



Juicio No. 01501-2020-0002T

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 21 de marzo del 2025, las 08h51. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por la Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Dr. José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional y Dr. Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado (ponente), dicta la siguiente sentencia dentro de la causa No. 01501-2020-0002T.

1. Antecedentes procesales

1.1. El abogado Carlos Guillermo León Acosta, procurador judicial del ingeniero José Román Ottati, gerente general y como tal representante legal de la compañía PLASTICOS RIVAL CIA, LTDA., presentó acción de impugnación en contra de la Resolución dictada en un recurso de revisión iniciado de oficio No. NAC-RRRRRVC20-00000072 del 27 de julio de 2020, que modifica el contenido de la Resolución No. 101012017RDEV004028, que atendió la solicitud de devolución de pago en exceso del impuesto a la renta y, la solicitud de devolución de crédito tributario por ISD de los ejercicios fiscales 2014 y 2015, y que con posterioridad se emitió el acta de determinación tributaria No. DZ6-ASOADDC19-00000001-M, notificada el 10 de enero de 2019.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, provincia del Azuay, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, en cuanto al objeto de la controversia señaló: *“1. Establecer si el recurso de revisión es improcedente por las razones esgrimidas en la demanda. 2. En caso de ser procedente el recurso de revisión conforme el numeral anterior, establecer, si la disminución del crédito tributario de Impuesto a la Salida de Divisas alegada por la compañía actora, supone ya el pago de los valores devueltos en demasía, cuyo reintegro o cobro se ordenó en la resolución impugnada.”*

1.3. En sentencia emitida el 22 de diciembre de 2021, las 10h12 el Tribunal de instancia resolvió: *“aceptar la demanda presentada por PLÁSTICOS RIVAL CIA. LTDA. en contra de la DIRECTORA GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS y como consecuencia se declara la invalidez legal de la Resolución No. NAC-RRRRRVC20-00000072 dictada dentro del Recurso de Revisión.”*

1.4. El abogado Carlos Leonel Durán Vanegas, procurador fiscal del Director general del SRI, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 22 de diciembre del 2021, por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior) mismo que, mediante providencia de 8 de marzo del 2022 el Tribunal Distrital de Cuenca lo declara oportuno y dispone se remita el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto interlocutorio de 9 de noviembre del 2023, las 09h56, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, admite a trámite el recurso de casación, por los casos **quinto y tercero** art. 268 del COGEP, por el cargo de **errónea interpretación** de los arts. 143 numerales 1 y 2 y 144 del Código Tributario, la **falta de aplicación** del art. 120 del COA (caso 5) y la **aplicación indebida** del 139.2 del Código Tributario; y, por haber omitido resolver en sentencia todos los puntos de la controversia (caso 3).

2. Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa, realizado el 22 de enero de 2024, a las 16h30, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (en calidad de Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa. Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo

Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

2.3. Mediante oficio Nro. 395-SG-CNJ-2025 de 12 de marzo de 2025 suscrito por el doctor José Suing Nagua por el que reasume la titularidad como juez de la Sala, mientras dure la licencia del doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, quien a su vez reemplaza al titular mientras dure sus funciones como Presidente de la Corte Nacional de Justicia.

3. Validez procesal

De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores en la audiencia de casación, llevada a cabo el día **jueves 20 de marzo de 2025 a las 11h00.**

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El procurador fiscal de la Directora General del SRI, en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo, sostiene que en la sentencia se ha incurrido en los casos 3 y 5 del art. 268 COGEP con el siguiente argumento:

4.1.1. En cuanto al caso 5 denuncia la errónea interpretación de los arts. 143 numeral 1 y 144 del Código Tributario, después de transcribir de la sentencia el numeral 7.5.4 expone que, se declara como válido el inicio del procedimiento del recurso de revisión, sin embargo, procede a formular a continuación un criterio, del cual resulta evidente el yerro denunciado, pues el Tribunal señala que el informe jurídico previo, se convierte en el acto administrativo contentivo ya de la causal por la que se debe emitir la resolución del revisión, pues en el fallo se dice: *“ así, en el caso sometido a análisis, conforme las pruebas aportadas al proceso, al haber iniciado el recurso de revisión en base a una causal (numeral 1 del art. 143 del CT), y al haberse resuelto con fundamento en otra causal (numeral 2 de esa norma legal), se obstó el derecho a la defensa del sujeto pasivo lo que provoca la nulidad de la resolución impugnada que atendió el recurso de revisión, (1/4)°* sin evidenciar que se tratan de actos de naturaleza distinta, mientras la resolución del recurso de revisión es un acto administrativo, el informe jurídico previo comportaría un acto de simple administración utilizado para verificar la procedencia del mismo, luego del cual si los hechos descritos resultan admisibles, se iniciará un trámite sumario en donde se puede evacuar prueba para orientar a la mejor resolución del caso; y, solo

luego del debido proceso, llegar a la emisión del acto administrativo final, esto es, la resolución de la máxima autoridad tributaria en donde se decidirá en base a los hechos y el derecho aplicable, si se modifica o no el acto administrativo objeto de revisión.

4.1.2. El error de interpretación lleva a establecer al Tribunal, que el numeral 1 del art. 143 del CT, es la única causal a la que se debe limitar el proceso administrativo y finalmente la resolución del caso, por cuanto consideran que el informe jurídico previo es único y definitivo, genera efectos jurídicos directos en el administrado. La correcta interpretación es que, solo cuando se refiere a los hechos conocidos, da paso al inicio de un proceso sumario, en el cual se permite al sujeto pasivo entregar toda la información necesaria para acreditar o desacreditar los hechos discutidos, pues si se tratara de un asunto de puro derecho, no habría la necesidad de iniciar ese procedimiento sumario; más en cualquiera de los casos el informe jurídico no deja de ser un insumo para que la máxima autoridad ejerza su facultad exclusiva y tome una decisión la cual sí causa efectos jurídicos.

4.1.4. Narra los hechos que se consideraron en sede administrativa y que constituyen como ciertos en la sentencia, puesto que fue confirmado por el actor, con lo cual advierte que, el contribuyente conoció el motivo por el cual se emitió el informe jurídico previo, en cuya base presentó su argumento la defensa en sede administrativa, los cuales se repiten en sede judicial, pues expone que sustituyó la obligación, disminuyendo el crédito tributario por lo que pagó la diferencia detectada. Bajo esta circunstancia, si de los elementos aportados al proceso, se constata que aparecieron documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución, puede resolverse en base a la causal segunda y no sobre la primera; y ello no limita el derecho a la defensa del contribuyente, pues finalmente los hechos sobre los que se defendió son exactamente iguales, incluso dentro del proceso judicial.

4.1.5. Así las cosas, en sentencia, al entenderse que la causal invocada en la emisión del informe jurídico previo es una decisión que no puede modificarse, otorgándole un carácter de definitivo, esto es vinculante, inmutable y sobre todo entienden que en este se fija la causal por la que se debe resolver el recurso, dan un alcance que las normas no conceden.

4.1.6. Establece que ha sido trascendente la infracción acusada, puesto que, si el Tribunal hubiese interpretado correctamente estos artículos, se hubiese percatado de que el acto en el cual se resuelve el recurso es la resolución final y por tanto, el informe jurídico previo, de ningún manera puede establecer consecuencias jurídicas definitivas y vinculantes.

4.1.7. Sobre la errónea interpretación del numeral 2 del art. 143 del Código Tributario, una vez que transcribe el considerando 7.5.5. señala que, los jueces yerran en la interpretación de la norma al afirmar que, ese nuevo documento (acta de determinación Nro. DZ6-ASOADDC19-00000001-M, ejercicio fiscal 2015), no fue ignorado por el SRI porque no existía al momento de la emisión de la resolución de devolución de valores, pues según los juzgadores no se puede ignorar lo que no existe.

4.1.8. Señala que, para entender el correcto alcance de esta norma, se debe entender el significado de las palabras que ahí se contiene como: ^a posterior^o, ^a aparecer^o e ^a ignorar^o y a partir del significado dado por la Real Academia de la Lengua, establece que la correcta interpretación de esta norma, lleva a considerar que el recurso de revisión procede, cuando después de emitido un acto, luego de transcurrido algún tiempo cobra existencia o se da a conocer por primera vez un documento nuevo de vital importancia, del cual el SRI lógicamente no sabía, no tenía noticia, y cuyo contenido hubiera generado una decisión totalmente distinta.

4.1.9. Arguye que la correcta interpretación de esta norma, sobre la acepción aparecer, también se refiere a actos que con posterioridad cobren existencia, como en este caso ha ocurrido con la aparición del acta de determinación que se emitió dos años después, la cual modificó la declaración de impuesto a la renta del 2015, y por ende los valores sobre los cuales a su vez se basó el proceso de reclamo del crédito tributario pedido por el actor. Por ello considera que, de la simple lógica jurídica, nos permite entender que, son justamente estos hechos sobrevinientes, desconocidos a la hora de emitir el acto resolutivo, los que pueden modificar la decisión tomada con anterioridad, es por ello que se concede a la máxima autoridad de la administración tributaria la posibilidad de pasar a revisarlos, para que la realidad de los hechos y el derecho sea la que prime y se plasme en los actos administrativos, posibilidad que se excluye con el análisis errado que los juzgadores hacen de esta norma.

4.1.10. Finalmente señala que es trascendente por cuanto, de haberse interpretado correctamente, los jueces se habría percatado que el acto de determinación tributaria de 2015, al ser emitido con posterioridad a la resolución de devolución de crédito tributario de 2015, sí era un documento ignorado por el SRI, por ende, era procedente el recurso de revisión instaurado; con lo cual habrían decidido dar valía al proceder administrativo, conllevando aquello a una decisión completamente distinta.

4.1.11. En cuanto a la falta de aplicación del art. 120 del COA, señalan que los jueces dejan de aplicar esta norma, cuando en sentencia señalan que, el informe jurídico previo contiene la causal a la que limitará la resolución del recurso de revisión (considerando séptimo); considerándolo como un acto

administrativo, en donde se encuentra señalada la causal por la que obligatoriamente se debe resolver el recurso, no siendo ello correcto, pues de haberlo aplicado, habrían reparado en que el informe fue emitido para sustanciar el proceso de revisión, conforme los efectos del art. 120 del COA.

4.1.12. Además, advierte que su infracción no permitió entender al Tribunal conforme el art. 144 CT, que solo cuando el informe jurídico previo se refiere a nuevos hechos verificados en él, se puede iniciar un proceso sumario, en el que se notifique al contribuyente de los elementos ahí verificados, quien luego puede presentar argumentos de descargo tendientes a aportar para la resolución de la máxima autoridad, reiterando una vez más que el informe jurídico previo es un acto de simple administración. Así las cosas, si en sentencia se hubiera aplicado esta norma, habrían reparado en ese aspecto, por lo que, la causal que en él se enuncia no es definitivo y vinculante, pues son los hechos descubiertos en el proceso sumario en conjunto, los que conllevaran a establecer cuál es la decisión más oportuna para el caso que solo se produce con la resolución de la máxima autoridad, como en este caso, cuando la máxima autoridad al revisar la resolución Nro. 101012017RDEV004020 emitida en 2017, verificó la aparición posterior de un documento de trascendental importancia, que de haber sido conocido al momento de formarse la decisión en ese proceso, hubiera ocasionado un giro en la voluntad administrativa, por lo que la Directora General al revisar que, con posterioridad se emitió el acta de determinación respecto del año 2015, coherentemente decidió no aplicar el numeral 1 del art. 143 del CT como en el informe jurídico constaba señalado, sino el numeral 2 de este artículo porque verificó que apareció un documento trascendental ignorado al momento de decidir devolver valores al hoy actor.

4.1.13. Considera que es determinante en la parte dispositiva, toda vez que de haber sido aplicada, la conclusión a la que habría llegado sería la de señalar que el informe jurídico no puede limitar la causal por la que se debe resolver el recurso, pues es un acto preparatorio más del proceso administrativo, útil para resolver el inicio del sumario cuando se refiere a los hechos concretos, que como ya se manifestó el actor conoce y afirma haberse defendido de ellos; consecuentemente, no habrían aplicado indebidamente el numeral 2 del art. 139 del CT, pues el debido proceso se siguió y ningún derecho a la defensa se afectó.

4.1.14. Finalmente, sobre la aplicación indebida del art. 139.2 del Código T, después de transcribir un fragmento del considerando séptimo de la sentencia, señala que los jueces han considerado que en el procedimiento administrativo hubo una vulneración del debido proceso, lo cual ha producido un quebrantamiento del derecho a la defensa del actor, particular que señala se produce por la falta de aplicación del art. 120 del COA, y la errónea interpretación de los arts. 143.1 y 144 del CT, conforme

las alegaciones ya expuestas.

4.1.15. Continúa refiriendo que en la sentencia al describir el proceso instaurado y seguido por el SRI (7.5.2), no se observa la omisión de alguna formalidad o la violación del debido proceso, pues el mismo se ha seguido conforme a lo dispuesto en el art. 144 mencionado; y así el Tribunal lo ha expuesto en su sentencia; más sin embargo, los jueces creen que se ha violado formalmente el mismo, cuando por las infracciones antes denunciadas, considera al informe jurídico previo, como definitivo y vinculante y por ende, la causal en el invocada, limita la resolución del recurso exclusivamente a ella, sin importar que de por medio se haya efectuado un proceso sumario, se hubieren presentado elementos útiles para la decisión de la máxima autoridad, los cuales, en su conjunto dieron lugar a que se decida por una causal distinta a la mencionada en el informe previo.

4.1.16. Señala que, conforme a lo manifestado, corresponde que, dejando de aplicar el art. 139 del CT y en aplicación debida del art. 120 COA, consideren el informe jurídico previo como un acto de simple administración (sumario administrativo) que, valorados en su conjunto, conllevan a la emisión del acto administrativo final en el cual se decide sobre los hechos y el derecho aplicable; casando de esa manera la sentencia y ratificando la resolución administrativa de la máxima autoridad tributaria.

4.2. Sobre la acusación efectuada por el **caso 3** del art. 268 del COGEP, establece que en la sentencia los jueces describen lo expuesto por el actor en su demanda y lo dicho por el SRI en su contestación dentro del considerando cuarto, y con base en ello, dejan sentado el objeto de la controversia. Señala que, de las verificaciones de la demanda, el actor solicitó se reconozca que la disminución del crédito tributario y el pago supone que el ^a valor devuelto en demasía^o cubre la diferencia y en tal sentido se declare que no procede lo establecido en la Resolución NAC-RRRRRVC20-00000072 respecto a que se reintegre el valor devuelto en demasía y se proceda al cobro de USD 325.043,22 más los intereses correspondientes; mientras que en la contestación el SRI dijo que se debe considerar que la disminución del crédito tributario es independiente al reintegro de los valores que debe hacer el actor al SRI, ello por cuanto, Plásticos Rival Cía. Ltda. solicitó la devolución de un monto que no le correspondía, por lo que debe reintegrar el valor antes referido a la par de corregir su declaración como lo ha hecho.

4.2.1. Considera que sobre este punto de restitución de los valores indebidamente devueltos no se ha pronunciado el Tribunal a pesar de haber sido fijado como segundo objeto de controversia, pues señala que sería infructuoso su análisis por haberse declarado la invalidez del acto impugnado, y al haberse justificado en demasía que no procede dicha declaratoria, es de vital importancia en el caso

discutido, saber si respecto de la declaración sustitutiva presentada y la disminución del crédito tributario, es la que corresponde ser aceptada. Por lo cual solicita se acepte este caso.

4.3. Contestación del recurso de casación por la parte actora.- Dentro del término de ley, el procurador judicial del representante legal de la compañía Plásticos Rival Cía. Ltda. da contestación al recurso de casación, en los siguientes términos:

4.3.1. El recurrente sustenta su recurso de casación en la errónea interpretación de los arts. 143 numerales 1 y 2 y 144 del Código Tributario (CT), falta de aplicación del art. 120 del Código Orgánico Administrativo (COA) e indebida aplicación del numeral 2 del art. 139 del Código Tributario y señala que la administración tributaria (AT en lo posterior) ha cuestionado la naturaleza otorgada al informe jurídico previo, empero, más allá de si se trata o no de un acto de simple administración, en el fondo el informe jurídico contenido en el memorando Nro. SRI-NAC-DNJ-2019-0277-M de 10 de julio de 2019, fundamentó los supuestos elementos necesarios para el inicio del recurso de revisión, y al hacerlo expresamente establece que la CAUSA para que proceda la revisión es que se ha producido un error de hecho o de derecho, y por tanto, para ello, invoca el numeral 1 del art. 143.

4.3.2. Advierte que al haberse iniciado el recurso de revisión por una causal específica (1 del art. 143 CT), es sobre esta causal que la actora ejerció su derecho a la defensa y no de otra. Continúa su análisis señalando que la recurrente pretende con su escrito de casación señalar que el informe jurídico es un acto sin importancia, cuando, de la norma del art. 144 del CT, se evidencia que es un requisito sine qua non para la tramitación del recurso de revisión, pues la misma establece que el referido informe dispondrá la instauración de un expediente sumario con notificación a los interesados, siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas. Si luego se resuelve por una causal que no fue la que motivó el inicio del recurso, es obvio que se están afectados los derechos de la contribuyente y es procedente declarar la nulidad de dicha resolución, por tanto, no cabe casar la sentencia.

4.3.3. Señala que en el marco del derecho, el Tribunal interpreta de manera taxativa la norma, en consecuencia no se configura la causal 2 del art. 143 del CT, advierte que, resulta ilógico que la AT pretenda fundamentar una errónea interpretación en el hecho de que aparecieron documentos de valor trascendental, mismos que supone fueron ignorados al resolver el reclamo, dando una interpretación extensiva a la norma, pretendiendo que la emisión de un nuevo acto entra en el supuesto de que han aparecido documentos que fueron ignorados al momento de emitirse el acto sujeto de revisión.

4.3.4. Sobre la alegada falta de aplicación del art. 120 del COA, refiere que la tesis de la AT es que si se hubiere entendido que el informe jurídico previo es un acto de simple administración que no ocasiona efectos en el sujeto pasivo y no limita la voluntad del Director General; sin embargo, la autoridad tributaria lo que hace es desatender uno de los requisitos indispensables en un recurso de revisión, el informe jurídico previo, el cual representa un acto administrativo que contiene la causal a la que se limita la resolución del recurso. El recurrente no puede ni debe confundir lo expresado dentro del marco jurídico a su beneficio sin tomar en consideración lo que de forma taxativa emite la norma.

4.3.5. En cuanto a la aplicación indebida del art. 139.2 del CT, señala que el análisis realizado por el Tribunal se efectuó de manera pertinente aplicando de manera fiel la normativa jurídica correspondiente al proceso, sin vulnerar el derecho alguno al dictar la sentencia por tanto fue aplicada correctamente.

4.3.6. Finalmente, respecto de la tercera causal de casación, por omitir resolver algún punto de controversia, el Tribunal ha sido claro y ha manifestado que resulta ineficaz resolver los demás puntos del objeto de la controversia dado que, en base a lo analizado, no cabe un análisis adicional, empero, de ser el caso, la H. Sala deberá acoger los puntuales argumentos que fueran objeto de la demanda y resolver la nulidad de la resolución oportunamente impugnada. Por lo cual solicita no se case la sentencia.

5. Problema Jurídico

Determinar si en la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en los casos quinto y tercero art. 268 del COGEP, por el cargo de **errónea interpretación** de los arts. 143 numerales 1 y 2 y 144 del Código Tributario, la **falta de aplicación** del art. 120 del COA y la **aplicación indebida** del 139.2 del Código Tributario (**caso 5**); y por haber omitido resolver en sentencia todos los puntos de la controversia (**caso 3**).

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 3 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) que establecen:

^a Art. 268.- **Casos.-** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4) ^a 3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia. (1/4) 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.^o

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

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

6.2. Antecedentes doctrinarios sobre el tema en disputa.- El autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359, 361 sobre la **falta de aplicación**, sostiene que:

^a Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ^a la infracción directa típica^o, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto^{1/4}^o. La falta de aplicación ^a ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.^o

Respecto de la **aplicación indebida** refiere que:

*^a...es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla (1/4) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.^o Para Calamandrei, al vicio de **aplicación indebida** puede llegarse ^a (1/4) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto^o.*

Finalmente, sobre la **errónea interpretación**, el mismo Tolosa Villalona, dice:

^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.

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

Código Tributario

^a Art. 139.- Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos: (1/4) 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo^o.

^a Art. 143.- Causas para la revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en

la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos: 1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite; 2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate; (1/4)°

***ª Art. 144.- Tramitación del recurso.-** Cuando la autoridad competente tuviere conocimiento, por cualquier medio, que en la expedición de un acto o resolución se ha incurrido en alguna de las causales del artículo anterior, previo informe del Departamento Jurídico, si lo hubiere, o de un abogado designado para el efecto, dispondrá la instauración de un expediente sumario con notificación a los interesados, siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas. Si el recurso se refiere a cuestiones de puro derecho no se requerirá la apertura del referido expediente sumario. El sumario concluirá dentro del término fijado por la administración tributaria el cual no será menor a cinco días ni mayor a veinte días, dentro de los cuales se actuarán todas las pruebas que disponga la administración o las que presenten o soliciten los interesados.º*

Código Orgánico Administrativo

***ª Art. 120.- Acto de simple administración.** Acto de simple administración es toda declaración unilateral de voluntad, interna o entre órganos de la administración, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales y de forma indirecta.º*

Pese a que el recurrente ha propuesto su recurso de casación por los casos 5 y 3 del art. 268 del COGEP, por así estimarlo conveniente, por técnica casacional, seguiremos en el orden señalado en la

norma legal, es decir primero el caso 3 y luego abordaremos el caso 5.

6.4. Análisis del caso 3.- Sobre esta causal, el SRI ha señalado que se ha incurrido en la omisión de resolver en sentencia todos los puntos de controversia, pues refiere que, sobre la restitución de los valores indebidamente devueltos no se ha pronunciado el Tribunal a pesar de haber sido fijado como segundo objeto de la controversia, y decide que sería infructuoso su análisis al haberse declarado la invalidez del acto impugnado. Es de vital importancia en el caso discutido, sostiene el recurrente, saber si respecto de la declaración sustitutiva presentada y la consecuente disminución del crédito tributario supone ya el pago del ^avalor devuelto en demasía^o o como lo sostiene el SRI que, la disminución del crédito es independiente al reintegro de los valores que debe hacer el actor, lo cual no ha sido resuelto en la sentencia. Por lo cual solicita se acepte este caso.

6.4.1. El asunto sobre el que la administración tributaria solicita pronunciamiento constituye el análisis de fondo o mérito del recurso de revisión y así se ha fijado y aceptado en el objeto de la controversia (consta en el punto 1.2 de este fallo), sin embargo, al identificar el segundo objeto de controversia, el Tribunal empieza con la frase ^aen caso de ser procedente el recurso de revisión^o. El Tribunal de instancia, en su sentencia, confirmó la declaración de nulidad del acto administrativo impugnado, por la violación al debido proceso y el derecho a la defensa de la contribuyente, por tanto el numeral 7.5.6 de la sentencia, constituye el pronunciamiento del Tribunal, por lo cual no se produce la omisión denunciada a efectos de que la sentencia deba ser casada, por lo que se rechaza el caso 3, por citra petita denunciada.

6.5. Análisis del Caso 5.- El Servicio de Rentas Internas denuncia que, en la sentencia al declarar la nulidad de la resolución del recurso de revisión iniciado de oficio, pues en su opinión han calificado al informe jurídico previo como un acto administrativo, ha incurrido en la errónea interpretación de los arts. 143.1 y 144 del Código Tributario, la falta de aplicación del 120 del COA y aplicación indebida del art. 139.2 del CT, así mismo, también denuncia la errónea interpretación del art. 143.2 del CT, para cuyo análisis se considera:

6.5.1. Teniendo en cuenta que el caso propuesto parte de los hechos probados, y aquellos no controvertidos, se han verificado en la sentencia los siguientes: i) No está en controversia que el informe jurídico previo contenido en el Memorando Nro. SRI-NAC-DNJ-2019-0277-M de 10 de julio de 2019, suscrito el Director Nacional Jurídico del Servicio de Rentas Internas señala que, existen elementos suficientes que justifican el inicio del recurso de revisión, con fundamento en la causal

primera del art. 143 Código Tributario. **ii)** Con Memorando Nro. SRI-SRI-2019-0350-M de 11 de julio 2019, la Directora General del SRI autoriza iniciar el recurso de revisión en base al Memorando Nro. SRI-NAC-DNJ-2019-0277-M. **iii)** La Resolución del recurso de revisión de oficio No. NAC-RRRRRVC20-00000072, resuelve el recurso en base a la causal 2 del art. 143 del CT. (El subrayado pertenece a esta Sala y hace referencia a los hechos probados).

6.5.2. En la sentencia los jueces para resolver el primer punto de la controversia, el cual se centra en el derecho a la defensa del contribuyente, por la aplicación de una causal de revisión, que no fue aquella por la cual se dió inicio de oficio al recurso, -previa cita del art. 76 numeral 7 de la CRE que garantiza el debido proceso-, señala que el acto administrativo materia de impugnación, en sus numerales 4, 5 y 6, *“cita como antecedente que mediante el Memorando Nro. SRI-NAC-DNJ-2019-0277-M se concluyó que es pertinente el inicio de un recurso de revisión de oficio, que con Memorando Nro. SRI-SRI-2019-0350-M se autorizó su inicio, y con Providencia Nro. 917012019PREV001156 se avocó conocimiento del recurso y se instruyó el sumario. Luego en el numeral 14 denominado “RESPECTO AL PRESENTE RECURSO DE REVISIÓN”, dentro del análisis que ahí se realiza, se cita y transcribe el Art. 143 del Código Tributario y su numeral 2, (1/4). En el numeral 14.30 se manifiesta que si bien la Dirección Zonal 6 había establecido valores a favor del contribuyente, no es menos cierto que se ejecutó un proceso de determinación con el que se modificó la declaración impositiva del sujeto pasivo razón por la cual, en observancia al numeral 2 del artículo 143 del Código Tributario, en la presente instancia del Recurso de Revisión, es pertinente presentar la liquidación definitiva de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015°; lo cual reitera más adelante (numeral 14.37) al afirmar la máxima autoridad del SRI que *“en consideración al numeral 2 del artículo 143 del Código Tributario, es pertinente modificar el contenido de la Resolución No. 101012017RDEV004028 que atendió la solicitud de devolución de pago en exceso de Impuesto a la Renta, y la solicitud de devolución de crédito tributario de Impuesto a la Salida de Divisas de los ejercicios fiscales 2014 y 2015 (1/4) toda vez que con posterioridad se emitió el Acta de Determinación Final No. DZ6-ASOADD19-00000001-M, legalmente notificada al contribuyente el 10 de enero de 2019, que modifica los valores previamente reconocidos”.* (Lo resaltado nos corresponde).*

6.5.3. Conforme los hechos antes descritos y el contenido cuya pertinencia se ha considerado a efecto de verificar el pleno ejercicio de defensa, el juzgador forma su elemento de convicción y a continuación observa y transcribe el contenido de los arts. 143 y 144 del CT, normas con las cuales afirma (7.5.3 de la sentencia): *“cuando ha llegado al conocimiento de la autoridad competente que en la emisión de un acto o resolución, se ha incurrido en alguna de las causales detalladas en el artículo*

143, previo informe jurídico, dispondrá el inicio de un expediente sumario, dentro del cual se actuarán las pruebas que disponga la administración o presenten los interesados; es decir, si el informe jurídico (y por ende el inicio del recurso) se sustentó en determinada causal, el interesado o contribuyente tiene la posibilidad de presentar pruebas que se relacionarán lógicamente con la causal que dio origen al inicio del recurso de revisión. (subrayado de esta Sala).

6.5.4. La recurrente, enfatiza que el error de interpretación de dichas normas en la sentencia se advierte en la naturaleza de acto administrativo que se ha dotado al informe jurídico previo, pues los jueces otorgan un carácter de definitivo y vinculante, alcance que no corresponde, pues este constituye un acto de simple administración. Al respecto esta Sala de Casación, considera necesario dejar sentado que, más allá de esta discusión (acto administrativo o de simple administración) el entendimiento que hace el Tribunal de instancia sobre el proceder de la máxima autoridad del SRI en el ejercicio exclusivo de su facultad revisora de ninguna manera está siendo limitada pues, aun siendo el informe jurídico previo un acto de simple administración es, de conformidad a lo señalado en el art. 144 del CT requisito previo (a menos que sea declarado de puro derecho) para instaurar un expediente sumario con notificación a los interesados; en el caso, el Memorando Nro. SRI-SRI-2019-0350-M de 11 de julio 2019, por el cual la Directora General del SRI autoriza iniciar el recurso de revisión, se basa en el informe jurídico Nro. SRI-NAC-DNJ-2019-0277-M, con el que se verifica la procedencia del recurso de revisión.

6.5.5. En el caso concreto, el motivo de la impugnación en la vía contencioso tributaria, es el acto administrativo contenido en el oficio No. NAC-RRRRRVC20-00000072 que resolvió el recurso de revisión en base a la causal 2 del art. 143 del CT y ordena modificar el contenido de la Resolución No. 101012017RDEV004028, sin embargo, en la interposición del recurso de casación el yerro que ha sido propuesto es ajeno al razonamiento del juzgador, pues (punto 7.5.4) la sentencia se enmarca en la certeza de la causal 1 con la cual se dio inicio al sumario y no por el contenido del informe jurídico previo, como afirma el SRI, diferente es que la providencia de inicio con la que se notificó al sumariado se haya sustentado en dicho informe; y con ella se haya fijado la discusión del recurso de revisión en la causal 1, respecto de la que el contribuyente ha ejercido su derecho a la defensa dentro del término que se le concedió en la providencia de apertura.

6.5.6. Por tanto, la conclusión a la que arriba el TDCT: "sin lugar a dudas, que la autoridad tributaria violentó el derecho a la defensa del sujeto pasivo, pues si se inicia el recurso en base a una causal, sobre ella se instaura el sumario y se presentan pruebas, pero se termina resolviendo con

fundamento en una causal diferente, el ejercicio del derecho a la defensa se ve limitado debido a que el contribuyente nunca pudo presentar sus pruebas o argumentos respecto de otra causal, que no fue parte del sustento por el que se autorizó e inició el recurso de revisión^o, ha sido entendiendo la literalidad del art. 144 del Código Tributario, por lo cual no se evidencia el yerro hermenéutico respecto de esta norma. (El subrayado es de la Sala).

6.5.7. Bajo esta misma óptica, es intrascendente la alegada **falta de aplicación** del art. 120 del COA, norma que define los actos administrativos de simple administración, pues aunque fuera aplicable por efectos de la supletoriedad en materia tributaria (art. 14 del CT), el acto administrativo motivo de impugnación, no fue el informe jurídico previo, sino la resolución que puso término a un recurso de revisión, pues cambió la casual en que la providencia inicial sustentó la procedencia del referido recurso; y exactamente por el mismo motivo, tampoco se advierte el yerro de interpretación de la causal 1 del art. 143 del CT, más aún cuando su invocación en la sentencia, no ha sido determinante para declarar la afectación del derecho a la defensa, para cuyo efecto se ha invocado los arts. 75, 76.3 y 7 y 82 de la Constitución de la República y 139 del CT, pues el Tribunal de instancia se decanta por el hecho de que, la actuación de la administración tributaria al haber resuelto en base a otra causal distinta a la que señaló en su providencia inicial, provoca la nulidad de la resolución que atendió el recurso de revisión.

6.5.8. Respecto a la errónea interpretación del numeral 2 del art. 143 del Código Tributario, en necesario señalar que en la sentencia los juzgadores han manifestado que: *“ (...) en el supuesto no consentido de que la autoridad tributaria hubiese podido resolver en base a otra causal distinta a la que dio inicio al Recurso de Revisión, se ha verificado en los elementos aportados al proceso, que el documento que se dice apareció con posterioridad (Acta de Determinación Nro. DZ6-ASOADDC19-00000001-M) y habría sido ignorado al momento de expedirse el acto revisado, es de fecha 04 de enero de 2019 (fs. 117), lo que significa que si bien es posterior a la fecha de emisión de la Resolución Nro. 101012017RDEV004028 que se dictó el 09 de febrero de 2017 (fs. 116 vta.), no se configura el supuesto del numeral 2 del Art. 143 del Código Tributario, ya que el Acta de Determinación se emite aproximadamente dos años después del acto sujeto a revisión, por lo que mal podía ser ignorado al momento de su expedición, ya que el mismo ni siquiera existía, esta causal tiene que ver con documentos que existiendo al momento de emitirse el acto revisado, son ignorados y aparecen con posterioridad, lo cual no sucede en este caso.”* (El subrayado es de la Sala)

6.5.9. De la transcripción efectuada, se observa que los jueces de instancia han entendido dicha norma

en su tenor literal, pues habiendo analizado cada uno de los aspectos de dicho numeral, en su acepción, no se ha dado un alcance mayor o menor a su contenido. Esta Sala Especializada ya ha precisado aquello en el proceso No. 09501-2021-00154 que: *“Esta norma tiene varios elementos que deben ser considerados en conjunto para comprender su tenor literal: a) posterioridad, b) aparecimiento, c) valor trascendental y, d) ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate y, deben ser entendidos dentro del contexto integral que justifica un recurso de revisión, esto es, corregir errores puntuales cometidos por la Administración Tributaria en sus actos/resoluciones bajo ciertos parámetros: Así, la posterioridad se refiere a que el documento trascendental debe “aparecer” después de haberse tomado la decisión administrativa, y por lógica, este aparecimiento posterior resulta en que dicho documento fue “ignorado” en ese momento. Ahora bien, aparecer significa que el documento existía al momento de la emisión del acto o resolución administrativa, pero que por varias razones (que no cabe dilucidar) el documento no fue presentado para su análisis y conocimiento y por ello la norma habla de haber sido ignorado al expedirse el acto en cuestión; ergo, para que sea ignorado, previamente debe existir, pues no se ignora lo inexistente a esa fecha, sino, lo desconocido (existente) a esa fecha. El vocablo “aparecer” según la Real Academia de la Lengua confirma aquello: “Dicho de una cosa que estaba perdida u oculta: Encontrarse, hallarse”.*

6.5.10. En consecuencia, visto que el Acta de Determinación del ejercicio fiscal 2015 fue expedida con posterioridad a la fecha de notificación de la resolución que resolvió parcialmente la devolución del crédito tributario por ISD y retenciones a la fuente de los ejercicios fiscales 2014 y 2015, cuya revisión se ha iniciado de manera oficiosa (hecho no controvertido) no existía a la fecha que la Administración Tributaria analizó y notificó la referida resolución, no puede afirmarse que esta Acta *“apareció”* y por tanto fueron *“ignoradas”*, pues no se ajusta al contenido, en la sentencia al afirmarse que no se configura el supuesto de la causal segunda de revisión, no ha errado en su interpretación, por lo que se rechaza el cargo puntual.

6.5.11. Ahora bien, visto que la denuncia de **indebida aplicación** del art. 139.2 CT está supeditada a la configuración del vicio de falta de aplicación del art. 120 del COA, que ha sido desvirtuado, la aplicación de esta norma en la sentencia es correcta, pues advertidas las violaciones procedimentales en la sustanciación del recurso de revisión iniciado de oficio el que, aun siendo viable el ejercicio de su facultad revisora para corregir los errores en su propio acto, la forma en cómo ha procedido en la sustanciación no obedece al trámite propio previsto en la ley, obstando el derecho a la defensa de la contribuyente, lo cual se enmarca en el supuesto de la norma acusada de vicio, por lo que se desestima su infracción.

Por las razones expuestas, se rechaza el caso 5 del art. 268 del COGEP propuesto por el procurador judicial del SRI.

7. Decisión.

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE:**

7.2. NO CASAR la sentencia de 22 de diciembre de 2021, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, dentro del juicio No. 01501-2020-0002T.

7.3. Sin costas.

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

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

Resolución de fácil comprensión

No se casa la sentencia denunciada por los casos 3 y 5 propuestos por la máxima autoridad del SRI, toda vez que la sentencia si se pronuncia del segundo objeto de controversia (caso 3); y, la declaratoria de nulidad de la resolución dictada en el recurso de revisión iniciado de oficio, ha sido declarada atendiendo a la literalidad del art. 144 del Código Tributario que prevé el procedimiento de su sustanciación, y también en función del art. 139.2 del Código Tributario, sin que sean trascendentes la aplicación de otras normas supletorias (COA) (caso 5).

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL