracta: A es A. Esta ley significa que, necesariamente, debe existir identidad plena y total entre un concepto y las partes que lo componen; es decir, del pensamiento consigo mismo. [...]. El principio de identidad, además, es diferenciador, puesto que, si un objeto es idéntico a sí mismo, es diferente a los demás.' .º .

4.3. Que una vez que se ha explicado qué es el principio de la lógica de la identidad, es necesario aplicar dicho principio a los conceptos de: i) deducción impositiva; y, ii) requisito, y se concluirá que son figuras jurídicas distintas. Deducción impositiva: Suma que, conforme

a la legislación tributaria, puede detraerse del monto imponible, particularmente a los efectos del impuesto a la renta o a las ganancias. Requisito: Circunstancia o condición necesaria para la existencia o el ejercicio de un derecho o una facultad, para la validez y eficacia de un acto jurídico y para exigencia de obligaciones o deberes. [...].

4.4. Que de los conceptos antes transcritos se observa con claridad la diferencia que existe entre deducción impositiva y requisito, porque mientras el primero es el derecho a detraerse una suma del monto imponible, el requisito en cambio es la condición necesaria para que exista ese derecho de deducción, y es aquí donde se evidencia la errónea interpretación del artículo 4 del CT porque en la sentencia se trata a la "deducción" y a los "requisitos" para ejercer la deducción como una misma figura jurídica, y es por esta razón que en la sentencia se concluye que de acuerdo al principio de reserva de ley, contenida en el artículo 4 del CT, los requisitos de deduciblidad solo pueden estar en la ley y no en el reglamento, lo cual es equivocado y demuestra la errónea interpretación que se dio al antedicho artículo.

4.5. Que, una vez demostrada la errónea interpretación del artículo 4 del CT corresponde explicar cuál es el sentido correcto de dicha norma. Entonces, primero se debe resaltar que deducción impositiva y requisito, son dos figuras jurídicas distintas y que el artículo 4 del CT se refiere exclusivamente a la "deducción". Que, establecido que el artículo 4 del CT se refiere exclusivamente a la "deducción", se sigue que, solo las sumas que pueden detraerse del monto imponible deben estar prescritas en una ley, mientras que los requisitos o condiciones necesarias para ejercer ese derecho de deducción pueden estar tanto en una ley como en un reglamento .

4.6. Que, en este punto corresponde demostrar la incidencia del vicio en la decisión del juzgador: La errónea interpretación del artículo 4 del CT, provocó que los juzgadores resolvieran que no puede aplicarse el artículo 30 del Reglamento para la aplicación de la LRTI, que contiene un requisito de deducibilidad redactado a manera de prohibición: "No serán deducibles los intereses de los créditos provenientes de instituciones financieras domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicción de menor imposición". Que, resolver que no puede aplicarse el artículo 30 del Reglamento para la aplicación de la LRTI, a su vez provocó que el Tribunal resuelva dar de baja la glosa por improcedente.

4.7. Ahora, si los juzgadores hubieran interpretado correctamente el artículo 4 del CT, en

primer lugar, hubieran concluido que los requisitos de deducibilidad pueden estar prescritos tanto en una ley como en un Reglamento, luego, hubieran resuelto aplicar el artículo 30 del Reglamento para la aplicación de la LRTI y hubieran decidido ratificar la glosa. En virtud de lo expuesto queda demostrada la incidencia del vicio de errónea interpretación del artículo 4 del CT en la decisión del juzgador.

4.8. Respecto de la falta de aplicación del artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI señala que se evidencia fácilmente de la expresión utilizada por los juzgadores en la sentencia recurrida: no puede aplicarse dicha norma reglamentaria para establecer la glosa que ha sido impugnada por la actora. ª Por tanto, en aplicación del principio de reserva de ley, contemplado en el Art. 4 del Código Tributario, que establece: Las Leyes Tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y DEDUCCIONES; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código; no puede aplicarse dicha norma reglamentaria para establecer la glosa que ha sido impugnada por la actora. Más Aún que en la reforma al artículo 30 del Reglamento, ya eliminó la no deducibilidad de dichos gastos, TODA VEZ QUE SE ESTABA CONTRARIANDO LO QUE ESTABLECE LA LEY y mediante la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID 19 (¼). Por tanto, al haberse establecido una glosa con sustento en una norma reglamentaria contrariando el principio de reserva de ley denominado también principio de legalidad, el Tribunal resuelve dar de baja la glosa por improcedente.º .

4.9. Que, los requisitos de deducibilidad pueden estar prescritos tanto en la ley como en el reglamento, por lo que el artículo 30 del Reglamento para la aplicación de la LRTI es aplicable a los hechos que constan en la sentencia. Luego, si se hubiera aplicado el requisito de deducibilidad contenido en el artículo 30 del Reglamento para la aplicación de la LRTI, el Tribunal hubiera concluido que los intereses, por el valor de USD. 6@35.664,95, que EMPAGRAN pagó a las entidades del exterior, residentes en paraísos fiscales y/ o regímenes fiscales preferentes son NO deducibles y consecuentemente hubiera ratificado la glosa; sin embargo, los jueces resolvieron no aplicar la norma reglamentaria y por ende dar de baja la glosa, con lo que se demuestra la trascendencia de la falta de aplicación del artículo 30 del Reglamento para la aplicación de la LRTI en la decisión de los juzgadores.

4.10. Que, en relación a los hechos que se tienen por ciertos en la sentencia estos son subsumidos en la norma que no ha sido aplicada, esto es, el artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI vigente para el ejercicio fiscal 2016, que contenía un requisito de deducibilidad redactado a manera de prohibición: ª No serán deducibles los intereses de los créditos provenientes de instituciones financieras domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicción de menor imposición.º. La falta de aplicación del artículo 30 referido es la norma que necesariamente debía ser aplicada para resolver sobre el asunto que se traba la litis. La errónea interpretación del artículo 4 del Código Tributario que es una norma de derecho sustantivo, es el vicio por el cual se aplica indebidamente una norma jurídica al caso concreto, aunque el juzgador da a la norma un sentido o alcance que no tiene.

4.11. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito de fecha 18 de enero de 2024, 14h46, comparece el abogado Víctor Hugo Corozo León en calidad de apoderado especial y procurador judicial de la compañía Empacadora Grupo Granmar S.A. EMPAGRAN, para dar contestación al recurso interpuesto y señala que siendo que la acusación que la recurrente efectúa a la sentencia, radica en que según aquella, los jueces habrían interpretado erróneamente el artículo 4 del Código Tributario, que contiene el principio de Reserva de Ley, conocido también, como principio de legalidad, es importante analizar entonces, si la interpretación dada por los juzgadores, es realmente errada, esto es, si los juzgadores le dieron a dicha norma, un alcance mayor, menor o distinto del que le dio el legislador. Que, el legislador tributario, establece que sólo por Ley se pueden establecer tributos y determinarse, los objetos imponibles, los sujetos activos y pasivos de dichos tributos, la cuantía de los mismos, las formas de determinarlos, las exenciones y deducciones, pues solo en base al principio de legalidad de los tributos, puede garantizarse la seguridad jurídica a la que refiere el artículo 82 de la Constitución de la República, toda vez que para garantizar, ese principio, solamente la Ley, es la que debe establecer los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria, así como los relativos a la responsabilidad de los sujetos pasivos, así como los derechos de aquellos, pues solo de esa manera se garantiza el derecho ciudadano de saber y estar seguro de la existencia de normas previas y claras, conocidas por todos, las que deben, ser obligatoriamente aplicadas por las autoridades competentes.

4.12. Que, el artículo 4 del Código Tributario es claro en establecer que solo con norma de rango de Ley, pueden establecerse Tributos, determinarse, los objetos imponibles, los sujetos activos y pasivos de dichos tributos, la cuantía de los mismos, las formas de determinarlos, las exenciones y deducciones, veamos si en el caso concreto de la sentencia recurrida, los juzgadores, interpretaron erróneamente dicha norma, al disponer la aplicación de una norma con rango de ley y no una norma reglamentaria.

4.13. Que, con respecto a la deducción de intereses pagados por créditos otorgados por entidades financieras del exterior, la norma contenida en el numeral segundo del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establecía y en su contexto general aún establece, que los intereses por créditos contraídos, con motivo del giro del negocio, se consideran deducibles, no estableciendo la Ley, prohibición alguna, al hecho que, dichos créditos hubieren sido adquiridos a instituciones financieras residentes o domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones con regímenes fiscales preferentes o de menor imposición o en países que no habían sido calificados como tales, es decir, que por mandato expreso de la Ley, todos los valores pagados por los contribuyentes, por concepto de intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas, debían ser considerados como deducibles.

4.14. Que, del análisis efectuado por los juzgadores, en virtud del control de legalidad que aquellos estaban obligados a efectuar a los actos impugnados, aquellos, luego de efectuar una correcta argumentación jurídica, resolvieron que, el hecho de "haberse establecido una glosa con sustento en una norma reglamentaria", contrariaba el principio de Reserva de Ley o de Legalidad, habiendo resuelto como era procedente, dar de baja la glosa determinada a cargo de su representada. Que, se evidencia, no solo que la interpretación dada por los juzgadores al artículo 4 del Código Tributario, es la correcta, sino además, que la norma correcta que debía aplicarse para efectos de determinar la deducibilidad de los gastos por intereses por créditos obtenidos del exterior, era el numeral segundo del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y no el segundo inciso segundo del artículo 30 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que contrariaba a la antes mencionada norma legal, criterio que es ratificado por el mismo Ejecutivo, que mediante Decreto Ejecutivo No. 973, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 736 del 19 de abril

del 2016, expidió las Reformas Reglamentarias en materia tributaria para la aplicación de la Ley Orgánica de Incentivos para Asociaciones Público Privadas y la Inversión Extranjera, mediante el cual, en el numeral 6 del artículo 2 que refiere a las Reformas al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, expresamente sustituye el texto de los incisos penúltimo y último del numeral segundo del artículo 30 del referido Reglamento y excluyendo la prohibición de deducibilidad que constaba en dicha norma, precisamente, porque aquella, contrariaba lo dispuesto en la Ley.

5. Problema jurídico

En base a los argumentos esgrimidos por la parte recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por errónea interpretación del artículo 4 del Código Tributario que causó la falta de aplicación del artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

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

6.2.1. La norma señalada como infringida es: a) Artículo 4 del Código Tributario.- ª Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.º.

6.3. 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 sentenciaº.

6.3.1. La norma señalada como infringida es: a) Artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.- ª Deducción por pagos al exterior.- Son deducibles los pagos efectuados al exterior que estén directamente relacionados con la actividad en el Ecuador y se destinen a la obtención de rentas gravadas¼ (...) II Intereses por créditos.- Serán deducibles los intereses pagados por créditos del exterior, adquiridos para el giro del negocio, hasta la tasa autorizada por el Banco Central del Ecuador, siempre que estos y sus pagos se encuentren registrados en el Banco Central del Ecuador, y que cumplan las demás condiciones establecidas en la ley. Para créditos del exterior, con partes relacionadas, además se deberán cumplir las siguientes condiciones: (...) A efectos de la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, la tasa autorizada por el Banco Central del Ecuador que se debe aplicar a los créditos externos, será aquella vigente a la fecha de registro del crédito en el Banco Central del Ecuador para créditos del exterior, no serán deducibles los intereses en la parte excedente de las tasas autorizadas. No serán deducibles los intereses de los créditos provenientes de instituciones financieras domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicción de menor imposiciónº.

6.4. El ejercicio económico objeto de la controversia en instancia corresponde al 2016.

6.5. El art. 10.2 de la LRTI en su texto vigente a fines del 2015 (y por tanto vigente para el ejercicio 2016) disponía que son deducibles los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, siempre que**: (i)** se encuentren sustentados en comprobantes de venta; **(ii)** no excedan de la tasa definida mediante Resolución por la Junta de Política y Regulación

Monetaria y Financiera; **(iii)** de tratarse de crédito externo, esté registrado en el Banco Central del Ecuador; **(iv)** los créditos no superen el 300% del patrimonio del contribuyente.

6.6. El art. 30 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno disponía, en su texto vigente a fines del 2015 hasta su reforma en abril del año 2016 prescribía que ª... [n]o serán deducibles los intereses de los créditos provenientes de instituciones financieras domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones de menor imposiciónº.

6.7. De lo detallado en la sentencia en cuanto a la demanda y su contestación (apartados 4.1.3 y 4.2.2) y en el análisis de la ª Glosa por operaciones crediticias efectuadas con residentes de paraísos Fiscales o regímenes Fiscales Preferentesº (apartado 7.1.1), no se cuestiona la cuantía de intereses pagados ni el domicilio de los prestamistas en paraísos fiscales o de menor imposición; por lo que es esencial establecer si se han producido o no los yerros acusados, en el sentido de que debía tomarse en cuenta el elemento ya señalado (domicilio de los prestamistas en paraísos fiscales o de menor imposición) para desconocer la deducibilidad de los intereses pagados

6.8. La parte recurrente sostiene que, al haber aplicado el Tribunal exclusivamente el art. 10.2 de la Ley de Régimen Tributario Interno y no el art. 30 de su Reglamento, interpretó erróneamente el art. 4 de la LRTI, estimando la casacionista que el reglamento no excede sus límites cuando detalla como elemento necesario para que aplique la deducibilidad, que el crédito no provenga de una institución financiera domiciliada en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, puesto que, para la recurrente, vía reglamento se puede establecer un requisito para que proceda una deducción.

6.9. El art. 4 del Código Tributario prevé el principio de reserva de ley, que consiste en que solo las normas con categoría de ley fijarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos y los recursos.

6.10. El art. 7 del mismo cuerpo legal dispone que ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella; no podrá suspender la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas.

6.11. Las condiciones para que un gasto sea deducible deben estar fijadas en la ley, conforme prescribe el art. 4 del Código Tributario, siendo artificiosa la distinción que hace la parte recurrente entre deducibilidad y requisitos para su aplicación, puesto que la norma reglamentaria está excluyendo la deducibilidad por la ocurrencia de una circunstancia que para el año 2016 no estaba prevista en la norma con categoría de ley. Lo que el reglamento puede normar es la forma en que los elementos fijados en la ley se cumplan. Así, por ejemplo, si la ley establece que debe registrarse un crédito del exterior para que sea deducible, la norma reglamentaria podría detallar la forma de realizar ese registro. Lo que no puede hacer la norma reglamentaria es incluir una condición de deducibilidad no prevista en la ley, pues ello implicaría la modificación de esta última, lo cual está proscrito por el art. 7 de la LRTI.

6.12. Por tanto, no es procedente la alegación de la parte recurrente en el sentido que una nueva condición o limitación para que opere una deducción podría estar incluida en una norma reglamentaria. En consecuencia, el Tribunal ha interpretado correctamente el art. 4 del Código Tributario al desestimar la aplicación del art. 30 del Reglamento a la LRTI, que previó una exclusión de deducibilidad que a la época no constaba en la LRTI.

6.13. Sin perjuicio de lo antes señalado, se aprecia que la parte recurrente no ha apreciado las razones por las que la norma reglamentaria fue incluida y posteriormente modificada, ni la temporalidad de su efectiva vigencia.

6.14. Dada la costumbre en nuestro país, de ª apurarº reformas legales a fines de año para poder cubrir urgencias presupuestarias del año siguiente, las reformas reglamentarias que se realizan para ponerse a tono con las modificaciones de la ley, se pueden realizar recién en el año siguiente. Muchas de esas disposiciones reglamentarias suelen repetir, innecesariamente, en gran parte de los casos, las disposiciones de la ley; sin embargo, no debe considerarse que

los elementos del hecho generador y las condiciones de la deducibilidad son los que constan en el reglamento, sino que deben estar incluidos en la norma con categoría de ley.

6.15. Justamente para este caso debe considerarse que**: (i)** el numeral 2 del art. 10 de la LRTI establece las condiciones para que los gastos por pago de intereses en créditos sean deducibles, y el art. 13 del mismo cuerpo legal prevé los casos en que los pagos al exterior sean deducibles, aunque no se realicen retenciones; **(ii)** el art. 13 de la LRTI tuvo una reforma con ocasión de la expedición del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 351 del miércoles 29 de Diciembre del 2010; **(iii)** en efecto, en el numeral 2 del apartado 2.4 de la Segunda Disposición Reformatoria del COPCI se sustituyó el numeral 3 del art. 13 de la LRTI, excluyendo de la deducibilidad los pagos de intereses de créditos externos provenientes de instituciones financieras domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones de menor imposición; **(iv)** como consecuencia de esa reforma legal tributaria, se emitió una reforma reglamentaria, mediante Decreto Ejecutivo No. 732, publicado en Registro Oficial 434 del martes 26 de abril del 2011, en cuyo artículo 6 se dispuso agregar en el último inciso del Parágrafo II del artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, lo siguiente: ª No serán deducibles los intereses de los créditos provenientes de instituciones financieras domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones de menor imposiciónº; **(v)** mediante el numeral 5 de la Disposición Reformatoria Segunda de la Ley Orgánica de Incentivos para Asociaciones Público-Privadas y la Inversión Extranjera, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 652 del viernes 18 de diciembre de 2015 (vigente en consecuencia a partir del año 2016, en aplicación del art. 11 del Código Tributario), se reformó el numeral 3 del art. 13 de la LRTI, sin que conste ya en el nuevo texto la exclusión referente al domicilio del prestamista, constando como requisito únicamente lo referente al límite de tasa; **(vi)** la norma reglamentaria (Reglamento a la LRTI) se actualizó (mediante el Decreto Ejecutivo No. 973, publicado en Registro Oficial Suplemento 736 del martes 19 de abril del 2016; artículo 2, numeral 6), para ya no hacer constar en el art. 30 el requisito del domicilio del prestamista, ya que, como se detalló en el apartado anterior, el legislador lo eliminó del art. 13 de la Ley (con vigencia a partir del año 2016).

6.16. En conclusión, no fueron (ni pudieron ser) las normas reglamentarias, sino las legales las que instituyeron (COPCI a fines de 2010, aplicable a partir del ejercicio económico 2011) y posteriormente suprimieron (Ley Orgánica de Incentivos para Asociaciones Público-Privadas y la Inversión Extranjera, a fines de 2015, aplicable a partir del año 2016) la exclusión de deducibilidad por el domicilio del prestamista en paraísos fiscales o de menor imposición; por tanto, resulta un despropósito que la administración pretenda que un rezago reglamentario derivado de una disposición legal que quedó sin efecto para el ejercicio 2016, pueda subsistir por la falta de armonización a la disposición con jerarquía de ley promulgada a fines del año 2015.

6.17. Por las razones antedichas, se desestiman los cargos planteados.

7. Decisión

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

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

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resumen del fallo:

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario desestima el cargo de errónea interpretación del art. 4 del Código Tributario, que el recurrente sustentaba en el supuesto de que vía reglamentaria (art. 30 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI) se pueden establecer condiciones de deducibilidad no previstas en la LRTI (art. 10.2). La Sala concluyó que el reglamento puede únicamente normar la forma en que un requisito de deducibilidad

previsto en la ley se considere cumplido, pero no innovar la ley, Adicionalmente, la Sala aclaró que la norma reglamentaria fue introducida en el año 2011 con ocasión de una norma con categoría de ley (COPCI), de fines del año 2010, que estableció la exclusión de deducibilidad de pagos de intereses cuando el prestamista está domiciliado en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, pero que, posteriormente, dicha exclusión fue suprimida por reforma legal de fines del año 2015, vigente a partir del ejercicio económico 2016. En consecuencia, la disposición reglamentaria perdió su soporte a partir del 1 de enero de 2016, independientemente de que recién en abril de ese año se armonizó a la nueva disposición con rango de ley, mediante reforma.

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

230251536-DFE

Juicio No. 09501-2021-00358 RESOLUCION 224-2024

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

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 30 de abril del 2024, las 14h58. **VISTOS:** La ingeniera Yamel Alexandra Emanuele Cevallos Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia de lunes 29 de agosto de 2022, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, en el juicio de impugnación No. 17510-2021-00358 propuesto por Daniel Vicente Morante Cárdenas como representante legal de la compañía MOLERPA S.A.

1. Antecedentes procesales

1.1. Puntos de la Controversia: ª(1) ESTABLECER si la compañía MOLERPA S.A. justifica legalmente tener derecho a la devolución de los valores pagados en exceso por concepto de crédito tributario por retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta y del Impuesto a la Salida de Divisas acumuladas al ejercicio fiscal 2016. (2) DETERMINAR si el Acto Administrativo Impugnado carece de motivación debida y suficiente, y sus consecuencias jurídicas.º

1.2. Fallo impugnado.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el juicio objeto del recurso resolvió: ªdeclarar CON LUGAR la demanda presentada por el señor DANIEL VICENTE MORANTE CARDENAS en su calidad de Representante Legal de la compañía MOLERPA S.A., en contra de la señora Directora General del SERVICIO DE RENTAS INTERNAS SRI, en los términos expuestos. En consecuencia se declara la invalidez jurídica de la Resolución impugnada No. NAC-RRRRRVC21-00000097. 9.- PROCEDENCIA O NO DE PAGO DE INDEMNIZACIONES, INTERESES Y COSTAS: No se dispone el pago de indemnizaciones por no haber constado en el objeto de la demanda conforme al artículo 98 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP); ni intereses por no corresponder a la

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

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

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

naturaleza de la demanda; ni de costas al considerar este Tribunal que las partes no han litigado en las condiciones previstas en el artículo 284 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). 10.- Una vez EJECUTORIADA la presente sentencia y que haya adquirido la calidad de cosa juzgada, procédase con el archivo de esta causa y remítase el expediente al archivo pasivoº

1.3. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 11 de noviembre de 2022, las 09h00, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP.

1.4. Admisión: En auto de admisión de 26 de julio de 2023, las 08h43, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, admite el recurso de casación planteado por la causal cuarta del art. 268 del COGEP por falta de aplicación de los preceptos de valoración de prueba contenidos en los artículos 161 y 164 del cogep, que condujo a la no aplicación del art. innumerado a continuación del 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el sorteo de 3 de octubre del 2023, las 11h41, 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 2021el 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 Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Para fundamentar el caso cuarto invocado, indica sustentarse en la falta de aplicación de los artículos 161 y 164 del Código Orgánico General de Procesos lo que condujo a la no aplicación del primer artículo innumerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas; indica que el medio probatorio sobre el que se verifica el vicio es el informe pericial del perito del actor; que el art. 164 del cogep, establece que la prueba debe ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana

crítica, que tales reglas no son una invención antojadiza del legislador sino que obedecen a la lógica, a que exista una coherencia con los hechos que tal o cual prueba demuestra con las conclusiones a las que arriba el tribunal para adoptar la decisión sobre la controversia; que el perito indica, que se pudo verificar que la compañía actora realiza la reclasificación del ISD debido que cometió un error contable en los ejercicios fiscales 2013, 2014, 2015 y 2916 al considerar al ISD como parte de los gastos , desconociendo al momento de presentar la declaración original de Impuesto a la Renta de los mencionados ejercicios fiscales que el ISD pagado en las importaciones de las subpartidas arancelarias son sujetas a crédito tributario, que la NIC 8 define los errores contables como omisiones o inexactitudes en los estados financieros con relación a uno o más períodos anteriores sobre los cuales la información está disponible de esos períodos y la entidad haciendo un esfuerzo razonable la hubiese conseguido y tomado en cuenta, pero no utilizó dicha información; dice el recurrente que el perito establece que los errores contables son omisiones o inexactitudes de los estados financieros, entre los que se encuentra la inadvertencia de hechos económicos, que el perito asevera que la reclasificación contable realizada por la compañía se debió al desconocimiento del beneficio que tenía si consideraba al ISD como crédito tributario, que antes esas afirmaciones del perito resulta lógico deducir que siendo los errores contables omisiones o inexactitudes de los estados financieros, la corrección de dichos errores contables debían constar reflejados en el estado financiero formulado después de que se detectó el error, que el perito afirma que el error se debió a desconocimiento, está indicando que el error versó sobre desconocimiento de la ley, lo que es improcedente porque la ley se presume conocida por todos y su desconocimiento no excusa a persona alguna, por lo que no se adecua a error contable, que en un supuesto no consentido se tratara de un error contable, el tribunal debió verificar que este se encontraba corregido en los estados financieros posterior a la detección del error, dado que el tribunal en la sentencia que se impugna determina ª En el presente caso, la accionante se encontraba dentro del término establecido en el artículo 305 del Código Tributario para presentar su solicitud de pago en exceso y solicitar el saldo del crédito tributario de ISD en los términos que establece el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en concordancia con el numeral 3 del primer artículo innumerado a continuación de artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, debido a que los rubros considerados como crédito tributario por la compañía

corresponden al ISD pagado en las importaciones de bienes cuyas partidas arancelarias se encuentran en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria; así lo ha ratificado el perito insinuado por la accionante a través de su informe y la sustentación efectuada dentro de esta audiencia de juicio, donde se valida que la compañía cuenta con los sustentos documentales necesarios para el reconocimiento del crédito tributario de ISD.º hecho que no fue comprobado por el tribunal, al cual le bastó que el perito dijera en su informe que se trataba de un error contable por desconocimiento y que se realizara únicamente la reclasificación en su contabilidad, que al aceptar el desconocimiento se estaría aceptando como justificante el desconocimiento de la ley, que si se trataba de error contable, entonces el tribunal debía comprobar que dicho error estaba corregido en estados financieros, lo cual no fue valorado por el tribunal. Que la causal cuarta busca subsanar el error en la valoración de la prueba, que la falta de aplicación de la valoración en conjunto y de acuerdo a las reglas de la sana crítica, respecto de la valoración absurda de la prueba, en cuanto se trasluce que el Tribunal ª viola el principio de identidad al emplear la prueba como si estas demostraran algo más de lo que su realidad representa y concurrentemente al implicar esto un brinco injustificado en su operación lógica de valoración, se infringe el principio de razón suficiente ya que se debió contrastar el informe pericial con los datos extraidos de la prueba de la Administración Tributaria arriba mencionada, que el perito prefiere ignorar. La sala debía haber valorado en su conjunto de acuerdo con la sana críticaº; que el tribunal obvia (falta de aplicación) el artículo innumerado de la referencia, porque no consideró que debe verificarse que el contribuyente no haya escogido previamente sobre las opciones que se refiere el mencionado artículo , que establece en el numeral 1 ª Considerar dichos valores como gastos deducibles únicamente en la Declaración de Impuesto a la renta correspondiente al ejercicio económico en el que se generaron los respectivos pagos del ISD.º ; que ª escogida una opción no puede alterar la opción escogida por el contribuyente, cuidando la certeza y seguridad de la opción escogida por el contribuyente pues tiene efectos tributariosº (sic); señala que, el artículo referido faculta al contribuyente para escoger una de las opciones allí establecidas cuando no se hubiere utilizado el ISD, que una vez escogida la opción, el contribuyente no tiene nuevamente opción a escoger posteriormente ni a pretexto de un ª error contableº. Por lo que ya escogida alguna de dichas opciones por descarte se anulan las demás, que lo que establece esta norma jurídica es la posibilidad de que el contribuyente escoja o decida entre cualquiera de las formas de efectivizar el crédito

tributario por pagos de ISD, disposición que fue omitida en el análisis por parte del Tribunal.

4.2. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, la parte actora indica: que la línea jurisprudencial de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario determina los mínimos necesarios para que prospere la causal; que al fundamentar el caso, el recurrente señala que el medio de prueba que ha sido erróneamente valorado es el informe pericial de la parte actora y que ha existido una falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba y que la norma que regula la valoración de la prueba es el artículo 161 y 164 del cogep, incurriendo en vicio indirecto de no aplicación del primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas; que la administración tributaria realiza un análisis fragmentado de la sentencia y de los extractos que ha plasmado el tribunal de instancia, sin mencionar el casacionista el análisis integral que realizaron los jueces para tomar la decisión; que es importante establecer que la administración tributaria plantea el recurso aduciendo que el informe pericial de la parte actora no ha sido analizado bajo las reglas de la sana crítica y aduce que ha existido falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, pero indica ª Por lo tanto , al revisar e el principal medio probatorio en el cual se basó el tribunal para soportar su decisión, este es el informe pericial del perito, se evidencia que existe falta de aplicación de los preceptos de valoración de prueba -Art. 161 y 164 del COGEP-, pues los errores en la prueba pericial impiden asegurar que su contenido intrínseco realmente soporta las demás aseveraciones vertidas, lo cual se traduce en falta de conducencia. Dicha omisión condujo a una falta de aplicación condujo a una falta de aplicación del primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la salida de Divisasº, lo que resulta una contradicción e incongruencia, ya que no es posible aducir falta de aplicación de los preceptos de valoración de la prueba, cuando a la vez indica que si ha existido valoración del informe pericial, pero con una interpretación que a su juicio no fue correcta ; que otra incongruencia en la construcción de la causal se verifica cuando alega que yerro por el caso cuarto condujo al vicio indirecto de la norma aludida, porque el tribunal de instancia si aplica la mencionada norma, lo que se evidencia en el punto 3.9 de la sentencia recurrida; que para que proceda la causal se debe resaltar que el precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba que se ha violentado en el fallo recurrido es la sana crítica, para

lo que se debe considerar que no se puede invocar violación de las reglas de la sana crítica in genere como causal de casación, pues al ser reglas que se derivan de la lógica , la experiencia y la ciencia, resultan insuficientes para ser fundamento de casación porque se trata de un concepto jurídico indeterminado; que la única forma en la valoración probatoria puede ser revisada en casación es cuando se infringen las reglas de la lógica y no cuando se infringen las reglas de la experiencia o de la ciencia pues no puede el juez de casación revisar cómo se aplicaron esas máximas; que la sala especializada ha plasmados que las reglas de la lógica constituyen un límite al proceso de valoración de la pruebas de manera que si bien es posible que el tribunal superior revise la valoración probatoria del tribunal inferior, esta únicamente accede a la revisión de casación en los supuestos de que sea absurda, que no al evidenciarse que exista un análisis ilógico, los jueces de casación no puede pronunciarse al respecto; que revisado el fallo impugnado la valoración que realiza el tribunal no es absurda pues señala que en el informe pericial, se realiza una explicación técnica por las cuales declara con lugar la demanda; que la supuesta falta de aplicación de la sana crítica no puede constituir fundamento de casación, por cuanto la valoración de la prueba es una potestad exclusiva y privativa de los jueces de instancia, que lo que existe es una inconformidad con la decisión de instancia.

5. Problema jurídico

En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el vicio de falta de aplicación de los artículos 161; y 164 del cogep respecto de las reglas de la sana crítica que han conducido a la violación indirecta por falta de aplicación del primer artículo innumerado a continuación de artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas

6. Análisis del Tribunal de Casación

6.1. Con sustento en el caso cuarto, el recurso de casación interpuesto se fundamenta en la falta de aplicación de preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba; es necesario advertir que esta causal de casación no posibilita la denuncia sobre un error de hecho en la valoración misma de la prueba, sino que está prevista para acusar que dicha

valoración se realizó con infracción de las normas que regulan el valor que a cada medio de prueba otorga la ley, debiendo el recurrente determinar con precisión cómo fue que el juez no aplicó, aplicó indebidamente o interpretó erróneamente los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba.

6.2. Sobre el vicio invocado la doctrina ha determinado que la falta de aplicación de la norma legal se produce por error sobre la existencia del precepto, sea porque el juez desconoce su existencia o porque, partiendo de la existencia de ella, le desconoce validez en el tiempo o en el espacio; esto es que el juzgador unipersonal o pluripersonal niega la existencia de la norma, ignora aquella que contiene un precepto de valoración probatoria frente a determinados medios de prueba, apreciándolos contra derecho (negando, ampliando o ignorando el valor que la ley les otorga a los medios probatorios); este vicio supone que el juzgador de instancia, deja de aplicar una disposición que contiene un ª precepto de valoración probatoria, que resulta trascendental para la decisión de la causa.

6.3. La línea jurisprudencial de esta Sala Especializada ha establecido que, para demostrar el error de derecho al amparo del caso cuarto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, 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 prueba que ha sido violada; 3. La demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4. La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria. Dos son las normas que la parte recurrente estima contienen preceptos de valoración probatoria y se han trasgredido al dictar la sentencia de instancia: artículos 161 y 164 del cogep, por el vicio de falta de aplicación que ha derivado a la violación indirecta por falta de aplicación del primer artículo innumerado a continuación de artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas

6.4. El Art. 161 del COGEP dispone ª 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.º Norma que contiene definiciones sobre la conducencia y pertinencia de la prueba, la que especifica que la prueba debe servir para demostrar los hechos alegados y debe relacionarse directa o indirectamente a los hechos controvertidos; por lo tanto la prueba inconducente, es ajena a los hechos y ni siquiera indirectamente concierne a los hechos controvertidos, bajo estas premisas, es evidente que la norma que se invoca faltar su aplicación como precepto de valoración probatoria, no es tal, en cuanto se considera que una norma contiene un precepto de valoración cuando otorga un valor (tasación) a un específico medio de prueba, o establecen el alcance y/o límite de los instrumentos probatorios (así, el art. 184 del cogep o el art. 185 ibídem, entre otros); además de que, ni en el recurso original, ni en el escrito mediante el cual completa el recurso de casación, determina la forma de su transgresión (del art. 161), únicamente refiere ª Por lo tanto, al revisar el principal medio probatorio en el cual se basó el tribunal para soportar su decisión, se evidencia que existe falta de aplicación de los preceptos de valoración de prueba ±Art. 161 y 164 del COGEP- , pues los errores en la prueba pericial impiden asegurar que su contenido intrínseco realmente soporta las demás aseveraciones vertidas, lo cual se traduce en falta de conducencia .º (SIC), lo que involucra la apreciación que el tribunal otorgó a cada prueba , de la que según el recurrente surge la inconducencia; cuestión sobre la cual el tribunal de casación no puede pronunciarse al constituir nueva valoración de la prueba, en consecuencia de lo cual, se desecha el cargo, por cuanto el art. 161 del cogep no es norma que contenga preceptos de valoración probatoria, por lo que tampoco se hace necesario analizar la proposición jurídica completa.

6.5. Acusa también el recurrente el vicio de falta de aplicación del artículo 164 del cogep; con la misma consecuencia de falta de aplicación de norma sustantiva contenida en el primer artículo innumerado a continuación de artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisa; mismo que dispone ª 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" (resaltado fuera de texto)

6.6. Al sustentar el cargo por el art. 164, se refiere a su falta de aplicación por no verificarse la valoración de las pruebas en su conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica; el medio de prueba sobre el que recae el yerro es el informe pericial del perito de la parte actora; y la norma indirectamente vulnerada, en la fundamentación cita al informe pericial indicando que en este el perito afirma que se pudo verificar que la empresa actora realiza la reclasificación del ISD, debido a que cometió un error contable de los ejercicios fiscales 2013,2014, 2015 y 2016, a considerarlos como parte de los gastos ª(¼) desconociendo al momento de presentar la declaración original de Impuesto a la Renta de los mencionados ejercicios fiscales que el ISD pagado en las importaciones de las subpartidas arancelarias son sujetas a crédito tributario y cuyo valor pudo ser utilizado como tal, en virtud de lo señalado en el artículo innumerado ¼ Según la NIC 8 (¼) define los errores contables como omisiones o inexactitudes en los estados financieros de una entidad con relación uno o más períodos anteriores sobre los cuales la información estaba disponible para esos períodos y la entidad realizando un esfuerzo razonable la hubiese conseguido y habría tenido en cuenta, pero por alguna razón voluntaria o involuntaria no utilizó dicha información (¼)" , sobre estas afirmaciones radica las acusaciones de haber desoído las reglas de la sana crítica, en línea de valoración arbitraria o absurda, por parte del tribunal.

6.7. El cargo bajo la causal cuarta debe cumplir una relación de causa-efecto, de tal suerte que la violación de la norma de valoración de la prueba permita, en caso de prosperar, sustentar la violación, por carambola, de norma de derecho sustantivo. En este caso no se aprecia esa conexión, pues por una parte la casacionista expresa que los jueces han vulnerado las normas que prevén la conducencia de la prueba (art. 161 del COGEP) y la valoración de las pruebas en conjunto, de acuerdo a las reglas de la sana crítica (art. 164 el COGEP), cuando el perito atribuye a un error contable el desconocimiento de que las subpartidas de las mercancías importadas permitía usar el crédito tributario; y que, aun en caso de que se admitiera ese punto, ni siquiera los jueces constataron que se haya realizado la corrección de los estados financieros en forma posterior a la detección del error contable (último párrafo de la página 5 y primero de la página 6 del escrito de interposición del recurso), y a continuación expresa que ello condujo a la no aplicación del art. innumerado a continuación del art. 21 del

Reglamento para la aplicación del impuesto a la salida de divisas (página 7 del escrito de interposición del recurso y el escrito de aclaración), puesto que dicha norma prevé que se elija por una sola vez la opción para el uso del crédito tributario.

6.8. Como puede apreciarse, el reproche de no aplicación de la norma reglamentaria (de derecho sustantivo) ya citada, subsiste por sí mismo, como un ataque directo a la flexibilidad del Tribunal de permitir una reversión de la selección de la forma de uso del crédito tributario (reversión que a decir de la parte recurrente no admite excepción alguna, por lo que es independiente de cualquier verificación que el caso concreto podía tener, en cuanto a la prueba); y, no es una consecuencia del yerro que el mismo casacionista acusa en cuanto a la valoración de la prueba por haber los jueces asimilado a un error contable el desconocimiento de la ley, y por no haber verificado que la reversión de la decisión esté acompañada de una corrección de los estados financieros congruente con la nueva elección de la opción para el uso del crédito tributario. En suma, la parte recurrente, bajo la causal cuarta, que se caracteriza por una denuncia de vulneración indirecta de norma de derecho sustantivo (como producto de trasgresión de normas de valoración de prueba), ha planteado dos acusaciones que no guardan ligamen entre sí, lo que es absolutamente incompatible con la técnica casacional, lo que provoca que el recurso no pueda prosperar.

7. Decisión

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

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.

Resumen del fallo:

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario, al analizar los cargos formulados bajo la causal cuarta, encuentra que el recurrente formula acusaciones de violación de normas de valoración de la prueba, así como trasgresión de norma de derecho sustantivo en forma directa, sin explicar la relación que existe entre una y otra vulneración normativa, como lo exige la causal, lo que imposibilita que la denuncia contra la sentencia prospere.

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

230251841-DFE

Juicio No. 09501-2021-00367 RESOLUCION 225-2024

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

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 30 de abril del 2024, las 15h00. VISTOS: El abogado Enrique Tamariz Amador, procurador judicial de la compañía DISMEDSA CIA. LTDA.; y, la abogada Velyalline Romo Molestina, procuradora fiscal de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interponen recurso de casación en contra del fallo dictado el 7 de marzo de 2022, las 16h13, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00367.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: ª 1) Establecer si en el presente caso habría operado la caducidad de la facultad determinadora de la Administración Tributaria del impuesto a la renta del 2016. 2) Determinar si fueron procedentes los valores glosados por la administración tributaria, respecto: a) GLOSA Casillero 7991-Total Costos: ª costo de venta sin justificaciónº; b) Glosa: Casillero: 7281- Gasto de Interés; c) Casillero: 7230: ª Gastos de operaciones, regalías, servicios técnicos administrativosº. 3) Establecer si el acto impugnado adolece de ilegalidad al realizar la Administración Tributaria una determinación directa del impuesto a la renta del año 2016. 4) Determinar si la resolución impugnada adolece de falta de motivación.º.

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: ª DECLARAR PARCIALMENTE CON LUGAR LA DEMANDA presentada por Julia Gisela Tumbaco Massuh y Daniel Javier Carpio Ochoa, por los derechos que representan de la compañía DISMEDSA CIA. LTDA., en sus calidades de Presidente y Gerente General respectivamente, en contra del Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, en los términos que constan en los considerandos del presente fallo. En virtud a lo que establece el penúltimo inciso del artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos,

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

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

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

(COGEP) una vez en firme este fallo, previo a realizar una nueva liquidación de las glosas conforme consta determinado en esta sentencia, y además dejar copias certificadas en el proceso, se dispone que la caución rendida dentro de la presente causa, (fs. 158) se cancele a favor de la parte demandada, para que sea aplicada como abono a la obligación tributaria.º.

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 29 de abril de 2022, 15h10, el procurador judicial de la compañía DISMEDSA CIA. LTDA.; interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por infracción de los artículos 5, 17 y 87 del Código Tributario y de los artículos 97 y 101 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP. También mediante escrito de fecha 6 de mayo de 2022, 16h58, la procuradora fiscal de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por infracción del artículo 10 numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó los recursos de casación en auto de 16 de mayo de 2022, las 14h26, en los términos de los artículo 266 y 269 del COGEP, y de conformidad con el artículo 271 del COGEP, mediante auto de 11 de agosto de 2022, 17h21, se dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Admisión: En auto de 20 de julio de 2023, 11h44, el doctor Fernando Cohn Zurita, en su calidad de Conjuez de la Sala, resolvió admitir los recursos de casación propuestos: i) parte actora, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación de los artículos 5, 17 y 87 del Código Tributario y de los artículos 97 y 101 del Código Orgánico General de Procesos; y, ii) parte demandada, con fundamento en el caso quinto por errónea interpretación del artículo 10 numeral 9 de la LRTI.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 19 de octubre del 2023, las 16h52, 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. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. En virtud del acta de sorteo de 9 de febrero de 2024, 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 Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Recurso de la parte actora.- Para fundamentar el recurso respecto del caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación del artículo 87 del Código Tributario, la compañía casacionista señala que el fundamento I de la demanda es precisamente la ª ilegalidad de la Glosa `Costo de Venta' por cuanto vulnera lo previsto en los artículos 5, 17 y 87 del Código Tributario"; de aquí que el proceso versaba precisamente sobre la aplicación de dicha norma y, si el Tribunal consideraba que no debía ser aplicada debía, al menos, sustentar de forma motivada por qué no era aplicable. Esta falta de aplicación del artículo antes citado se evidencia en el numeral 7.5.4 de la sentencia, cuya parte pertinente cita y transcribe en su recurso, para a continuación decir que de la simple lectura del numeral 7.5.4. se evidencia que el Tribunal no aplicó el artículo 87 del Código Tributario y que a pesar de haber sido invocada durante todo el proceso, declara la validez de una glosa que versa sobre costo de bienes inmuebles, sin aplicar la norma que de forma expresa manda que "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.".

4.2. Que, en lugar de aplicar el artículo 87 del Código Tributario los jueces en la sentencia aplican una sentencia no vinculante ni aplicable al caso. Que, el artículo invocado dispone de forma expresa que cuando se realice la determinación 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; en este contexto, la falta de aplicación de este artículo ha llevado al Tribunal a declarar la validez de la glosa.

4.3. Que, de la lectura de la sentencia se evidencia que el propio Tribunal señala que según los avalúos emitidos por el Municipio de Daule en el año 2009 y el informe pericial (el cual no fue jamás objetado por la parte demanda ni por los juzgadores) el valor del costo de los terrenos ascendía USD $15.223.419,50, para cuyo efecto cita y transcribe el numeral 7.5.2. de la sentencia impugnada, para decir que si se hubiera aplicado la norma invocada, el Tribunal habría declarado la ilegalidad de la glosa, por cuanto los avalúos catastrales de los bienes

inmuebles coinciden con el valor declarado y pagado como costo de terrenos por DISMEDSA.

4.4. Respeto de la falta de aplicación de los artículos 97 y 101 del COGEP, manifiesta que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ha señalado que la aplicación de esta causal tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia. Que, en el proceso judicial No. 09501-2021-00367 se conoció la Demanda de Impugnación planteada por su representada en contra de la Resolución No. 109012021RREC186939, dictada por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, que fue notificada el día 21 de abril del 2021, en la que se niega el Reclamo Administrativo planteado en contra del contenido del Acta de Determinación No. 090202024901312460, dictada por la dirección a su cargo, correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016, notificada el 25 de septiembre del 2020.

4.5. Que, dichos Actos de Determinación se refieren al Impuesto a la Renta del año 2016, y contienen la glosa en el casillero costo de terrenos de las etapas GEMA y CORONA, lo cual es reconocido en la sentencia objeto de este recurso, a cuyo efecto cita y transcribe las partes pertinentes de los numerales 5.3. y 7.5.2., para decir que de igual manera, en la sentencia el Tribunal también reconoce que en la sentencia judicial dictada dentro del proceso 09501-2017-00074, se refiere a Actos de Determinación dictados por el Impuesto a la Renta del año 2013, y a la glosa por el costo de terrenos de las etapas PERLA, QUARZO Y AMBAR, tal como cita y transcribe, según el considerando 7.5.3. de la referida sentencia.

4.6. Al respecto, es importante señalar en el fundamento I de la demanda se impugnó la Glosa "Costo de Venta", que contiene la sublgosa en el casillero costo de terrenos de las etapas GEMA y CORONA, establecida en la Resolución No. 109012021RREC186939, dictada por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, en la que se niega el Reclamo Administrativo planteado en contra del contenido del Acta de Determinación No. 090202024901312460, dictada por la dirección a su cargo, correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016. Que, sin embargo, el Tribunal en la sentencia objeto de este recurso aplica la sentencia dictada dentro del proceso judicial No. 09501-2017-00074; lo que conlleva la falta de aplicación de los artículos 97 y 101 del Código Orgánico General de

Procesos. Esta falta de aplicación de los artículos antes citados se evidencia en el numeral 7.5.4 de la sentencia, cuya parte pertinente cita y transcribe en su recurso.

4.7. Que, de la simple lectura del numeral 7.5.4 de la sentencia, se evidencia que el Tribunal no aplicó los artículos 97 y 101 del COGEP, al declarar la validez de una glosa que versa sobre el costo de bienes inmuebles, amparado en la sentencia dictada dentro del proceso judicial No. 09501-2017-00074; es decir, tomando el costo que, dentro de ese juicio y en su momento aceptó el Tribunal, dándole de esta manera efecto vinculante a dicha sentencia. Que, se puede observar que el Tribunal otorga efecto vinculante a la sentencia dictada dentro del juicio 09501-2017-00074, a pesar de que ésta versa sobre otro acto administrativo, otro período económico y el costo de terreno de otras etapas del proyecto inmobiliario, por lo tanto, no aplica el artículo 97 del COGEP que de forma expresa señala que las sentencias "no aprovechan ni perjudican sino a las partes que litigaron en el proceso sobre el que recayó el fallo", ni el artículo 101 del mismo que dispone que "la sentencia ejecutoriada surte efectos irrevocables con respecto a las partes que intervinieron en el proceso o de sus sucesores en el derecho.".

4.8. Que, en este orden, es importante mencionar que la Administración Tributaria, como única defensa de la glosa costo de terrenos, presentó dicho argumento: la emisión de dicha sentencia y dentro de la audiencia de juicio esto fue debatido ampliamente; sin que, en ningún momento este Tribunal, en sentencia hubiere justificado porque sí es aplicable el criterio emitido en ese otro proceso judicial. Que, sin perjuicio de lo mencionado, es importante señalar que la falta de aplicación de los artículos 97 y 101 del COGEP se fundamenta en los siguientes puntos: No existe identidad objetiva entre el proceso judicial No. 09501-2017-00074, y el juicio No. 09501-2021-00367. La sentencia dictada dentro del juicio número 09501-2017-00074, versa sobre la Resolución No. 109012016RREC111358, emitida por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas el 7 de noviembre de 2016, a través de la cual ha declarado sin lugar el reclamo administrativo presentado en pos de que se disponga la baja del Acta de Determinación No. 09201624900388265; actos administrativos que versan sobre la determinación del Impuesto a la Renta del período económico 2013 (ejercicio fiscal distinto del cual fue objeto la determinación tributaria que a su vez es materia del presente recurso).

4.9. Que, el proceso judicial No. 09501-2021-00367 tiene como objeto conocer la demanda de impugnación planteada por la compañía DISMEDSA en contra de la Resolución No. 109012021RREC186939, dictada por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, y que por tanto no existe identidad objetiva, ya que la sentencia dictada dentro del proceso 09501-2017-00074, al que hace referencia el Tribunal, se refiere a otros actos administrativos que versan sobre una determinación tributaria efectuada por el Servicio de Rentas Internas, respecto del Impuesto a la Renta de otro período económico (2013) de otras etapas o urbanizaciones, distinto a los actos de determinación que se ventilan dentro de este proceso 09501-2021-00367, que versan sobre la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio económico del 2016.

4.10. Que, la sentencia dictada dentro del juicio No. 09501-2017-00074 determinó el costo de los terrenos de las etapas Quarzo, Ámbar y Perla; mientras que en el juicio No. 09501-2021-00367 se encuentra en controversia el costo de los terrenos de las etapas GEMA y CORONA. Que, en el proceso juicio No. 09501-2017-00074 se resolvió sobre la legalidad de la Resolución No. 109012016RREC111358 y el Acta de Determinación No. 09201624900388265, actos administrativos que versan sobre la determinación del Impuesto a la Renta del período económico 2013. Por lo tanto, lo resuelto en el proceso juicio No. 09501-2017-00074 no tiene relación alguna con el costo de terreno analizado en este proceso judicial, que corresponde a otras etapas. Que, sin embargo, el Tribunal en la sentencia objeto del presente recurso toma el costo de esas etapas; siendo improcedente aplicar esos valores que han sido determinados en base a otro análisis de costos, de otro período económico y otras etapas.

4.11. Que, la sentencia dictada dentro juicio No. 09501-2017-00074 se emitió dentro de un proceso de pleno derecho, en el que no se presentaron los avalúos catastrales; mientras que en el juicio No. 09501-2021-00367 fue un proceso en el que se presentaron las pruebas respectivas. Se refiere al numeral quinto de la sentencia dictada dentro juicio No. 09501-2017-00074, del cual se evidencia que el Tribunal de la Contencioso Tributario negó la demanda en virtud de que no se presentaron los avalúos de los bienes inmuebles ya que se trató de una controversia de pleno derecho.

4.12. De aquí que no es procedente aplicar la sentencia emitida dentro del proceso No. 09501-2017-00074, en el que no se presentaron pruebas; toda vez que en el juicio No. 09501-2021-00367 se han presentado todas las pruebas respectivas y la litis no versa sobre pleno derecho, sino sobre las pruebas reproducidas en el proceso. Que, en la sentencia dictada dentro juicio No. 09501-2017-00074, el Tribunal negó la pretensión de la actora por falta de pruebas y señaló de forma expresa que al tratarse de la determinación de bienes inmuebles debían tomarse los valores establecidos en los avalúos catastrales; en el juicio No. 09501-2021-00367 sí se presentaron dichos avalúos.

4.13. Se refiere, y cita y transcribe, el numeral 6.1.3. de la sentencia dictada dentro del No. 09501-2017-00074, y señala que el Tribunal negó la demanda en virtud que no se presentaron los avalúos de los bienes inmuebles, ya que se trató de una controversia de pleno derecho, y estableció que para determinar el valor de bienes inmuebles se atenderá obligatoriamente al valor comercial con que figuren los bienes en los catastros oficiales, o avalúos periciales en virtud de lo previsto en el artículo 87 del Código Tributario, disponiendo además que, en virtud de las NEC 21 párrafos 17 y 21, los terrenos pueden contabilizarse al "valor justo", mismo que debe demostrarse según avalúos; es decir, que de acuerdo a lo ordenado por el propio Tribunal en el caso que, como sucede en este proceso, se presenten los avalúos de los inmuebles éstos son los que se deberán tomar en cuenta para determinar el valor de los terrenos.

4.14. Que, la ejecutoria de la sentencia dictada dentro del juicio No. 09501-2017-00074 se produjo por inadmisión del recurso de casación y no por pronunciamiento de la Sala de la Corte Nacional. Que, es indispensable tomar en cuenta que la sentencia antes mencionada no fue ratificada por la Corte Nacional de Justicia sino que, por el contrario, no fue jamás conocida por la Sala de lo Contencioso Tributario. Que, de la simple lectura del numeral 7.5.4 de la sentencia objeto del presente recurso, se evidencia que el Tribunal no aplicó los artículos 97 y 101 del COGEP, y declaró la validez de una glosa que versa sobre costo de bienes inmuebles, amparado en la sentencia dictada dentro del proceso judicial No. 09501201700074; es decir, tomando el costo que, dentro de ese juicio y en su momento aceptó el Tribunal, y otorgando así un efecto vinculante a esa sentencia, a pesar ésta sólo

tiene efecto vinculante para las partes respecto de ese objeto de la controversia (período económico 2013), según lo disponen los artículos antes citados.

4.15. Que, esto demuestra que la falta de aplicación de los artículos 97 y 101 del COGEP, ha llevado al Tribunal de lo Contencioso Tributario a aplicar con efecto vinculante la sentencia dictada dentro del juicio signado con el número 09501-2017-00074, y que esto ha sido determinante en la parte dispositiva de la sentencia; pues ha sido la base y el único argumento para declarar la validez de la glosa impugnada, tal como se cita en el considerando 7.5.4., cuyo texto transcribe.

4.16. Recurso de la parte demandada.- Por su parte, la autoridad tributaria demandada para sustentar su recurso de casación señala que el Tribunal A quo interpretó erróneamente el artículo 10 numeral 9 de la LRTI y que obra del considerando 7.7. y 7.7.2 de la sentencia, ª7.7.) En cuanto a la Glosa, casillero: 7230: `Gastos de operaciones, regalías, servicios técnicos administrativos,º... 7.7.2.) En cuanto a la subglobosa Honorarios que no aportaron al Seguro Social por un valor del $ 53.222,01¼ º, cuyos textos completos cita y transcribe para decir que de los numerales señalados de la sentencia recurrida, es claro que el Tribunal A quo interpretó el artículo 10 numeral 9 de la LRTI bajo el método de interpretación restrictiva, esto es, se restringe el alcance de la norma apartando de ella determinados supuestos que se encontrarían incluidos de acuerdo con la redacción de su texto, pero que se entiende que no fue voluntad del legislador comprenderlos dentro de éste; es decir la regla 5 del artículo 18 del Código Civil, en sentido inverso; lo cual no le está permitido.

4.17. Que, como se desprende de la lectura de la motivación judicial, el Tribunal A quo pone de relieve que no se debía aportar al Seguro Social los honorarios por servicios prestados por parte de los señores Pardo Navarrete Gina Patricia y De La Torre Ronquillo Raúl, pues dichos rubros corresponden a servicios por honorarios profesionales por asesoría administrativa y servicios profesionales facturados. Que, si revisamos en la página web el sinónimo del vocablo honorario, vamos a encontrar que es igual a remuneración; por lo que si nos regimos a lo expresamente señalado por el legislador en el artículo 10 numeral 9 de la LRTI, claramente dispone que los sueldos, salarios y remuneraciones en general, es decir que el honorario por asesoría es una remuneración que debía ser aportada al Seguro Social a efectos de poder deducir dicho gasto.

4.18. Que, de tal modo, si bien el Tribunal A quo aplica dicha disposición legal no obstante equivoca su interpretación al señalar que no era requisito la afiliación al Seguro Social al ser honorarios profesionales, inobservando que ambas figuras legales, esto es honorarios y remuneración, son sinónimos y por ende dicho honorario si debía ser aportado al IESS a efectos de deducibilidad; pues, caso contrario no podía consignarse dicho valor en su declaración de Impuesto a la Renta del año 2016. Sin perjuicio del correcto uso que debe dársele a las reglas de interpretación contempladas en el artículo 18 del Código Civil, lo cual no hizo el Tribunal A quo al interpretar correctamente el artículo 10 numeral 9 de la LRTI para ello era pertinente utilizar la cuarta regla del artículo 18 del Código Civil: "El contexto de lo ley servirá paro ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.". Que, el Tribunal equivoca la interpretación del vocablo: remuneración a sinónimo de sueldo o salario únicamente de un trabajador, limitando la conceptualización de lo que encierra en sí la palabra honorario que como vimos también es considerado remuneración.

4.19. Que, conforme al método invocado, el Tribunal A quo debió tener en cuenta que el artículo 10 numeral 9 de la LRTI no regula únicamente el sueldo, salario de un trabajador que abarca precisamente el honorario percibido por asesoría o actividad que realice una persona en determinada compañía. Al efecto se debe considerar que la norma referida, en concordancia con lo señalado en la Circular No. NAC DGECCGC14-00002, señalan que solo serán deducibles los sueldos, salarios u honorarios pagados a los representantes legales, gerentes, directores, administradores y en general quienes tengan poder para representar y obligar a la empresa, así como mandatarios o apoderados, que ejerzan funciones permanentes en el régimen interno de una empresa, ya sea que se encuentren respaldados en roles de pago y por tanto bajo una relación de carácter laboral, o en facturas y por tanto bajo una relación de índole civil, siempre y cuando se haya cumplido de manera irrestricta con las obligaciones legales para con el Seguro Social y con los requisitos establecidos para su deducibilidad establecidos en la normativa vigente.

4.20. Que, entendiendo estas normas en sentido armónico, se puede colegir que el pago de honorarios profesionales sí constituye una remuneración, a consecuencia de lo cual, si la compañía pretendía adjudicarse dicha deducibilidad en su declaración de Impuesto a la Renta 2016, ésta debía haber sido aportada al Seguro Social, por lo que no puede concebirse la

interpretación realizada por el Tribunal argumentando que para que proceda la deducción del gasto no era requisito la afiliación al seguro social basándose en que son representantes legales; pero que, sin embargo éstos facturaban por servicios profesionales independientes a la compañía DISMEDSA, por tanto a criterio de la Sala dichos gastos glosados debían ser considerados deducibles.

4.21. Que, la existencia de un honorario distribuido a sus representantes legales implicaba que previamente al ser una remuneración dicho honorario, y a fin de adjudicarse dicha deducibilidad en su declaración de Impuesto a la Renta, ese valor debía ser aportado al Seguro Social en caso de no haberlo hecho mal podía haber aceptado el Tribunal los $ 53.222,01 como deducible. Si bien no se desconoce la existencia de dicha operación, la Administración Tributaria glosó la misma en cuanto a su deducibilidad, puesto que dicho honorario = remuneración si cumple con el requisito de pertinencia, es decir, mientras haya sido aportado al Seguro Social.

4.22. Que, en el evento de que el Tribunal A quo haya advertido esta situación habría podido establecer como gasto no deducible el valor de USD 53.222,01 por corresponder a honorarios pagados a representantes legales y/o directores de la compañía sobre los cuales no se efectuaron las aportaciones al seguro social, pues de esta manera le habría permitido al Tribunal entender de mejor manera el sentido de la norma, para llegar a la conclusión de que si dicho rubro no se encontraba aportado al Seguro Social éste no podía ser utilizado como gasto deducible.

4.23. Contestación a los recursos.- Corrido traslado con los recursos admitidos, mediante escrito de fecha 15 de septiembre de 2023, 16h31, comparece la procuradora judicial del Servicio de Rentas Internas, para dar contestación al recurso interpuesto por la parte actora y señala que la compañía DISMEDSA no ha referido cuestionamiento alguno sobre los artículos 5 y 17 del Código Tributario sino únicamente por las disposiciones restantes. Sobre la falta de aplicación del artículo 87 del Código Tributario ha indicado la recurrente: Señala en su recurso el considerando 7.5.2. lo señalado por la contraparte referente a la casilla 7991 sobre la glosa de Terrenos, en el que se realiza un recuento por parte de la recurrente así como de la prueba aportada por DISMEDSA y las conclusiones a las que arribó el perito Max Aguirre; en el siguiente considerando 7.5.3 se observan los argumentos por parte de la

Administración Tributaria. Recién en el considerando 7.5.4. cuestiona la contraparte señalando que se vulneran los artículos 5, 17 y 87 del Código Tributario cuando únicamente contrae su explicación en ésta última disposición que refiere al concepto de la determinación en el Código Tributario, que indica en su parte pertinente: ª(...) 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.".

4.24. Que, el Tribunal no tenía por qué aplicar el artículo 87 del Código Tributario toda vez que conforme consta en su explicación, efectivamente la Administración Tributaria, bien hizo en reconocer lo que constaba registrado en el balance final de Liquidación de la compañía Corporación Alborada Albocorp S.A., que según los Estados Financieros del año 2009, el costo es de USD 756.978,16, toda vez que, para establecer el justo precio la compañía DISMEDSA CIA. LTDA. (DISMEDSA S.A.) debió reemplazar el valor de la inversión por los activos que recibió a cambio, a su costo de adquisición, es decir, DISMEDSA CIA. LTDA, en su debida oportunidad, no justificó a la fecha de producido el hecho generador, lo que originó que, tratándose de una compra de acciones constituyó una compra de un activo, dicho rubro debió ser registrado en las cuentas patrimoniales, sin que pueda ser reconocido como un gasto deducible, conforme así lo dispuso, la sentencia judicial en el proceso 09501-2017-00074, (Sala Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil) en relación al impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2013. (No se reconoce como costo deducible del terreno adquirido bajo la figura de cesión de acciones de la compañía Corporación Alborada Albocorp S.A. ALBOCORPSA "en liquidación", por la suma de US$15.980.397.73,...), conforme consta del ejecutorial de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia de fecha 28 de febrero del 2018.

4.25. Que, la Administración Tributaria determinó el costo de venta de los terrenos, considerando el valor en libros del inventario de terrenos a la fecha del balance de liquidación de la compañía CORPORACIÓN ALBORADA ALBOCORP S.A., esto es, USD 756.978,16 y se lo dividió para el total de metros cuadrados adjudicados por DISMEDSA S.A. y ello fue demostrado en el proceso judicial a través de una determinación previa controvertida en el

Juicio No. 09501-2017-00074 y que se encuentra ejecutoriada, conforme consta del Ejecutorial de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia de fecha 28 de febrero del 2018, cita en su parte: "... a) No se reconoce como costo deducible del terreno adquirido bajo la figura de cesión de acciones de la compañía Corporación Alborada Albocorp S.A. Albocorpsa "En Liquidación", por la suma de US$ 15'980,397.73..."

4.26. Respecto de la falta de aplicación de los artículos 97 y 101 del COGEP señala que la recurrente menciona en este punto que el Tribunal A quo ha señalado la sentencia 09501-2017-00074 y que debían aplicarse los artículos previamente descritos; sin embargo, es justamente el fallo que cuestiona cuando refiere al artículo 87 del Código Tributario, lo cual genera una contradicción al momento de argumentar la causal quinta del artículo 268 del COGEP. Pretende la contraparte inducir al error, toda vez que el Juicio No. 09501-2017-00074 guarda relación con la compañía DISMEDSA y ello fue ampliamente demostrado en la audiencia de juicio. Sobre el alcance de cosa juzgada, acota que la compañía DISMEDSA aceptó las responsabilidades tributarias para con el Servicio de Rentas Internas concernientes a sus obligaciones dentro del período fiscal 2013, por lo que no hay más que anotar, que la aceptación de parte de DISMEDSA CIA. LTDA., consolidó la determinación efectuada por la Administración Tributaria. En base a lo expuesto no se configuran los cargos planteados.

5. Problema jurídico

En base a los argumentos esgrimidos por las partes recurrentes, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por falta de aplicación de los artículos 5, 17 y 87 del Código Tributario o de los artículos 97 y 101 del Código Orgánico General de Procesos; o, en el vicio de errónea interpretación del artículo 10 numeral 9 de la LRTI.

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.- ªCuando 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 ªocurre 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.

6.2.1. Las normas señaladas como infringidas son: a) Artículo 5 del Código Tributario.- ªEl régimen tributario se regirá por los principios de, generalidad, progresividad, eficiencia, confianza legítima, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.º. b) Artículo 17 del Código Tributario.- ªCalificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.º. c) Artículo 87 del Código Tributario.- ªConcepto.- 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.º. d) Artículo 97 del Código Orgánico General de Procesos.- ªEfecto vinculante de las sentencias y autos. Las sentencias y autos no aprovechan ni perjudican sino a las partes que litigaron en el proceso sobre el que recayó el fallo, salvo los casos expresados en la ley.º. e) Artículo 101 del Código Orgánico General de Procesos.- ªSentencia

ejecutoriada. La sentencia ejecutoriada surte efectos irrevocables con respecto a las partes que intervinieron en el proceso o de sus sucesores en el derecho. En consecuencia, no podrá seguirse nuevo proceso cuando en los dos procesos hay tanto identidad subjetiva, constituida por la intervención de las mismas partes; como identidad objetiva, consistente en que se demande la misma cosa, cantidad o hecho, o se funde en la misma causa, razón o derecho. Para apreciar el alcance de la sentencia, se tendrá en cuenta no solo la parte resolutiva, sino también la motivación de la misma".

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

6.3.1. La norma señalada como infringida es: a) Artículo 10 numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.- "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:(...) 9. Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo, en otras leyes de carácter social, o por contratos colectivos o individuales, así como en actas transaccionales y sentencias, incluidos los aportes al seguro social obligatorio; también serán deducibles las contribuciones a favor de los trabajadores para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, capacitación, entrenamiento profesional y de mano de obra. Las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio cuando corresponda, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta, y de conformidad con la ley. Si la indemnización es consecuencia de falta de pago de remuneraciones o beneficios sociales solo podrá deducirse en caso que sobre tales

remuneraciones o beneficios se haya pagado el aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por incremento neto de empleos, debido a la contratación de trabajadores directos, se deducirán con el 100% adicional, por el primer ejercicio económico en que se produzcan y siempre que se hayan mantenido como tales seis meses consecutivos o más, dentro del respectivo ejercicio. Cuando se trate de nuevas inversiones en zonas económicamente deprimidas y de frontera y se contrate a trabajadores residentes en dichas zonas, la deducción será la misma y por un período de cinco años. En este último caso, los aspectos específicos para su aplicación constarán en el Reglamento a esta ley. Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por pagos a discapacitados o a trabajadores que tengan cónyuge o hijos con discapacidad, dependientes suyos, se deducirán con el 150% adicional. Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por pagos a adultos mayores y migrantes retornados mayores de 40 años se deducirán con el 150% adicional por un período de dos años contado o partir de la fecha de celebración del contrato. La deducción adicional no será aplicable en el caso de contratación de trabajadores que hayan sido dependientes del mismo empleador, de parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad o de partes relacionadas del empleador en los tres años anteriores. Será también deducible la compensación económica para alcanzar el salario digno que se pague a los trabajadores. Para el caso de los administradores de las entidades del sistema financiero nacional, sólo serán deducibles las remuneraciones y los beneficios sociales establecidos por leyº.

6.4. El primer cargo planteado por la parte demandada es el de falta de aplicación de los arts. 5, 17 y 87 del Código Tributario, sin embargo el que específicamente sustenta es respecto del primer artículo.

6.5. En los apartados 7.5.1 a 7.5.4 el Tribunal analiza la glosa ªcosto de venta sin justificaciónº, respecto del ejercicio económico 2016, en que: (i) se recoge la alegaciones de las partes actora que expresa que adquirió por US$ 16'000.000 el 100% del paquete accionario de la compañía Corporación Alborada Albocorp S.A. Albocorpsa, que luego se

disolvió, adjudicándose los terrenos de propiedad de la compañía disuelta, reemplazando la inversión (en acciones) por los activos que recibió, registrándolos por el valor de US$ 15'980.397,73; (ii) se resume la postura de la parte demandada en el sentido que asigna al costo de terreno adjudicado US$ 756.978,16, conforme al valor en que lo tenía la compañía Albocorpsa en sus libros contables según el balance final de liquidación; (iii) se detalla el informe pericial de Max Aguirre en que se señala que los avalúos catastrales emitidos por la Municipalidad de Daule convalidan el costo de los terrenos registrados contablemente por la parte actora; (iv) el Tribunal desestima la afirmación del perito Aguirre en el sentido que para la determinación se tenga como base el valor de los bienes inmuebles según el catastro comercial, pues estima que la administración tributaria hizo bien en reconocer el valor que constaba registrado en el balance final de liquidación de Albocorpsa, debiendo reemplazar el valor de la inversión [en acciones] por los activos que recibió a cambio conforme el valor en que lo tenía registrada la compañía liquidada, señalando que ello se deriva de una sentencia por el ejercicio económico 2013, en que no se reconoció como costo deducible del terreno el valor de US$ 15'980.397,73, pudiendo la administración tributaria recurrir en función de la información y otros datos que posea la administración en su base de datos o lo que arroje su sistema informático por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, conforme lo establece el art. 91 del Código Tributario.

6.6. De lo antedicho se aprecia que el Tribunal descarta el reconocimiento del valor del terreno, como costo de adquisición, por el avalúo catastral oficial, en función de la sentencia ejecutoriada por otro ejercicio económico y al hecho de que la compra de acciones que precedió a la adjudicación no puede ser reconocido como gasto deducible.

6.7. Con ello el Tribunal inaplica el art. 87 del Código Tributario, que obliga a tomar en cuenta para fines de determinación el avalúo de los inmuebles en los catastros oficiales (que pasó a ser de propiedad de la compañía actora como adjudicataria por su calidad de única accionista de la compañía en liquidación), puesto que en su lugar reconoce como costo lo que la empresa liquidada mantenía en su registro por tales bienes; y además lo hace en función de una sentencia emitida respecto de otro ejercicio económico, vulnerando (por falta de aplicación) el art. 101 del COGEP, puesto que la sentencia ejecutoriada respecto de un

ejercicio económico no puede surtir efectos para otro ejercicio económico, por lo que se han verificado los vicios acusados y por tanto se casa la sentencia en lo que respecta a la glosa ª costo de venta sin justificaciónº.

6.8. En cuanto al recurso de la parte demandada, respecto de la glosa ª honorarios que no aportaron al seguro socialº, censura que se haya considerado que por no ser trabajadores los beneficiarios de los pagos , no había lugar al beneficio del seguro social bajo relación de dependencia.

6.9. La parte demandada sostiene que los honorarios son equivalentes y sinónimos a las remuneraciones, por lo que al no existir aportaciones al IESS no puede reconocer los pagos de honorarios como deducibles .

6.10. El numeral 9 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno alude a los trabajadores: ª Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo, en otras leyes de carácter social, o por contratos colectivos o individuales, así como en actas transaccionales y sentencias, incluidos los aportes al seguro social obligatorio; también serán deducibles las contribuciones a favor de los trabajadores para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, capacitación, entrenamiento profesional y de mano de obra. Las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio cuando corresponda, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta, y de conformidad con la ley. Si la indemnización es consecuencia de falta de pago de remuneraciones o beneficios sociales solo podrá deducirse en caso que sobre tales remuneraciones o beneficios se haya pagado el aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Socialº.

6.11. La LRTI no desconoce la deducibilidad de todos los gastos en que no se hayan efectuado los pagos de aportes al seguro social, sino exclusivamente de los casos en que los

pagos sean realizados por remuneraciones y demás rubros a personas sometidas al Código de Trabajo, siendo por tanto artificiosa la asimilación que la parte recurrente hace del honorario a las remuneraciones. En función del principio de reserva de ley previsto en el art. 4 del Código Tributario, no se puede desconocer un gasto deducible, por condicionantes que la misma ley ha previsto para situaciones distintas.

6.12. Cabe acotar que desde su origen, al momento de la promulgación de la Ley de Régimen Tributario Interno en el año 1989, el numeral 9 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario previó como gastos deducibles las erogaciones de todo tipo a favor de trabajadores. Mediante reforma del año 1998 (Ley 124, Registro Oficial No. 379 del 8 de agosto de 1998), se introdujo el condicionante de que por tales pagos se hayan cumplido las obligaciones frente al seguro social. A esa fecha, los representantes legales no eran sujetos obligados al régimen de seguro social obligatorio (art. 37 de la Ley de Seguro Social Obligatorio vigente a la época), pero, posteriormente, en el año 2001, se los incorporó al régimen obligatorio (Ley de Seguridad Social, art. 2.d; Registro Oficial Suplemento 465 de 30-nov-2001), sin embargo, el legislador no consideró procedente reformar el numeral 9 del art. 10 de la LRTI para abarcar, también, respecto de los honorarios a representantes legales, la condicionante de cumplimiento de aportaciones al seguro social. En efecto, desde fines del año 2001 (en que se incorpora la obligación de seguro social para representantes legales), se han efectuado sucesivas reformas al numeral 9 del art. 10 de la LRTI, pero siempre ha mantenido la misma redacción que alude exclusivamente a los pagos a los trabajadores (reformas realizadas por las leyes publicadas en los Registros Oficiales Suplemento No. 796 del 25 de septiembre de 2012, Suplemento No. 405 del 29 de diciembre de 2014, entre otros). Por tanto, de ninguna manera se puede aplicar extensivamente para los honorarios a representantes legales, la condicionante, para la deducibilidad, del cumplimiento de obligaciones de aportaciones, ya que el legislador ha fijado (y mantenido en el tiempo, a lo largo de más de 20 años) exclusivamente respecto de erogaciones para trabajadores.

6.13. Por ello, se rechaza el cargo de errónea interpretación del art. 10.9 de la LRTI.

7. Sentencia de mérito

7.1. En atención a que se casa la sentencia respecto de la glosa ª costo de venta sin justificaciónº, de conformidad con lo previsto en el art. 273.3 del COGEP y Resolución 07-2017, se procede a emitir sentencia de mérito.

7.2. La controversia se constriñe a establecer a qué valor debe registrar los bienes como costo de venta en este caso en el que la compañía adquiere las acciones de Albacorpsa por US$ 16'000.000 y las registra por el valor de US$ 15'980.397,73, una vez que se adjudica a la compañía actora los bienes inmuebles que tenía la compañía Albacorpsa en el proceso de liquidación, conforme a registro catastral o al valor en que tenía y no por el valor en que tenía registrado los bienes la compañía en liquidación (US$ 756.978,16).

7.3. En función del principio de realidad económica que prevé el art. 17 del Código Tributario, dada la adquisición de acciones en una compañía que posteriormente adjudica al único accionista los bienes, que están avaluados en el catastro por US$ 15'980.397,73, no se podría entender de otra manera que el desembolso de la compañía estaba desestimado a que los bienes pasen a su propiedad, y al haberlo registrado en el monto de avalúo catastral oficial, conforme al art. 87 del Código Tributario, la determinación debía tomar en cuenta dicho monto para efecto de la determinación, por lo que se desestima la actuación de la administración en el sentido que deba tomarse en cuenta el monto registrado por la compañía en liquidación, así como la glosa emitida; sin que tenga sentido la postura de la parte demandada de que se deba reconocer una pérdida que no se ha dado para la parte actora, que ha desembolsado US$ 16'000.000 en adquisición de acciones y que ha registrado el valor de los bienes que le ha adjudicado dicha empresa, reconociéndose el valor del avalúo catastral.

8. Decisión

Este Tribunal de la Sala especializada 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 CASAR la sentencia recurrida exclusivamente en lo que respecta a la glosa costo de venta sin justificación y declarar con lugar la demanda en relación con dicha glosa.

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.

Resumen del fallo:

Se admite el cargo de falta de aplicación del art. 87 del Código Tributario, en lo que respecta a la glosa costo de venta sin justificación, emitiéndose sentencia de mérito en que se reconoce como costo el monto del avalúo catastral de los bienes inmuebles que fueron adjudicados a la parte actora. Por otra parte, se rechaza el cargo de errónea interpretación del numeral 9 del art. 10 de la LRTI, pues la Sala considera que no tiene sustento el alcance que la parte recurrente le quiere dar a la norma en el sentido de que esta dispone el no reconocimiento de la deducibilidad de pago de honorarios en caso de falta de aportes al IESS, pues, por el contrario, el precepto atañe a las remuneraciones y demás pagos a quienes están sujetos al Código del Trabajo.

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

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

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.