



Juicio No. 09501-2021-00373

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito,

miércoles 21 de enero del 2026, las 10h43. **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 José Suing Nagua, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No.09501-2021-00373.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía INDUSTRIAL PESQUERA SANTA PRISCILA S.A., presentó demanda de impugnación de la Resolución de aplicación de Diferencias No. DZ8-GCERAIC21-00000002-M, del Impuesto al Valor Agregado del año 2015, de fecha 23 de abril del 2021, suscrita por Jefa Zonal 8 de Gestión Tributaria del Servicio de Rentas Internas.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: ^a 1.- Establecer si la actora justifica los valores glosados por la Administración Tributaria por IVA de los meses de abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre del 2015; y, 2.- Si la resolución impugnada en la presente causa se encuentra debidamente motivada°.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió aceptar parcialmente con lugar la demanda presentada por la compañía INDUSTRIAL PESQUERA SANTA PRISCILA S.A.; en contra del Servicio de Rentas Internas, y en consecuencia se deja sin efecto la Resolución No. DZ8-GCERAIC21-00000002-M de fecha 23 de abril del 2021 por concepto de Impuesto al Valor Agregado del ejercicio fiscal 2015, únicamente en la parte que se desconoce el crédito tributario generado en las transacciones realizadas con el proveedor Carlos Coello

Rocafuerte, singularizadas en el fallo; por lo que se ordena que la Administración Tributaria practique una nueva liquidación en los términos señalados en la sentencia.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 14 de diciembre de 2022, a las 08h42, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2021-00373, argumentando el caso 2 del art. 268 del ^a COGEP°.

1.4. Mediante auto de 11 de junio de 2025, a las 12h59, dictado por el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el SRI, por el cargo de falta de motivación con sustento en el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ^a COGEP°, violentado los arts. 76 numeral 7, literal 1) de la Constitución de la República del Ecuador; 90 numeral 5 y 89 del Código Orgánico General de Procesos; y, 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial.

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.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia. - Sorteo de la causa número 09501-2021-00373, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso

Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 29 de agosto de 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 20 de enero 2026 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso precisa que su reproche se refiere al punto 7.7.1, en el que se enuncian normas jurídicas aplicables y establece las premisas fácticas, pero no se da una justificación suficiente de la aplicación de dichas normas a los hechos por ellos establecidos en sentencia, con lo que se incumple con el requisito de motivación. Que al no explicar la pertinencia de la aplicación del derecho a los antecedentes de hecho, se incumple con el estándar mínimo de motivación y por ende se demuestra la falta de motivación en la que incurre la sentencia en la glosa. Que se detalla el considerando 7.7.3 de la sentencia. Que toda argumentación jurídica debe tener una estructura mínimamente completa según lo establece el art. 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución. Que así el numeral 7.7.3 de la sentencia recurrida adolece de falta de motivación suficiente, principalmente por razones jurídicas y técnicas que vulneran estándares de motivación exigidos constitucionalmente y por la jurisprudencia, como se podrá observar en la sentencia No. 1158-17-EP (caso garantía de la motivación) de fecha 20 de octubre del 2021, sentencia que da las pautas para saber si una sentencia tiene una motivación suficiente. Que se detalla los considerandos 26 y 27 de la sentencia constitucional No. 1158-17-EP. Que la sentencia de la Corte Constitucional, establece que para que una sentencia sea motivada debe enunciar las normas o principios jurídicos en que se funda y explicar la pertinencia de su aplicación a los

antecedentes de hecho. Que entonces al no explicarse la pertinencia de la aplicación del derecho a los antecedentes de hecho, se incumple con el estándar mínimo de motivación suficiente. Que así, el numeral 7.7.3 adolece de falta de motivación suficiente. Que se evidencia que el Tribunal no realiza una valoración completa, lógica y crítica de la prueba pericial, es decir la sentencia menciona el informe del perito y reproduce partes del mismo, pero no realiza una valoración estructurada conforme al estándar de la sana crítica, tampoco analiza si el peritaje es coherente, completo o si contiene debilidades metodológicas. Que se evidencia que el Tribunal no realiza una ponderación adecuada de las observaciones del perito sobre la falta de trazabilidad de la obra, limitándose a desestimar esta parte sin fundamentar técnicamente por qué se le resta valor. Que el tribunal omite evaluar si la ausencia de respaldo documental (planillas, avances, fotografías) es decisiva o no, y tampoco ofrece razones técnicas o jurídicas claras para desechar esa parte del análisis. Que el Tribunal realiza una inferencia subjetiva pues indica que como la persona fue declarada como ^acontribuyente con transacciones inexistentes^o cuatro años después del hecho económico, los comprobantes eran válidos y no se podía prever el problema. Que el Tribunal descarta el hecho de que los comprobantes pudieron haber sido utilizados para simular operaciones, lo cual no depende exclusivamente de la fecha de la resolución del SRI, sino de las circunstancias materiales y documentales propias del hecho generador. Que la sentencia no responde de forma adecuada a la objeción principal de la administración tributaria y del perito, la falta de trazabilidad de la obra contratada. Que el Tribunal, omite valorar si hubo medios de prueba suficientes que acrediten la existencia real de la obra y los pagos realizados. Que el Tribunal ignora el análisis sustantivo de la operación económica real, como si bastara con que los comprobantes fueran válidos formalmente. Que por los hechos expuestos, la fundamentación jurídica es insuficiente. Que como se ha expuesto la sentencia no articula adecuadamente el principio de seguridad jurídica con los deberes tributarios del contribuyente, ni pondera las facultades del SRI frente a comprobantes de operaciones presuntamente inexistentes. Que si bien el Tribunal invoca el principio de seguridad jurídica, el Tribunal no hace una ponderación entre ese principio y otros, como el principio de buena fe del contribuyente, el principio de legalidad tributaria o la lucha contra la evasión fiscal (art. 300 CRE); por lo que se asume que la sola validez formal de un comprobante evita cualquier análisis de sustancia, lo cual es contrario a la lógica del control tributario. Que la infracción detallada, identificada y singularizada, ha sido totalmente trascendente, en la decisión tomada

por el Tribunal, por cuanto la falta de motivación suficiente afecta también la seguridad jurídica. Que por lo expuesto solicita que se le conceda el recurso de casación planteado.

4.2. La compañía INDUSTRIAL PESQUERA SANTA PRISCILA S.A., en contestación al recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, señala que en lugar de identificar con precisión en qué consiste la supuesta omisión de motivación o motivación deficiente en los términos exigidos por la jurisprudencia de la Corte Constitucional, el recurrente dirige su argumentación exclusivamente a criticar el contenido de la sentencia, cuestionando la valoración de la prueba documental y pericial, el análisis del hecho económico realizado por la Sala y las inferencias lógicas del tribunal de instancia. Que con ello, desplaza el objeto de la impugnación hacia un plano fáctico-probatorio, propio de una impugnación de mérito o de apelación, pero no de casación bajo la causal invocada. Que al casacionista, simplemente no le gusta la motivación del Tribunal. Que la Corte Nacional ha sostenido de forma reiterada que la causal de falta de motivación no puede confundirse con la discrepancia frente al contenido o resultado de la sentencia. Que para que exista un vicio de motivación sancionable en casación, es imprescindible demostrar que la resolución judicial carece de los elementos mínimos exigidos por los arts. 76 numeral 7 literal 1 de la Constitución de la República, 89 del COGEP y 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial. Que el escrito de casación, lejos de identificar una ausencia de justificación normativa o fáctica, reproduce pasajes de la sentencia recurrida y ensaya su propia lectura de los hechos y de la prueba, formulando juicios de valor que apuntan a una reinterpretación de los medios de convicción, pero no a una crítica válida sobre la ausencia estructural de motivación. Que la parte recurrente cuestiona que el Tribunal haya desestimado el peritaje por no haber valorado supuestas debilidades metodológicas; que no obstante, no explica en qué medida dicha omisión configuraría una motivación inexistente o insuficiente. Que sostiene que el Tribunal debió atribuir mayor relevancia a la falta de trazabilidad, pero no evidencia que se haya omitido completamente el análisis de ese punto, ni que se haya incurrido en contradicción o incompatibilidad en la parte resolutive. Que también alega la ausencia de respaldo documental como fotografías de las obras realizadas, cuando precisamente por la falta de respaldo documental como la falta de contrato o entrega de obra el Tribunal ratifica varias de las glosas efectuadas por el Servicio de Rentas Internas y aquellas que da de baja, son aquellas que cuentan con la documentación suficiente que no incluye únicamente los medios de pago como cheques en anverso y reverso cobrados por el

beneficiario de los mismos, así como los demás requisitos formales, sino que también valora la existencia de contratos y la respectiva entrega de obra. Que cabe destacar que el Tribunal recalca dentro de su motivación, que en el acto administrativo de Liquidación de diferencias, la administración tributaria jamás solicitó registros fotográficos de los trabajos realizados y menos aun pudiendo hacerlo, hicieran una constatación física de los trabajos realizados en edificación o reparación de inmuebles. Que el casacionista muestra su descontento cuando señala que no se valora que existan medios de prueba suficiente; sin embargo cuestiona que se haya valorado que la declaración de fantasma o persona con transacciones inexistentes del proveedor Carlos Coello Rocafuerte se produjo cuatro años después de realizado y ejecutado los contratos con dicho proveedor y además acusa al Tribunal de no ponderar derechos constitucionales porque precisamente por esta prueba el Tribunal considera como un argumento de varios esgrimidos que se atenta al principio de seguridad jurídica contemplado en el art. 82 de la Constitución pero el casacionista insiste que hay otros principios como el de la lucha contra la evasión fiscal con el que debió ser ponderado, tratando de imponer sus motivos por los cuales cree que la razón le asiste, frente a los argumentos esgrimidos por el Tribunal. Que el recurso así planteado resulta improcedente por no reunir los requisitos de forma y fondo que exige la normativa vigente ni observar la jurisprudencia reiterada de la Corte Constitucional. Que la sentencia impugnada cumple sobradamente con los estándares mínimos de motivación; desarrolla un análisis razonado del hecho económico, valora de forma expresa y detallada la prueba documental y pericial, expone las razones por las cuales otorga o resta valor a ciertos elementos de juicio, y enmarca su decisión dentro de los principios de legalidad, seguridad jurídica y proporcionalidad tributaria. Que por lo expuesto solicita que no se case la sentencia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ^aCOGEP^o, por el que acusa a la sentencia de incumplir el requisito de motivación, violentado los arts. 76 numeral 7, literal 1) de la Constitución de la República del Ecuador; 89 y 90 numeral 5 del Código Orgánico General de Procesos; y, 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ^a Art. 268.- CASOS. - El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles, así como, cuando no cumplan el requisito de motivación;^o.

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

6.2. El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

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

CÓDIGO GENERAL DE PROCESOS (COGEP)

^a Art. 89.- Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y

exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.^o

^a Art. 90.- Contenido general de sentencias y autos. Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener:(1/4)5. La motivación de su decisión.(1/4).^o

CÓDIGO ORGÁNICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL

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

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

6.4 Para Oswaldo Alfredo Gozaini, en su obra ^a El Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso^o, Rubinzal - Culzoni Editores, Buenos Aires-Argentina, 2004, p. 428; la motivación, que no es otra cosa que ^a [1/4] la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido proceso^o.

6.5 La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la

conclusión sea motivada: ^a [1/4] La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechos^o (párrafo 46 de la sentencia No. 274-13-EP/19 emitida el 18 de octubre de 2019, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 22, del martes 19 de noviembre de 2019; cuyo sentido ha sido reiterado en el párrafo 32 del fallo 1357-13-EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

6.6 El Tribunal A quo en el considerando 7 Motivación; en el numeral 7.7 determina que ^a PARA ESTABLECER SI LA COMPAÑÍA ACTORA JUSTIFICA LOS VALORES GLOSADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR CONCEPTO DE IVA DE LOS MESES DE ABRIL, MAYO, JUNIO, JULIO, AGOSTO, SEPTIEMBRE, NOVIEMBRE Y DICIEMBRE DEL 2015^o. Determina que este primer punto atañe exclusivamente a la verificación del hecho económico o esencia económica de las facturas emitidas por Carlos Enrique Coello Rocafuerte, las número 210, 211, 212, 221, 222, 213, 214, 219, 220, 226, 215, 216, 223, 228, 229, 230, 232, 233, 224, 225, 296, 297, 298, 299, 301, 304, 305, 306, 307, 308 y 311; las facturas emitidas por Tecnonersa S.A., las números 631 y la 632; y, las facturas emitidas por la compañía Asesoramiento y Asistencia Legal ± Tax AALT S.A., números 000000006 y 000000065, que en su total suman un valor de USD 71.622,40, por concepto de IVA, de acuerdo a la tabla No. 6 del acto impugnado.

6.7 En el considerando 7.7.2 establece el Tribunal que en primer lugar analiza la prueba documental presentada por la parte actora que consta de fojas 26 a fojas 642 del proceso, todas en copias certificadas ante Notario Público que da fe que son igual a su original, el Tribunal comienza el análisis de cada una de las 35 facturas consideradas por la Administración tributaria como carentes de esencia económica.

Que en primer lugar las 31 facturas emitidas por el señor Carlos Enrique Coello Rocafuerte, para muestra del análisis y valoración de la prueba realizada por el Tribunal, se procede a describir el procedimiento utilizado, a fojas 58 consta la factura No. 0000221 emitida por el señor Carlos Enrique Coello Rocafuerte el 25 de mayo del 2015 por un monto de USD 36.245,00, más un valor de IVA de USD 4.349,40, cuyo concepto es obra 11, trabajos en obra

en laboratorio México, a fojas 59 consta el comprobante de retención del 100% del IVA por parte de la compañía Industrial Pesquera Santa Priscila, esto es USD 4.349,40, y del 2% al impuesto a la renta, a fojas 60 consta el primer comprobante de egreso por pago de anticipo por USD 6.217,82 de fecha 25 de mayo del 2015, a fojas 61 consta estado de cuenta del Banco Bolivariano de la cuenta de la compañía Industrial Pesquera Santa Priscila S.A., donde se visualiza el pago por emisión de cheque No. 108497 por el monto que establece el comprobante de egreso y en el reverso del mismo que ha sido cobrado por el beneficiario del cheque, a fojas 62 consta microfilm del cheque.

A fojas 63 consta comprobante de egreso por anticipo de USD 8.066,32, a fojas 64 consta copia certificada el estado de cuenta del Banco Bolivariano de la cuenta de Industrial Pesquera Santa Priscila donde se verifica cobro del cheque, a fojas 65 consta copia certificada del microfilm del cheque No. 108375 emitido por la compañía y cobrado directamente por su beneficiario Carlos Coello, de acuerdo se observa en el anverso del cheque.

A fojas 66 consta comprobante de egreso de fecha 29 de junio del año 2015, por el monto de USD 7.312,98, a fojas 67 consta estado de cuenta del Banco Bolivariano de la compañía que establece el cobro mediante cheque, a fojas 68 consta el microfilm del cheque No. 1109243 por el monto que establece el comprobante de egreso y en reverso se observa el cobro por su beneficiario Carlos Coello.

A fojas 69 consta el comprobante de egreso de fecha 22 de junio del 2015 por el monto de USD 8.761,88, a fojas 70 consta el estado de cuenta que verifica que se debitó pago de cheque, a fojas 71 consta copia del microfilm del cheque No. 109136 de la cuenta del Banco Bolivariano de la compañía y cobrado según se observa al reverso del cheque por su beneficiario.

A fojas 72 consta comprobante de egreso de fecha 8 de junio de 2015 por el monto de USD 3.946,68, a fojas 73 consta el estado de cuenta del Banco Bolivariano de la compañía Industrial Pesquera Santa Priscila, donde se evidencia el cobro a través de cheque, a fojas 74 consta microfilm del cheque No. 108756 emitido por el monto que señala el comprobante de egreso a favor de Carlos Coello Rocafuerte, y según se observa en el reverso cobrado por él mismo.

A fojas 75 consta el comprobante de egreso de fecha 13 de julio de 2015 por un monto de

USD 6.690,08, a fojas 76 consta estado de cuenta donde se observa el pago mediante cheque, a fojas 77 consta cheque No. 109649 por el monto que establece el comprobante de egreso, emitido a favor de Carlos Coello Rocafuerte y según se desprende del reverso, cobrado por él mismo.

A fojas 78 consta comprobante de egreso de fecha 15 de junio del 2015 por el monto de USD 3.946,68, a fojas 79 consta el estado de cuenta del Banco Bolivariano donde se observa el pago mediante cheque, a fojas 80 consta copia del microfilm del cheque girado por la compañía Industrial Pesquera Santa Priscila a favor del señor Carlos Coello Rocafuerte, por el monto que establece el comprobante de egreso y según se observa en el reverso cobrado por el mismo beneficiario.

A fojas 81 consta el comprobante de egreso de fecha 1 de junio del 2015 por un monto de USD 3.946,68, a fojas 82 consta estado de cuenta del Banco Bolivariano de la compañía Industrial Pesquera Santa Priscila, que verifica el pago mediante cheque, a fojas 83 consta copia del cheque No. 108586, por el monto establecido en el comprobante de egreso, girado a favor de Carlos Coello Rocafuerte y según se desprende del reverso, cobrado por él mismo.

A fojas 84 consta el comprobante de egreso de fecha 6 de julio de 2015 por el valor de USD 5.502,75, a fojas 85 consta estado de cuenta del Banco Bolivariano de la compañía Industrial Pesquera Santa Priscila, que verifica el pago mediante cheque, a fojas 86 consta copia del microfilm del cheque No. 109417 por el monto correspondiente al comprobante de egreso, el mismo que es girado a favor del señor Carlos Coello Rocafuerte, y según consta en el reverso es cobrado por él; hasta aquí se observan que todos los pagos han cumplido con lo establecido en el Art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente en el ejercicio 2015, que establecía que los pagos superiores a cinco dólares debían pagarse a través del sistema financiero, ya sea para ser deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta, o para aplicarlo como crédito tributario en el Impuesto al Valor Agregado; además la suma de todos estos valores pagados están acorde con el monto de la factura aludida en este análisis.

Siguiendo con el análisis el Tribunal determina que a fojas 87 y 88 consta el soporte documental de la factura antes señalada, que corresponde a un contrato de obra civil para la construcción de Laboratorio México, donde se establece 12 ítems por trabajos de albañilería y 10 ítems por trabajos de gasfitería. Que en la cláusula tercera se establece con claridad que se

trata de un contrato de obra, en la cláusula cuarta el tiempo de ejecución en la cláusula quinta la forma de pago, siendo que este contrato tiene fecha 11 de mayo del 2015, a fojas 89 y 90 consta el acta de recepción de obra final entre la compañía Industrial Pesquera Santa Priscila y su contratista, estableciéndose la recepción de la obra a conformidad como finalizada el 8 de julio del 2015.

Señala el Tribunal que luego analizadas las otras 30 facturas emitidas por el señor Carlos Enrique Coello Rocafuerte, se establece que en todas existe la factura, retención, comprobantes de egreso, estados de cuenta, cheques pagados a favor del señor Carlos Enrique Coello Rocafuerte y cobrados por él mismo como beneficiario de los cheques; no obstante este Tribunal debe observar que en las facturas 210, 212, 213 y 214, no consta el contrato de obra ni el acta de recepción de la obra, incumplándose en estas 4 facturas con el requisito formal, es decir que el pago de dichas facturas deben estar acompañadas de su respectivo soporte.

6.8 En el considerando 7.7.3 el Tribunal de instancia realiza un ejercicio de contradicción con la prueba pericial aportada por la parte demandada y sustentada en audiencia de juicio, peritaje realizado por el Ing. David Germán Álvarez Cumbal; señala el Tribunal que en dicho peritaje el perito señala que no se ha podido verificar el hecho económico principalmente por las siguientes razones, siendo que en la página 16 de su peritaje señala que el señor Carlos Enrique Coello Rocafuerte, fue declarado como persona con actividades supuestas/transacciones inexistentes mediante Resolución No. DZ8-GPNRASC19-00000070-M del 6 de noviembre del 2019; ante ello observa el Tribunal que esta declaratoria se produce 4 años después que se contrató por parte de Industrial Pesquera Santa Priscila S.A., los servicios en calidad de contratista de obra al señor Carlos Enrique Coello Rocafuerte, por lo que, se infiere que a la fecha de la contratación los comprobantes de venta del contratistas eran considerados válidos por la administración tributaria, y para los efectos consiguientes para terceros; siendo imposible, por tanto, que la compañía Industrial Pesquera Santa Priscila S.A., incumpla con su deber formal establecido en el inciso segundo del art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, esto es, el deber de consultar, en los medios que ponga a su disposición el SRI, la validez de los mencionados comprobantes, sin que se pueda argumentar el desconocimiento del sistema de consulta para pretender aplicar crédito tributario o sustentar costos y gastos con documentos falsos o no autorizados.

Se determina que el peritaje por otra parte, señala que no se evidencia como soporte de planillas, avances de obra y reporte fotográfico que permita verificar si efectivamente estas obras de construcción se dieron lugar, a esto hay que sumar lo mencionado por la parte demandada en su contestación a la demanda, de que la parte actora no demostró la trazabilidad de la obra. Al respecto, el Tribunal señala que debe actuar bajo el criterio de la sana crítica, dejando claro algunas consideraciones:

Que de la lectura integral de la Liquidación de diferencias por el IVA generado entre los meses de abril a diciembre del año 2015, se aprecia que la Administración Tributaria como parte de su fundamento para emitir este acto de determinación expone textualmente, en la página 21 de la Liquidación de diferencias lo siguiente: ^a1/4 sin perjuicio de que el contribuyente justifique la trazabilidad de las transacciones efectuadas con los proveedores declarados como empresas consideradas para efectos tributarios como inexistentes o fantasmas, así como de las personas naturales y sociedades con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, los costos y gastos que se respalden en comprobantes de venta emitidos por este tipo de contribuyentes se constituyen en gastos no deducibles^o, señala el Tribunal que en esta parte la Administración Tributaria realiza una conclusión que no aplica al presente caso, en primer lugar, porque tal como lo manifiesta la propia Administración Tributaria, la fecha de declaración como persona con transacciones inexistentes al señor Carlos Enrique Coello Rocafuerte, fue el 6 de noviembre del 2019, por lo tanto, esto ocurrió 4 años más tarde y en consecuencia, cuando Industrial Pesquera Santa Priscila S.A., realizó el contrato de obra con el señor Carlos Coello Rocafuerte, no era considerado persona con transacciones inexistentes, sus comprobantes de venta contenían absoluta validez y claramente la administración tributaria al glosar estas transacciones realizadas hasta 4 años antes de tal declaratoria, afecta el principio de la Seguridad Jurídica, contemplado en el art. 82 de la Constitución de la República, más aún cuando un contribuyente, por los actos propios de la misma administración, actúa dentro de un marco de legalidad.

Señala el Tribunal que como se expuso, la única razón por la cual se declara como no válidas las facturas emitidas por el señor Carlos Enrique Coello Rocafuerte, es porque esta persona fue declarada como una persona natural con actividades inexistentes, y en ninguna parte de la Liquidación de Diferencias, ni en las pruebas documentales practicadas por la Administración Tributaria, aparece que se le haya solicitado al contribuyente soportes fotográficos de las

obras realizadas.

Establece el Tribunal que la accionante proporcionó a la administración tributaria 33 contratos de construcción celebrados con el señor Carlos Coello Rocafuerte, y así lo reconoce inclusive el perito de la administración tributaria en su informe pericial, sin que se haya demostrado que se le solicitó soporte alguno adicional, y aunque eso hubiera ocurrido, en ninguna parte de la ley, se prevé que en los contratos de obra y/o prestación de servicios los contribuyentes tengan que registrar fotografías o grabaciones magnetofónicas de cada una de las obras, como un condicionante para que el gasto sea deducible o como sustento de este tipo de transacciones, conforme así lo sostiene el mencionado perito en su informe, al señalar que la actora no presentó, entre otros documentos, el ^areporte fotográfico^o de la obra que permitan verificar la existencia de la obra de construcción.

Determina el Tribunal que el contrato entre Industrial Pesquera Santa Priscila S.A., y el señor Carlos Enrique Coello Rocafuerte, es un contrato de obra, privado y bilateral, que como todo contrato es fuente de obligaciones, en el caso de Industrial Pesquera Santa Priscila S.A., la de pagar un precio; y, en el caso del contratista, la obligación es de hacer, esto de realizar una obra material; ambas cosas han sido probadas en juicio; se establece que al respecto, el art. 1454 del Código Civil, establece las reglas por las cuales se rigen los contratos entre privados, y señala: ^aEl contrato o convención es un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer una cosa. Cada parte puede ser una o muchas personas.^o Y por otra parte, el Art. 1935 del mismo Código que regla el contrato de obra señala: ^aEl reconocimiento puede hacerse parcialmente cuando se ha convenido en que la obra se apruebe por partes^o; en este caso en particular, no aparece de la lectura detallada de los contratos que se haya estipulado entregas parciales, sino únicamente pagos parciales; por lo que, se infiere que una entrega definitiva se puede hacer el reconocimiento y aprobación de la obra, como en efecto consta en las actas de entrega de obra que obran en el proceso y que el Tribunal ha hecho mención.

Establece el Tribunal que la obligación de realizar planillas de avance de obra, que indica el perito de la administración en su informe, no corresponde al ámbito civil entre privados, sino únicamente a quienes contratan la ejecución de obras con el sector público, para lo cual, en esos casos, deben regirse exclusivamente bajo las normas de la Ley Orgánica del Sistema de Contratación Pública.

Señala el Tribunal que por otra parte, el perito Ing. David Germán Álvarez Cumbal, cita una serie de normas que hace relación a quienes son los responsables de la información financiera, pero no explica la pertinencia al caso, al respecto el Tribunal señala que encuentra pertinencia alguna, ni tampoco consta así en la contestación a la demanda.

6.9 En el considerando 7.7.4, detalla el Tribunal la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, que dispuso: ^aPara que un gasto sea considerado como deducible a efectos del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencia formal-material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio^{1/4}°, señalando el Tribunal que lo cual es concordante con el art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que establece que son gastos deducibles los que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos; presupuestos que si bien es cierto corresponden a costos y gastos en el impuesto a la renta, son perfectamente aplicables al presente caso, ya que al ser comprobantes de venta que sustentan costos y gastos en renta, también son válidos para sustentar el crédito tributario del IVA; sin que al presente caso deba aplicarse el último inciso del numeral 16 de este mismo artículo, pues como quedó explicado anteriormente, la declaratoria de fantasma se dio cuatro años después de las operaciones realizadas con los proveedores cuestionados por el SRI, por tal razón establece el Tribunal que se ha verificado que existe una secuencia material de las transacciones, esto es, al tratarse de una obligación de hacer, que exista el comprobante de venta válido, su retención, su medio de pago de conformidad con el art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, soportes que el Tribunal califica como suficientes y válidos, que no han sido declarados falsos por ningún juez o tribunal, como son los contratos de obra y su entrega, consecuentemente, las glosas impugnadas que corresponden al proveedor Carlos Enrique Coello Rocafuerte, quedan desvirtuadas las que corresponden a las facturas 211, 221, 222, 219, 220, 226, 215, 216, 223, 228, 229, 230, 232, 233, 224, 225, 296, 297, 298, 299, 301, 304, 305, 306, 307, 308 y 311, y el Tribunal da de baja estas glosas; y mantiene las glosas que corresponden a las facturas 210, 212, 213 y 214, por no verificación del soporte adjuntado en los demás casos, esto es, el contrato de obra y la correspondiente entrega con reconocimiento y aceptación de la misma.

6.10 Determina el Tribunal que en el considerando 7.7.5, que en segundo lugar cabe analizar las facturas por conceptos de contratos de obra con la compañía Tecnonersa S.A., que corresponden a las facturas 631 y 632, cuya prueba documental aportada por la parte actora se encuentra de fojas 41 a 57 del proceso y que por los mismos fundamentos legales y sobre todo fácticos mencionados en el numeral anterior, se ratifica la glosa de los valores correspondientes a estas facturas por no adjuntarse los documentos de soporte a los comprobantes de venta, retenciones, medios de pago, el contrato de obra y la correspondiente entrega de obra con reconocimiento y aceptación.

6.11 En el considerado 7.7.6; señala el Tribunal que cabe analizar las facturas 6 y 65 emitidas por la compañía Asesoramiento y Asistencia Legal ± Tax AALT S.A., y aclara el Tribunal que si bien es cierto dentro de la prueba documental practicada por la parte actora consta la factura No. 6 a fojas 167, asientos de diario a fojas 168, el extracto del mayor general a fojas 169, comprobante de retención a fojas 170, comprobante de pago a fojas 171, orden de pago a fojas 172 y 173, estado de cuenta de haberse efectuado el pago y cheque pagado a fojas 176, girado a nombre de la compañía beneficiaria y cobrados por ésta.

Y que a fojas 530 consta la factura 65, a fojas 531 los asientos contables, a fojas 532 el extracto del mayor contable, a fojas 533 el comprobante de retención, a fojas 534, la orden de pago, a fojas 537 el cheque pagado a nombre de la compañía beneficiaria y cobrado por ésta, a fojas 538 estado de cuenta que verifica dicho cobro.

Al respecto señala el Tribunal que considera que, se trata de un contrato de prestación de servicios, en ambos casos de riesgo laboral, por lo que cabe preguntarse si debía adjuntarse o no, el contrato, o al menos el producto de la auditoría, para esto, este Tribunal valora lo siguiente:

Que de conformidad con el numeral 3 del art. 164 del Código de Comercio vigente entre los meses de abril a diciembre de 2015, los contratos mercantiles se prueban por cualquier medio de prueba admitido por la ley civil y además ^a 3. Con facturas aceptadas o reconocidas, o que, según la Ley, se tengan por reconocidas^o, por lo tanto, se entiende que la factura comercial como tal y su concepto es el contrato.

Señala el Tribunal que el soporte de la factura según el concepto es una auditoría de riesgo laboral, por lo tanto, es un producto que si bien es cierto es intelectual, como toda auditoría

conlleva una memoria, por lo que cabe preguntarse si su presentación viola o no el sigilo profesional, establecido en el literal g) del numeral 7 del art. 76 de la Constitución de la República, en concordancia con la norma 22 de los principios básicos sobre la función del abogado adoptado por las Naciones Unidas en septiembre de 1990, suscrito por el Ecuador que señala: ^aLos gobiernos reconocerán y respetarán la confidencialidad de todas las comunicaciones y consultas entre los abogados y sus clientes, en el marco de su relación profesional°. Ante ello señala el Tribunal, que debe resaltar que el contrato como tal, no se realizó con un abogado ni existe evidencia que sea de carácter jurídico y que como tal, contenga dictámenes o recomendaciones jurídicas, sino que el contrato se hizo con una compañía que aunque dentro de su denominación contenga la palabra ^alegal°, según se refleja en la factura, ejerce: ^aactividades de asesoramiento en consultoría°, que esto quiere decir, que podría ser de cualquier materia, y una auditoría de riesgos en materia laboral, conlleva a entender que se trata de una auditoría cuyos resultados esperados son diagnósticos económicos, más que de carácter jurídico, en consecuencia, no estaba este producto sujeto a sigilo profesional y por lo tanto, constituye soporte contable del pago de la factura, por lo que, este Tribunal, ratifica las glosas contenidas en las facturas emitidas por la compañía Asesoramiento y Asistencia Legal ± Tax AALT S.A.

6.12 Por lo expuesto se determina que la sentencia de instancia, no incurre en falta de motivación ya que el Tribunal de instancia en virtud del objeto de la controversia, para establecer si la compañía actora justifica los valores glosados por la administración tributaria por concepto de IVA de los meses de abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre del 2015; en primer lugar analiza y se pronuncia sobre la prueba documental de las 35 facturas consideradas por la Administración tributaria como carentes de esencia económica, emitidas por el señor Carlos Enrique Coello Rocafuerte, y concluye que analizadas las 31 facturas, se establece que en todas existe la factura, retención, comprobantes de egreso, estados de cuenta, cheques pagados a favor del señor Carlos Enrique Coello Rocafuerte y cobrados por él mismo como beneficiario de los cheques; que no obstante el Tribunal observa que en las facturas 210, 212, 213 y 214, no consta el contrato de obra ni el acta de recepción de la obra, incumpléndose en estas 4 facturas con el requisito formal, es decir que el pago de dichas facturas deben estar acompañadas de su respectivo soporte; igualmente realiza la contradicción de la prueba pericial aportada por la parte demandada el peritaje realizado por el Ing. David Germán Álvarez Cumbal que señala que no se ha podido

verificar el hecho económico principalmente por que el señor Carlos Enrique Coello Rocafuerte, fue declarado como persona con actividades supuestas/transacciones inexistentes mediante Resolución No. DZ8-GPNRASC19-00000070-M del 6 de noviembre del 2019; ante ello señala el el Tribunal que esta declaratoria se produce 4 años después que se contrató por parte de Industrial Pesquera Santa Priscila S.A., los servicios en calidad de contratista de obra, al señor Carlos Enrique Coello Rocafuerte, por lo que, se infiere que a la fecha de la contratación los comprobantes de venta del contratistas eran considerados válidos por la administración tributaria, y para los efectos consiguientes para terceros; siendo imposible, por tanto, que la compañía Industrial Pesquera Santa Priscila S.A., incumpla con su deber formal establecido en el inciso segundo del art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, esto es, el deber de consultar, en los medios que ponga a su disposición el SRI, la validez de los mencionados comprobantes, sin que se pueda argumentar el desconocimiento del sistema de consulta para pretender aplicar crédito tributario o sustentar costos y gastos con documentos falsos o no autorizados; concluyendo el Tribunal que se ha verificado que existe una secuencia material de las transacciones, esto es, al tratarse de una obligación de hacer, que exista el comprobante de venta válido, su retención, su medio de pago de conformidad con el art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, soportes que el Tribunal califica como suficientes y válidos, que no han sido declarados falsos por ningún juez o tribunal, como son los contratos de obra y su entrega, consecuentemente, las glosas impugnadas que corresponden al proveedor Carlos Enrique Coello Rocafuerte, quedan desvirtuadas las que corresponden a las facturas 211, 221, 222, 219, 220, 226, 215, 216, 223, 228, 229, 230, 232, 233, 224, 225, 296, 297, 298, 299, 301, 304, 305, 306, 307, 308 y 311, y el Tribunal da de baja estas glosas; y mantiene las glosas que corresponden a las facturas 210, 212, 213 y 214, por no verificación del soporte adjuntado en los demás casos, esto es, el contrato de obra y la correspondiente entrega con reconocimiento y aceptación de la misma. En segundo lugar determina el Tribunal que respecto a las facturas por conceptos de contratos de obra con la compañía Tecnonersa S.A., que corresponden a las facturas 631 y 632, se ratifica la glosa de los valores correspondientes a estas facturas por no adjuntarse los documentos de soporte a los comprobantes de venta, retenciones, medios de pago, el contrato de obra y la correspondiente entrega de obra con reconocimiento y aceptación. Y en tercer lugar respecto a las facturas 6 y 65 emitidas por la compañía Asesoramiento y Asistencia Legal ± Tax AALT S.A., determina el Tribunal que si bien es cierto dentro de la prueba documental

practicada por la parte actora consta la factura No. 6, asientos de diario, el extracto del mayor general, comprobante de retención, comprobante de pago, orden de pago, estado de cuenta de haberse efectuado el pago y cheque pagado, girado a nombre de la compañía beneficiaria y cobrados por ésta; y que consta la factura 65, los asientos contables, el extracto del mayor contable, el comprobante de retención, la orden de pago, el cheque pagado a nombre de la compañía beneficiaria y cobrado por ésta, estado de cuenta que verifica dicho cobro; señala el Tribunal que se trata de un contrato de prestación de servicios, en ambos casos de riesgo laboral; que no se adjunta el contrato, o el producto de la auditoría; establece el Tribunal que el contrato como tal, no se realizó con un abogado ni existe evidencia que sea de carácter jurídico y que como tal, contenga dictámenes o recomendaciones jurídicas, sino que el contrato se hizo con una compañía que aunque dentro de su denominación contenga la palabra "legal", según se refleja en la factura, ejerce "actividades de asesoramiento en consultoría", que esto quiere decir, que podría ser de cualquier materia, y una auditoría de riesgos en materia laboral, conlleva a entender que se trata de una auditoría cuyos resultados esperados son diagnósticos económicos, más que de carácter jurídico, en consecuencia, no estaba este producto sujeto a sigilo profesional y por lo tanto, constituye soporte contable del pago de la factura; por lo que, el Tribunal, ratifica las glosas contenidas en las facturas emitidas por la compañía Asesoramiento y Asistencia Legal ± Tax AALT S.A.

Se evidencia suficiencia fáctica y jurídica en el fallo, y, por otro lado, en el recurso de casación se evidencia inconformidad con el análisis de instancia intentando corregirlo, pero aquello no puede alcanzarse bajo el caso 2, pues la Corte Constitucional en el párrafo 28 de la sentencia 1158-17-EP/21 ya ha señalado que la falta de motivación no implica la corrección en el fallo como tal.

Por lo tanto, no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, por lo que no se ha violentado los arts. 76, numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República del Ecuador, 89 y 90 numeral 5 del Código Orgánico General de Procesos; y, 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial.

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 14 de diciembre de 2022, a las 08h42, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2021-00373.

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

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

La sentencia de instancia se encuentra motivada, pues existe suficiencia fáctica y jurídica, habiendo explicado los motivos que llevaron a los juzgadores a una decisión; por lo tanto, no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP.

**MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)**

**JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL**

**GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL**