

# REGISTRO OFICIAL

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE  
**JUSTICIA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

RESOLUCIONES:

SALA ESPECIALIZADA DE LO  
CONTENCIOSO TRIBUTARIO

R342-2018, R346-2018, R347-2018, R348-  
2018

Resolución No. 342-2018



RECURSO DE CASACION No. 17503-2012-0092

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. SALA ESPECIALIZADA DE LO  
CONTENCIOSO TRIBUTARIO.

Quito, martes 4 de septiembre del 2018, No. 342-18

**VISTOS:** 1. Conocemos del presente recurso de casación de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 182 de la Constitución de la República del Ecuador y 173 del Código Orgánico de la Función Judicial, así como por las Resoluciones del Consejo de la Judicatura Nos. 341-2014, del 17 de diciembre de 2014 y 009-2018 de 23 de enero de 2018, por medio de las cuales se renovó parcialmente el primer y segundo tercio de las y los integrantes de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, quienes reemplazarán en sus funciones a las y los salientes.

1.1. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, mediante las Resoluciones No. 01-2018 de 26 de enero de 2018 y 02-2018 de 01 de febrero 2018, conformó sus seis Salas Especializadas según le faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183 sustituido por la Ley Orgánica Reformatoria al Código Orgánico de la Función Judicial, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 de 17 de julio de 2013, fijó las reglas para determinar la competencia de juezas y jueces de su respectiva Sala Especializada.

1.2. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario tiene competencia para conocer los recursos de casación en las causas en materia tributaria, según el numeral 1 del artículo 184 de la Constitución de la República Ecuador; numeral 1 del artículo 185 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, artículo 1 de la Codificación de la Ley de Casación.

2. En lo principal:

2.1. A fojas 24 y vta., 42 y vta. del proceso de casación comparece la abogada Shariam Olmedo Armijos en calidad de Procuradora Fiscal de los Directores General y Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, quien en el escrito presentado el 16 de mayo del 2018, textualmente manifiesta lo siguiente: ".../ **ANTECEDENTES...** El 26 de febrero de 2014 TEIKOKU OIL ECUADOR (ISLAS CAIMAN), ECUADOR TLC S.A. (ECUADOR) Y CAIMAN EXPLORATION COMPANY S.A. (PANAMA), presentaron una demanda arbitral contra Ecuador en virtud del reglamento de arbitraje de la comisión de las Naciones Unidas para el derecho mercantil internacional. El referido litigio concluyó con una decisión del Tribunal de Arbitraje emitida el 16 de enero de 2018. Por ser de interés, el Estado Ecuatoriano y las compañías por cuenta de ECUADOR TLC S.A. TEIKOKU OIL ECUADOR y CAIMAN EXPLORATION COMPANY tomaron la decisión de suscribir el 19 de marzo del año en curso un acuerdo de liquidación de la decisión referida, dentro del cual se comprende las obligaciones económicas mutuas que incluyen las de origen fiscal. **II FUNDAMENTOS DE HECHO Y DERECHO** El Servicio de Rentas Internas, producto del acuerdo desiste de la continuación de esta causa, misma que se encuentra ahora en sustanciación, conforme al contenido del artículo 280 del Código Tributario... Con esta solicitud efectuada en estricto apego a las disposiciones del artículo 280 del Código Tributario: "Art. 280.- Desistimiento y oportunidad.- Quien hubiere propuesto una acción ante el Tribunal Distrital Fiscal o interpuesto un recurso podrá desistir de continuarlos hasta antes de notificarse a las partes para sentencia. siempre que así lo manifieste por escrito y reconozca su firma y rúbrica. Por las personas jurídicas pueden desistir sus representantes legales, si demuestran que están debidamente autorizados para ello. Si el contribuyente, responsable o tercero, residiere fuera de la Provincia de Pichincha, la presentación del escrito de desistimiento y el reconocimiento de firma podrá hacerlo en la Jefatura de Recaudaciones de la provincia de su residencia. El funcionario receptor lo remitirá a la Secretaría General del Tribunal, dentro de 48 horas de recibido." La causa se encuentra acorde con el contenido de la norma antes incluida. Por lo tanto, respecto a la misma no se ha notificado a las partes la existencia de una sentencia o pronunciamiento definitivo que impida considerar el pedido de desistimiento

efectuado por la autoridad demandada. Dentro del presente escrito se acompaña las legitimaciones de la Directora Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, constante en oficio No. SRI-ZPI-DZO-2018-0173-OF, y el oficio del Director General del Servicio de Rentas Internas No. SRI-SRI-2018-0213-OF en el cual consta expresamente la legitimación y delegación de las autoridades demandadas a mi persona a fin de realizar el desistimiento dentro de la causa, así como también me facultan a efectuar el reconocimiento de firma y rúbrica necesario para el desistimiento: "Adicionalmente faculto a la mencionada profesional para la interposición del desistimiento correspondiente al juicio No. 17503-2009-0092, el cual se encuentra tramitando ante la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, así como también para efectuare el reconocimiento de firma y rúbrica necesario" **III PETICIÓN** Con esta solicitud efectuada en estricto apego a las disposiciones del artículo 280 del Código Tributario y con la autorización de la Procuraduría General del Estado, amablemente solicito señores Jueces se sirvan aceptar el DESISTIMIENTO planteado por el Servicio de Rentas Internas dentro del proceso 17503-2012-0092 y señalen día y hora para el reconocimiento de firma y rúbrica...".

2.2. A fojas 50 y vta., comparece el señor Claudio Norberto Vazquez, Gerente General y representante legal de la compañía ECUADORTLC S.A., apoderada y como tal representante a su vez del CONSORCIO PETROLERO BLOQUE 18 (en adelante CONSORCIO), quien precisa que el artículo 265 del Código Tributario dispone que siempre que lo manifieste por escrito y reconozca su firma y rúbrica, el actor puede desistir de su acción hasta antes de que se notifiquen con el auto para dictar sentencia, y que por convenir a los intereses de su representada, y en virtud del acuerdo de pago con el Servicio de Rentas Internas (SRI), al amparo de lo previsto en la norma legal invocada dice: "acepto el desistimiento presentado por la Autoridad Demandada..."; y que en virtud de los fundamentos de hecho y de derecho expuestos, solicita: "1. Una vez reconocidas la firma y rúbrica, aprueben el desistimiento, ordenen el archivo de la causa. 2. Que en vista de que el acuerdo de pago celebrado con el SRI prevee que las partes renuncian al cobro de costas y honorarios, solicito que no se determinen costas ni honorarios para ninguna de las

partes, compromiso que será conformado por el SRI cuando este H. Tribunal le corra traslado con la presente solicitud; caso contrario si se condena a costas u honorarios, de acuerdo al mismo Acuerdo Transaccional estos serán de cargo del Estado Ecuatoriano. 3. Que en virtud del acuerdo de pago celebrado con el SRI, una vez aprobado el desistimiento por ustedes, señores Jueces, ordenen la devolución de todas las garantías presentadas dentro del presente proceso, respecto de lo cual solicito que también se le corra traslado a la Autoridad Demandada...".- Particular que ha sido ratificado a fojas 64 y 65 por el señor Ángel Luis Anchundia Barrezueta, en calidad de Apoderado Especial y Procurador Judicial de la compañía ECUADORTLC S.A., compañía que a su vez es representante del CONSORCIO PETROLERO BLOQUE 18., conforme lo justifica con la copia certificada de la escritura pública de protocolización, celebrada en la ciudad de Buenos Aires Argentina el 19 de abril del 2018, y protocolizada el 31 de mayo del 2018 ante la doctora Paola Andrade Torres Notaria Cuadragésima de la ciudad de Quito.

2.3. La abogada Shariam Olmedo Armijos, Procuradora Fiscal de las Autoridades Tributarias demandadas a fojas 54 y 55 precisa que: "*El Estado ecuatoriano y las compañías TEIKOKU OIL ECUADOR (Islas Caimán), ECUADOR TLC S.A. (Ecuador) y CAYMAN INTERNATIONAL EXPLORATION COMPANY S.A. SUCURSAL ECUADOR (Panamá) en el acuerdo de pago de 19 de marzo de 2018 se comprometieron a renunciar a costas procesales y honorarios. Tal es así que de manera textual consta en "Acuerdo de Pago" de las obligaciones económicas mutuas de fecha 19 de marzo de 2018 "...Las partes renuncian a costas y honorarios producto de la presentación de los desistimientos..."* **II FUNDAMENTOS DE DERECHO** El artículo 12 del Código Orgánico de la Función Judicial prevé "...Art. 12.- PRINCIPIO DE GRATUIDAD.- El acceso a la administración de justicia es gratuito. El régimen de costas procesales será regulado de conformidad con las previsiones de este Código y de las demás normas procesales aplicables a la materia. La jueza o juez deberá calificar si el ejercicio del derecho de acción o de contradicción ha sido abusivo, malicioso o temerario. Quien haya litigado en estas circunstancias, pagará las costas

procesales en que se hubiere incurrido, sin que en este caso se admita exención alguna. (...)" ( lo subrayado y resaltado en negrillas me corresponde). Criterio antes mencionado que ha sido aceptado por la Corte Nacional de Justicia, dentro un caso análogo al presente, específicamente me refiero al proceso No. 17501-2013-0089...III **PETICIÓN** En virtud de lo antes expresado Señores Jueces se servirán considerar que dentro del presente proceso al haberse litigado observando principios de lealtad y buena fe procesal, conforme la normativa citada, al momento de resolver consideramos no debe condenarse a las partes procesales por costas u honorarios, salvo mejor criterio de los Señores Jueces de la Corte Nacional de Justicia. Destacándose además en el escrito (fojas 67 y vta.), presentado por el Servicio de Rentas Internas que: "...Conforme al acuerdo suscrito entre las partes, y del cual se ha dejado constancia en los antecedentes redactados dentro del presente escrito, el Servicio de Rentas Internas conforme a lo pactado se acordó la devolución de los valores entregados como afianzamiento o caución dentro de la presente causa se los entregue a la compañía actora. A estas consideraciones la Autoridad Tributaria no tiene objeciones, estos valores pueden ser entregados directamente a la compañía actora en estricto apego del acuerdo, salvo mejor criterio de los Jueces de la Corte Nacional de Justicia..."

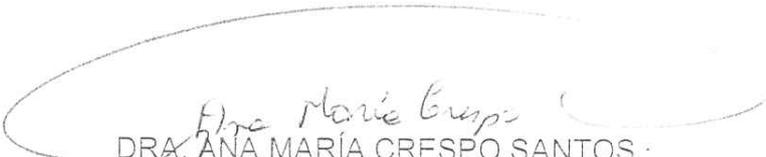
2.4. Mediante escrito de fecha 3 de agosto del 2018 el doctor Marco Proaño Durán, en calidad de Director Nacional de Patrocinio, Delegado del Procurador General del Estado, hace notar que el desistimiento, renuncia de costas y honorarios profesionales acordados por las partes en este proceso, no requería de autorización expresa del señor Procurador, en vista de que consta dentro del Acuerdo de pago celebrado entre la República del Ecuador con las compañías TEIKOKU OIL ECUADOR (Islas Caimán), ECUADOR TLC S.A. (Ecuador) y CAYMAN INTERNATIONAL EXPLORATION COMPANY, SUCURSAL ECUADOR (Panamá).

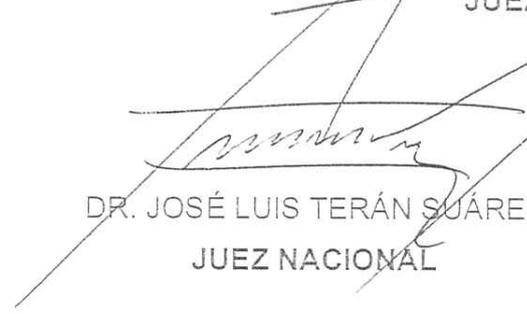
2.5. Con fecha 31 de agosto del 2018, las 15h09 (fs. 92), ante la doctora Ana María Crespo Santos, Jueza Ponente y doctora Ivonne Marlene Guamaní León, Secretaria Relatora (e) compareció la abogada Shariām Olmedo Armijos en calidad de Procuradora Fiscal de los Directores General y Zonal 9 del Servicio de Rentas

Internas, misma que reconoció las firmas y rúbricas constantes al pie de los escritos de desistimiento que obran a fojas 24 y 42 del proceso de casación.

**2.6.** En el presente juicio el desistimiento ha sido presentado por la abogada Shariam Olmedo Armijos como Procuradora Fiscal debidamente autorizado por los Directores General y Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, no hay objeción a dicho desistimiento ni de la parte actora ni del Procurador General del Estado, por lo que se ha cumplido con los presupuestos legales contenidos en el Código de Procedimiento Civil, así el artículo 373 señala: *“La persona que ha interpuesto un recurso o promovido una instancia, se separa de sostenerlo, o expresamente por el desistimiento...”*; y, el artículo 374 indica que: *“Para que el desistimiento sea válido, se requiere: 1.- Que sea voluntario y hecho por persona capaz; 2.- Que conste en los autos y reconozca su firma en el que lo hace; y, 3.- Que si es condicional, conste el consentimiento de la parte contraria para admitirlo”*; es decir, el desistimiento ha sido realizado de forma voluntaria e incondicional debidamente autorizado por las Autoridades Tributarias demandadas; y, existiendo el acuerdo de pago de fecha 19 de marzo del 2018 por convenir a los intereses del Estado ecuatoriano y las compañías ECUADOR TLC S.A., compañía que a su vez es representante del CONSORCIO PETROLERO BLOQUE 18, en mérito a las normas legales invocadas esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **RESUELVE** calificar de válido y aceptar el desistimiento presentado por la abogada Shariam Olmedo Armijos en calidad de Procuradora Fiscal de los Directores General y Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, consecuentemente se dispone el archivo de la causa. En estricto apego del acuerdo celebrado entre las partes en lo relativo a los valores consignados o entregados en calidad de afianzamiento o caución dentro del presente juicio se dispone que los mismos sean entregados directamente al representante legal de la de la compañía ECUADORTLC S.A., compañía que a su vez es representante del CONSORCIO PETROLERO BLOQUE 18, devolución que corresponderá realizar a los señores Jueces Tribunal de instancia ante quienes se presentó. Por haber renunciado a las costas y honorarios no se condena a las partes a su pago. Ejecutoriado el presente auto resolutorio remítase el expediente de instancia a fin de que se dé cumplimiento a lo ordenado por esta Sala. Conoce

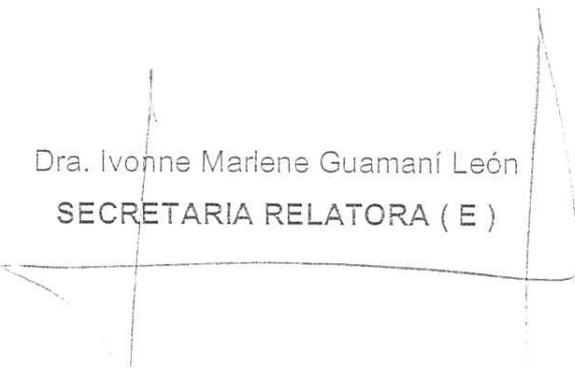
de la presente causa el doctor Patricio Secaira Durango, Conjuez Nacional en reemplazo del doctor Darío Velástegui Enríquez, Juez Nacional, en virtud del oficio No. 1485-SG-CNJ-ROG, de fecha 21 de agosto del 2018, suscrito por la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia. Notifíquese, cúmplase y devuélvase.-

  
DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS  
JUEZA NACIONAL

  
DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ  
JUEZ NACIONAL

  
DR. PATRICIO SECAIRA DURANGO  
CONJUEZ NACIONAL

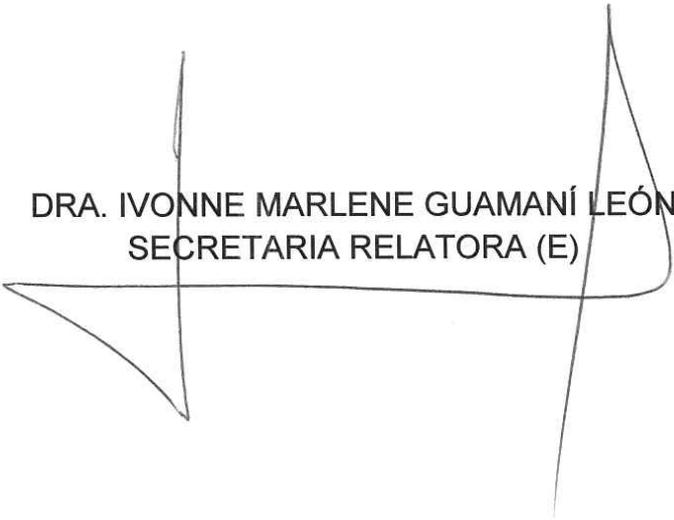
Certifico:

  
Dra. Ivonne Marlene Guamaní León  
SECRETARIA RELATORA ( E )

En Quito, martes cuatro de septiembre del dos mil dieciocho, a partir de las diecisiete horas y seis minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: GREMES CORDERO JAVIER JORGE - GERENTE GENERAL Y REPRESENTANTE LEGAL DE LA COMPAÑIA ECUADORTLC S.A Y DEL CONSORCIO PETROLERO BLOQUE 18 en la casilla No. 195 y correo electrónico g o n z a l p e @ g p a - lawyers.com;gonzalo.gonzalez17@foroabogados.ec;paolarobalino@gpa-lawyers.com, jsvela@gpa-lawyers.com, en el casillero electrónico No. 0200563799 del Dr./Ab. GONZALO IGNACIO GONZALEZ GALARZA. DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 568 y correo electrónico cfsandoval@sri.gob.ec;malejandra.espinosa@hotmail.com, sri.norte17@foroabogados.ec, ab.mariajoseariast@gmail.com, mariajosearias20@hotmail.com, henry.aguayza17@foroabogados.ec; DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 568 y correo electrónico cfsandoval@sri.gob.ec;sri.norte17@foroabogados.ec;malejandra.espinosa@hotmail.com, mariajosearias20@hotmail.com, ab.mariajoseariast@gmail.com, spolmedo@sri.gob.ec.ec; PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200. DIRECTOR GENERAL Y DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico ab.mariajoseariast@gmail.com, sri.norte17@foroabogados.ec, spolmedo@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1721933602 del Dr./Ab. MARÍA

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON  
SECRETARIA RELATORA

**RAZÓN:** Siento como tal que las 5 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro del Recurso de Casación No. 17503-2012-0092 (Juicio de Impugnación No. 17503-2012-0092), (Resolución No. 342-2018 ), que sigue la compañía ECUADORTLC S.A., A SU VEZ REPRESENTANTE DE LA COMPAÑÍA CONSORCIO PETROLERO BLOQUE 18, en contra del DIRECTOR GENERAL Y DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 12 de septiembre del 2018. Certifico.-



DRA. IVONNE MARLENE GUAMANÍ LEÓN  
SECRETARIA RELATORA (E)



Recurso No. 17510-2016-00189

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**  
**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**  
**JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ**

Quito, viernes 31 de agosto del 2018, las 08h41,

**A S U N T O**

Resolución del recurso de casación interpuesto por el licenciado Patricio Fernando Villacrés Suárez, en calidad de Gerente General y por tanto representante legal de la compañía TÉCNICA GENERAL DE CONSTRUCCIONES S.A., en contra de la sentencia dictada el 29 de septiembre de 2017, a las 15h22, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia del Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2016-00189, propuesto por la mencionada compañía, en contra de la Resolución No. 111012016RREC007483, emitida por el Director Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas, el 3 de mayo de 2016, que resuelve negar el reclamo administrativo y ratificar la legitimidad, validez y el valor establecido como recargo del 20% constante en el acta de determinación No. 192016249000982369, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio económico 2011.

**1. ANTECEDENTES**

1.1 Mediante escrito de 30 de octubre del 2017, el licenciado Patricio Fernando Villacrés Suárez, en calidad de Gerente General y por tanto representante legal de la compañía TÉCNICA GENERAL DE CONSTRUCCIONES S.A., fundamentó el

recurso de casación en la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación; estimó infringidas las siguientes normas de derecho: Falta de interpretación (sic) del art. 90 del Código Tributario; art. 262 del Reglamento de Aplicación para la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y del numeral 2 de la Circular No. 11 emitida por el Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 112, del 30 de octubre de 2013; e indebida interpretación del art. 152 del Código Tributario; y, con sustento en la **causal quinta** sostiene que la sentencia no contiene todos los requisitos exigidos por la Ley y la Constitución. Sin embargo, el Dr. Juan G. Montero Chávez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, declaró la admisibilidad parcial del recurso de casación al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación por los cargos de falta de aplicación del art. 262 del Reglamento de Aplicación para la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, del numeral 2 de la Circular No. 11 emitida por el Servicio de Rentas Internas y del art. 90 del Código Tributario.

1.2 Sobre la falta de aplicación del art. 262 del Reglamento de Aplicación para la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el recurrente manifiesta que respecto al artículo mencionado, la sentencia expresa: *“En relación a la reforma manifestada por el actor del artículo 262 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, cabe señalar que para el momento de la determinación y emisión del acta borrador y el acta definitiva de la determinación del impuesto a la renta de 2011, dicho artículo no estaba vigente que, el reglamento se reformó recién el 19 de abril de 2016...”*; que la demanda que presentó no se fundamentó en el art. 262 reformado sino en el artículo vigente a la emisión del acta borrador y en la sentencia se omite analizar el contenido del mencionado artículo; que la sala confunde conceptos jurídicos trascendentes, primero expresa que el acta borrador es un acto administrativo y luego que es un

acto de simple administración, contradicción relevante pues ambos son de efecto distintos, luego dice que con el acta borrador se hace conocer las conclusiones, pero que no produce efectos porque no ha sido notificado; que el art. 262 del Reglamento de Aplicación para la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, vigente a la emisión del acta borrador, contrariamente a lo manifestado por la Sala en la sentencia sí establecía la posibilidad de aceptar o proponer observaciones ante glosas emitidas en un acta borrador de determinación tributaria; que se aceptó ciertas glosas mediante carta expresa y se declaró el impuesto atribuible a dichas glosas mediante el formulario 106; que es claro que el acta borrador debía ser notificada y que además el contribuyente tenía un plazo de 20 días para aceptar las glosas u oponerse a ellas presentando los descargos del caso; que este error es trascendente, ya que las obligaciones aceptadas y declaradas previa a la emisión del acta de determinación definitiva, no podían ser objeto de recargo porque no nacieron jurídicamente con la emisión de dicha acta, acto administrativo en el que se expresa la facultad determinadora. En relación a la falta de aplicación del numeral 2 de la Circular No. 11 emitida por el Servicio de Rentas Internas.- Que dicho numeral dice: *“2. Sobre la presentación de declaraciones sustitutivas, con un valor a pagar mayor al declarado por concepto de impuesto, anticipo o retenciones. Se admitirán correcciones a las declaraciones tributarias luego de presentadas, en cualquier tiempo, solo en el caso en que tales correcciones impliquen un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, anticipo o retenciones, hasta antes que la administración ejerza su facultad determinadora”*; que el impuesto generado respecto a las obligaciones aceptadas no podía ser declarado mediante una sustitutiva, pues la propia Administración Tributaria así lo restringió, en los casos que se encuentre en ejercicio de su facultad determinadora; que por lo tanto, el único medio para declarar dicho impuesto era el formulario 106; que además de presentar dicho formulario, se presentó una

carta de la aceptación e inclusive se solicitó facilidades de pago, con lo cual se prueba que se aceptó las obligaciones constantes en el acta borrador; que dentro de las pruebas practicadas consta el formulario 106, la carta de aceptación de ciertas glosas y la solicitud de facilidades de pago, la sala expresa que no existe declaración sustitutiva, ni deuda determinada, confundiendo los términos; que la sala omite analizar el contenido de la Circular No. 11 y consecuentemente omite analizar la declaración que se efectuó en el formulario 106, recalcando que las obligaciones ahí contenidas partieron de la propia preliquidación realizada por el SRI. Sobre la falta de aplicación del art. 90 del Código Tributario.- Que *“La Sala en LA SENTENCIA, no realiza ningún tipo de análisis o motivo respecto a la aplicación del mencionado artículo 90 del Código Tributario, en lo que se refiere a la traba de la litis de este proceso. Algo menciona respecto a la vigencia del recargo para ejercicios posteriores al 2008, lo cual es totalmente impertinente pues es ajeno a la traba de la litis. Por lo tanto en su sentencia, la Sala no solo no aplicó el artículo 90 para la resolución del caso, sino ni siquiera motivó porque no ha de ser aplicable, lo cual nos genera indefensión, y torna a la sentencia en absolutamente nula por falta de motivación”*; que la traba de la litis se centra en que la Administración Tributaria incluyó en el acta definitiva el recargo respecto a las obligaciones ya aceptadas y declaradas previamente cuando lo pertinente era eliminar el recargo puesto que no se cumplió con el requisito previsto en el art. 90 del Código Tributario; que el artículo mencionado establece como requisito para la generación del recargo que la obligación haya sido previamente determinada lo cual sucede a la emisión del acta de determinación definitiva, acto administrativo con el cual la facultad determinadora se concreta y despliega sus efectos legales; que el acta borrador no es un acto administrativo, sino un acto previo de naturaleza informativa, sin perjuicio del derecho del contribuyente a aceptar o desvanecer las glosas establecido en el entonces vigente art. 262 del Reglamento

a la LORTI; que las obligaciones tributarias que fueron aceptadas y declaradas eran exigibles a partir de su propia declaración, por tanto inclusive si el acta de determinación definitiva las incluye esta acta ya no es la fuente de dichas obligaciones; que las obligaciones declaradas por el sujeto pasivo en forma previa a la emisión de un acta definitiva, no pueden generar recargo, pues se estaría imponiendo una sanción respecto a obligaciones declaradas y por tanto exigibles en forma previa al acto administrativo de determinación tributaria.

1.3 Como se señaló *ut supra*, mediante auto de 15 de junio de 2017, a las 08h56, el Dr. Juan G. Montero Chávez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, declaró la admisibilidad parcial del recurso de casación interpuesto, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por el cargo de falta de aplicación del art. 262 del Reglamento de Aplicación para la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, del numeral 2 de la Circular No. 11 emitida por el Servicio de Rentas Internas y del art. 90 del Código Tributario; y, ordenó poner en conocimiento de las partes el recurso, concediendo a quien posee legitimación pasiva para que lo conteste fundamentadamente en el término de cinco días, conforme lo establece el art. 13 de la Ley de Casación.

1.4 El economista Stalin Calva Rodríguez, Director Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas, en su contestación al recurso de casación manifiesta lo siguiente: Sobre el art. 262 del Reglamento de Aplicación para la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno; que la sala de instancia hace expresa referencia al por qué de la no procedencia de aplicación del artículo mencionado y esto es porque el contenido del mismo no estaba vigente para el período fiscal materia de revisión por parte del Servicio de Rentas Internas. Respecto al numeral 2 de la Circular No. 11 del Servicio de Rentas Internas.- En dicho numeral se establece que podrá ser

presentada una declaración sustitutiva únicamente por un valor mayor al declarado, hasta antes que la administración tributaria ejerza su facultad determinadora; que en virtud de lo mencionado la circular no es aplicable a la especie, tanto así que en el mismo recurso de casación lo ratifica en la siguiente cita “22. *El impuesto generado respecto de las obligaciones aceptadas no podría ser declarado mediante una sustitutiva, pues la propia Administración Tributaria así lo restringió, en los casos que se encuentre en el ejercicio de su facultad determinadora*”; es decir, que el recurrente alega falta de aplicación de una disposición que el mismo alega no ser aplicable en la especie. Respecto del art. 90 del Código Tributario.- Que en la sentencia existe una clara aplicación del artículo en mención en el considerando CUARTO y 4.4; por lo que el Tribunal si aplicó el art. 90 del Código Tributario, ratificando la procedencia del recargo en el caso, hecho que confirma la improcedencia de la alegación de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación.

1.5 El Tribunal *a quo* en la sentencia recurrida resuelve “... *con base en los fundamentos en los considerandos de este fallo resuelve rechazar la demanda de impugnación deducida por el ingeniero Teodoro Fernando Calle Enríquez, presidente y representante legal de la compañía TÉCNICA GENERAL DE COSNTRUCCIONES S.A., y se declara la legalidad del recargo del 20% que consta en el Acta de determinación. Sin costas, ni honorarios que regular...*”.

## 2. JURISDICCION Y COMPETENCIA

2.1 Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y 009-2018 del 23 enero de 2018, emitidas por el Pleno del

Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2018 de 26 de enero 2018 y 02-2018 de 1 de febrero de 2018, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como por el sorteo que consta en el proceso y 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 1 de la Codificación de la Ley de Casación. Actúa el doctor Juan Montero Chávez, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, en reemplazo del Juez Nacional, doctor Romulo Darío Velástegui Enríquez, conforme el Oficio No. 905-SG-CNJ-ROG, de fecha 21 de mayo de 2018, suscrito por la Presidenta de la Corte Nacional de Justicia.

### 3. VALIDEZ PROCESAL

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

### 4. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

4.1 El recurrente, según el auto de admisibilidad del recurso de casación, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, formula el siguiente cargo en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia del Pichincha.

**Cargo único: “Falta de aplicación”** del art. 262 del Reglamento de Aplicación para la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, del numeral 2 de la Circular

No. 11 emitida por el Servicio de Rentas Internas y del art. 90 del Código Tributario.

## 5. CONSIDERACIONES, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

5.1 El recurso de casación es de carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del *ius constitutionis*, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante a través de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así las cosas, la crítica del recurrente a la sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de casación, tienen por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la *ratio decidendi* del fallo.

5.2 El recurrente invoca en su recurso la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, que indica:

*“1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositiva”.*

Esta causal es conocida en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia la misma debe ser corregida. La causal tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a

partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya la misma se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido; esta violación puede estar dada por aplicación indebida que se presenta cuando entendida rectamente la norma se la aplica sin ser pertinente al asunto que es materia de la decisión; es decir, el juez hace obrar la norma a una situación no prevista o regulada por ella; la **falta de aplicación**, en cambio, es la omisión que realiza el juzgador en la utilización de las normas o preceptos jurídicos que debían aplicarse a una situación concreta, conduciendo a un error grave en la decisión final; mientras que la errónea interpretación de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador. La invocación de la causal conlleva que la Sala de Casación verifique si la sentencia emitida por el Tribunal *A quo* riñe con el derecho (*error in iudicando*) es decir que los hechos sobre los que se discutió en la Sala de instancia han sido dados por cierto y aceptado por las partes procesales, por lo que, no se podrán volver a analizar las pruebas presentadas por las partes dentro de la instancia. Para resolver el problema jurídico planteado, esta Sala Especializada considera lo siguiente:

**5.3** Sobre este cargo el recurrente menciona que se han violentado las siguientes normas jurídicas cuyos textos son los siguientes:

#### CODIGO TRIBUTARIO.

*“Art. 90.- Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal”.*

REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO (Vigente a la fecha de emisión del acta borrador).

*“Art. 262.- Actas de determinación.- Concluido el proceso de verificación, cruce de información, análisis de las declaraciones, informes, sistemas, procesos y demás documentos se levantará la correspondiente acta borrador de determinación tributaria, en la cual, en forma motivada, se establecerán los hechos que dan lugar a la determinación de valores a favor del Fisco por concepto de impuestos, intereses, multas y recargos aplicables, o de valores a favor del sujeto pasivo. Las actas de determinación contendrán los siguientes requisitos: [...] El acta borrador de determinación tributaria será revisada por el funcionario responsable del proceso de determinación conjuntamente con el sujeto pasivo, para lo cual la Administración Tributaria dispondrá su comparecencia mediante oficio debidamente notificado al sujeto pasivo. Durante la comparecencia se entregará al contribuyente un ejemplar del acta borrador correspondiente y la Administración Tributaria explicará las diferencias encontradas, los cálculos efectuados y los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en el acta de determinación, finalizado lo cual se levantará un acta en la que se sentará razón de la comparecencia, y de darse el caso, se expondrán las observaciones efectuadas por el sujeto pasivo; la elaboración de esta acta seguirá el procedimiento establecido en el artículo referente a requerimientos de información dentro de un proceso de determinación tributaria.*

*A partir del día siguiente a la revisión del acta borrador, el sujeto pasivo tendrá el plazo improrrogable de veinte días para aceptar las glosas y los valores determinados, o para fundamentar sus reparos al acta borrador, para lo cual deberá presentar a la Administración Tributaria los respectivos documentos de descargo, en cuyo caso se elaborará un acta en la que se sentará razón de la información y de la documentación recibida; la elaboración de esta acta seguirá el procedimiento establecido para la recepción de información dentro de un proceso de determinación tributaria.*

*Si pese a la notificación de comparecencia hecha por la Administración Tributaria, el sujeto pasivo no acudiere a la revisión conjunta del acta borrador, se le notificará con un ejemplar de la misma, mediante un oficio en el que se indique su inasistencia. En este caso, el plazo de 20 días indicado en el inciso anterior se contabilizará desde la fecha de notificación del acta borrador.*

*Transcurrido el plazo de veinte días mencionado, el funcionario responsable realizará el análisis pertinente de la información y documentación presentada por el sujeto pasivo en este lapso, luego de lo cual elaborará el acta de determinación final, que suscrita por el Director General, Director Regional o Director Provincial, en su caso, será notificada al sujeto pasivo, sentándose en la misma la razón de la notificación. En el caso de que el sujeto pasivo exprese, luego de la revisión conjunta del acta borrador, su conformidad con los valores determinados, la Administración Tributaria podrá emitir y notificar el acta de determinación final de determinación luego de recibida, por parte del sujeto pasivo, la conformidad con el acta borrador, sin necesidad que culmine el plazo de veinte días mencionado anteriormente.*

*El acta de determinación final deberá contener los mismos requisitos previstos para las actas borrador, excepto el señalado en el numeral 14”.*

#### CIRCULAR NAC-DGECCGC13-00011 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.

*“2. Sobre la presentación de declaraciones sustitutivas, con un valor a pagar mayor al declarado por concepto de impuesto, anticipos o retenciones.- Se admitirán correcciones a las declaraciones tributarias luego de presentadas, en cualquier tiempo, solo en el caso en que tales correcciones impliquen un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, anticipos o retención, hasta antes que la Administración Tributaria ejerza su facultad determinadora.”*

**5.4** En relación a la falta de aplicación alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente “...el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica...”. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá – Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327); es decir, la falta de aplicación se configura cuando el juez deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y que, de haberlo hecho, habrían determinado que las decisiones adoptadas en sentencia fuesen diferentes de las acogidas.

5.5 El recurrente argumenta su recurso de casación que en la sentencia de instancia existe falta de aplicación del art. 262 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, ya que su demanda no se fundamentó en el artículo mencionado reformado sino en el vigente a la emisión del acta borrador y en la sentencia se omite analizar el contenido del mencionado artículo; que el art. 262 del Reglamento contrariamente a lo manifestado por la Sala en la sentencia sí establecía la posibilidad de aceptar o proponer observaciones ante glosas emitidas en un acta borrador de determinación tributaria; que se aceptó ciertas glosas mediante carta expresa y declaró el impuesto atribuible a dichas glosas mediante el formulario 106; por lo que las obligaciones aceptadas y declaradas previa a la emisión del Acta de Determinación Definitiva, no podían ser objeto de recargo porque no nacieron jurídicamente con la emisión de dicha acta. Que en la sentencia *a quo* existe falta de aplicación del numeral 2 de la Circular No. 11 emitida por el Servicio de Rentas Internas; que el impuesto generado, respecto a ciertas obligaciones aceptadas, no podía ser declarado mediante una sustitutiva, pues la propia Administración Tributaria así lo restringió, en los casos que se encuentre en ejercicio de su facultad determinadora; que por lo tanto, el único medio para declarar dicho impuesto era el formulario 106; que además de presentar dicho formulario, se presentó una carta de la aceptación e inclusive se solicitó facilidades de pago, con lo cual se prueba que se aceptó las obligaciones constantes en el acta borrador; que la sala omite analizar el contenido de la Circular No. 11, y de la declaración que se efectuó en el formulario 106. Que existe falta de aplicación del art. 90 del Código Tributario; ya que en la sentencia no realiza ningún tipo de análisis o motivo respecto a la aplicación mencionado artículo, en lo que se refiere a la traba de la *litis* de este proceso; que algo menciona respecto a la vigencia del recargo para ejercicios posteriores al 2008, lo cual es totalmente impertinente; que la Sala no solo no aplicó el artículo 90 para la

resolución del caso, ni siquiera motivó porque no ha de ser aplicable por lo que torna a la sentencia en absolutamente nula por falta de motivación.

5.6 En la sentencia de instancia en los considerandos Cuarto y Quinto (fojas 243 vuelta a 245) se indica: "**CUARTO.- MATERIA CONTROVERTIDA.-** Primeramente se procede a analizar el origen del recargo del 20%. **4.1.-** El artículo 2 del Decreto Legislativo N° 000, publicado en el Registro Oficial 3er Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007, dispone en el artículo 2, que a continuación del artículo 90 del Código Tributario, se agregue el siguiente texto: "La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal."; para mejor comprender nos trasladamos al texto del artículo 90 del Código Tributario, que dice: "Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal." Para la especie, la Dirección Zonal 7 en Loja, inició un proceso de determinación del periodo fiscal 2011, mediante orden de determinación N° DZ7-AGFDETC15-0000001, y al terminar dicho proceso se emitió el acta borrador, a la cual el contribuyente presentó sus observaciones, y/o aceptación de las glosas, los días 3, y 5 de febrero de 2016. 5.2.- (sic) En relación a la reforma manifestada por el actor del artículo 262 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, cabe señalar que para el momento de la determinación y emisión del acta borrador y el acta definitiva de la determinación del impuesto a la renta de 2011, dicho artículo no estaba vigente que, el reglamento se reformó recién el 19 de abril de 2016, median (sic) Decreto Ejecutivo 973, publicado en el Registro Oficial S 736, que dice: "Art. 262.- Actas de determinación.- Concluido el proceso de verificación, cruce de información, análisis de las declaraciones, informes, sistemas, procesos y demás documentos se levantará la correspondiente acta borrador de

determinación tributaria, en la cual, en forma motivada, se establecerán los hechos que dan lugar a la determinación de valores a favor del Fisco por concepto de impuestos, intereses, multas y recargos aplicables, o de valores a favor del sujeto pasivo. Las actas de determinación contendrán los siguientes requisitos: (...). A partir del día siguiente a la revisión del acta borrador, el sujeto pasivo tendrá el plazo improrrogable de veinte días para aceptar las glosas y los valores determinados total o parcialmente de conformidad con el artículo 49 del Código Tributario, mediante la presentación de una declaración sustitutiva, y/o para fundamentar sus reparos al acta borrador, para lo cual deberá presentar a la Administración Tributaria los respectivos documentos de descargo, en cuyo caso se elaborará un acta en la que se sentará razón de la información y de la documentación recibida; la elaboración de esta acta seguirá el procedimiento establecido para la recepción de información dentro de un proceso de determinación tributaria. Si pese a la notificación de comparecencia (sic) hecha por la Administración Tributaria, el sujeto pasivo no acudiere a la revisión conjunta del acta borrador, se le notificará con un ejemplar de la misma, mediante un oficio en el que se indique su inasistencia. En este caso, el plazo de 20 días indicado en el inciso anterior se contabilizará desde la fecha de notificación del acta borrador. Transcurrido el plazo de veinte días mencionado, el funcionario responsable realizará el análisis pertinente de la información y documentación presentada por el sujeto pasivo en este lapso, luego de lo cual elaborará el acta de determinación final, que suscrita por el Director General, Director Regional o Director Provincial, en su caso, será notificada al sujeto pasivo, sentándose en la misma la razón de la notificación. En el caso de que el sujeto pasivo exprese, luego de la revisión conjunta del acta borrador, su conformidad con la totalidad de los valores determinados, la Administración Tributaria podrá emitir y notificar el acta de determinación final de determinación luego de recibida, por parte del sujeto pasivo,

la conformidad con el acta borrador y la correspondiente declaración sustitutiva, sin necesidad que culmine el plazo de veinte días mencionado anteriormente. Sobre la declaración sustitutiva mediante la cual se acepte total o parcialmente glosas o valores determinados por la Administración Tributaria, el sujeto pasivo podrá solicitar facilidades de pago, en los términos previstos en el Código Tributario. El acta de determinación final deberá contener los mismos requisitos previstos para las actas borrador, excepto el señalado en el numeral 14. El recargo contemplado en el artículo 90 del Código Tributario no será aplicable sobre los valores contenidos en un acta borrador de determinación que fuesen aceptados total o parcialmente por el sujeto pasivo mediante la presentación de su conformidad y su declaración sustitutiva dentro de los 20 días siguientes a su lectura". Cabe recalcar que este artículo no se encontraba vigente para el periodo del que fue levantada el acta de determinación, esto es el ejercicio fiscal 2011, y su reforma fue posterior a la emisión del acta borrador y el acta definitiva. **4.2.-** Respecto a que la ley y el reglamento aceptan el pago parcial o total de la deuda, efectivamente es verdad que el artículo 49 de la LORTI, establece que se puede realizar el pago de manera parcial, para lo cual se debe realizar la declaración sustitutiva, para la especie no existe declaración sustitutiva, ni deuda determinada, para conocer el valor pagado, y la diferencia sobre la cual solicita el actor no se determine el 20% de recargo. **4.3.-** La administración Tributaria emitió el Acta de Determinación Definitiva N° 19291624900098239 (fjs.143-145) el días (sic) 5 de febrero de 2016. El contribuyente hoy accionante consideró que esta acta violenta su derechos, al no haberse reconocido en ella la aceptación parcial de las glosas, y por el contrario, en el acta de determinación definitiva se han incluido la totalidad de las glosa. La administración señala la coincidencia de fechas, esto es el día 5 de febrero de 2016, se emite el acta definitiva, ingresa las observaciones realizadas por el contribuyente. **4.4.-** En relación al recargo del 20%, la Corte

Nacional de Justicia, se ha pronunciado en la Resolución 013-2013, juicio 42-2011, publicado en Cuadernos de jurisprudencia contencioso tributaria, Colección: Gestión jurisdiccional, Serie: Cuadernos de trabajo 2012-2014, de la siguiente manera: "El recargo del 20% sobre el principal que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce su potestad determinadora de forma directa, incorporado en el segundo inciso del art. 90 del Código Tributario por el Art. 2 de Decreto Legislativo N° 000, publicado en el Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre de 2007, tiene una naturaleza sancionatoria, pues, procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente. Al constituir el recargo del 20% sobre el principal una sanción, debe aplicársele que sobre la irretroactividad de la ley penal, así como las normas sobre la irretroactividad de la ley tributaria, que mandan que las sanciones rigen por lo venidero, es decir, a partir de su vigencia. En consecuencia, no cabe que se aplique el recargo del 20% a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma, esto es, al 29 de diciembre de 2007, como tampoco cabe que se lo aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008.". Para la especie podemos concluir que la administración tributaria realizó una determinación tributaria directa, en base a la documentación de la propia empresa por parte de la administración tributaria; que el año del ejercicio económico determinado no es anterior al 2008, por tanto no existe un eximente para la no determinación del 20%. **QUINTO.- 5.1.-** El Acta Borrador de determinación tributaria es un acto administrativo mediante el cual se hace conocer al contribuyente las conclusiones a las que llegó la administración, el cual no produce efectos jurídicos, pues no ha sido aún notificado; por tanto es un acto previo de administración interna, así lo define el artículo 70 del Estatuto del régimen jurídico y administrativo de la función ejecutiva, que dice: "Actos de simple administración.- Son toda declaración

*unilateral interna o inter orgánica, realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma indirecta en vista de que sólo afectan a los administrados a través de los actos, reglamentos y hechos administrativos, dictados o ejecutados en su consecuencia.”; manifiesta este mismo cuerpo legal el artículo 74 que: “Los actos de simple administración por su naturaleza consultiva y preparatoria a la manifestación de la voluntad administrativa no son propiamente impugnables. Ello sin perjuicio del derecho a impugnar el acto administrativo que omitió un dictamen o informe cuando ellos eran necesarios o cuando se sustentó en un informe o dictamen erróneo”. Si el acta borrador es un acto de simple administración, y no existiendo norma legal que señale que estos actos puedan ser observados, y necesariamente acogida la observación antes de la emisión del acta de determinación definitiva, no es posible señalar que este documento haya determinado obligaciones para el contribuyente.*

*6.1.- El actor manifiesta que la administración debió aceptar las observaciones y emitir el acta definitiva sin las glosas aceptadas, por lo cual volvemos al punto anterior, como puede existir glosas aceptadas o rechazadas, si aún no existe determinación debidamente notificada. 5.2.- Respecto a la solicitud de facilidades de pago, solicitadas por el contribuyente, es pertinente señalar que el artículo 152 del Código Tributario manifiesta que para que procedan las facilidades de pago debe haberse: “Practicado por el deudor o por la administración un acto de liquidación o determinación tributaria, o notificado la emisión de un título de crédito o del auto de pago, el contribuyente podrá solicitar a la autoridad administrativa que se compensen esas obligaciones conforme a los artículos 51 y 52 de este Código o se le conceda facilidades de pago.(...)”; y cuando la determinación tributaria es firme?, cuando es notificada. 5.3.- Por tanto la negativa de facilidades de pago manifestada por la administración tributaria mediante resolución*

111012016RREC007483, de 5 de febrero de 2016, es procedente, por cuanto no existía deuda líquida y determinada para la solicitud de facilidades de pago”.

5.7 Como se mencionó *ut supra* la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación parte de hechos probados y en la especie constan como tales los siguientes: *i*) En el considerando CUARTO numeral 4.1 (fojas 243) consta: “Para la especie, la Dirección Zonal 7 en Loja, inició un proceso de determinación del periodo fiscal 2011, mediante orden de determinación N° DZ7-AGFDETC15-0000001, y al terminar dicho proceso se emitió el acta borrador, a la cual el contribuyente presentó sus observaciones, y/o aceptación de las glosas, los días 3, y 5 de febrero de 2016”. *ii*) En el considerando CUARTO numeral 4.2. (fojas 244 a 244 vuelta) dice: “Respecto a que la ley y el reglamento aceptan el pago parcial o total de la deuda, efectivamente es verdad que el artículo 49 de la LORTI, establece que se puede realizar el pago de manera parcial, para lo cual se debe realizar la declaración sustitutiva, para la especie no existe declaración sustitutiva, ni deuda determinada. para conocer el valor pagado. y la diferencia sobre la cual solicita el actor no se determine el 20% de recargo”. (El subrayado es de esta Sala); *iii*) En el considerando CUARTO numeral 4.3 (fojas 244 vuelta) dice: “La administración Tributaria emitió el Acta de Determinación Definitiva N° 19291624900098239 (fjs.143-145) el días (sic) 5 de febrero de 2016”. *iv*) En el considerando QUINTO numeral 5.3 (fojas 245), consta lo siguiente: “Por tanto la negativa de facilidades de pago manifestada por la administración tributaria mediante resolución 111012016RREC007483, de 5 de febrero de 2016, es procedente, por cuanto no existía deuda líquida y determinada para la solicitud de facilidades de pago”.

5.8 Conforme consta en el considerando SEGUNDO de la sentencia de instancia (fojas 243), la *litis* se trabó sobre el recargo del 20%, que consta en el acta de determinación tributaria por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal

2011, ya que la compañía TÉCNICA GENERAL DE CONSTRUCCIONES S.A., considera que en virtud de haber aceptado las glosas de manera parcial a la emisión del acta borrador no debía constar el recargo sobre dichas glosas, por lo que la sentencia de instancia incurre en el vicio de falta de aplicación del art. 262 del Reglamento de Aplicación para la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, del numeral 2 de la Circular No. 11 emitida por el Servicio de Rentas Internas y del art. 90 del Código Tributario.

Con estos antecedentes este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, inicia su análisis pronunciándose respecto al recargo del 20%; el cual está establecido en el art. 90 del Código Tributario que señala: “Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal”; (El subrayado es de esta Sala). Para clarificar la aplicación del recargo en mención el Pleno de la Corte Nacional de Justicia se pronuncia al respecto mediante la Resolución de fecha 4 de mayo de 2011, publicada en el Registro Oficial No. 471 de 16 de junio de 2011, estableciendo que: Artículo 1: Confirmar el criterio expuesto por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia y aprobar el Informe elaborado por dicha Sala, y en consecuencia, declarar la existencia del siguiente precedente jurisprudencial obligatorio, por la triple reiteración de fallos sobre un mismo punto de derecho:.- PRIMERO: El recargo del 20% sobre el principal que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce su potestad determinadora de forma directa, incorporado en el segundo inciso del art. 90 del Código Tributario por el art. 2 del Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007, tiene una naturaleza sancionatoria, pues, procura disuadir el incumplimiento de las

obligaciones por parte del contribuyente. Al constituir el recargo del 20% sobre el principal una sanción, deben aplicársele las normas que sobre la irretroactividad de la ley penal contienen la Constitución, el Código Tributario y el Código Penal, así como las normas sobre la irretroactividad de la ley tributaria, que mandan que las sanciones rigen para lo venidero, es decir, a partir de su vigencia. En consecuencia, no cabe que se aplique el recargo del 20% a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma, esto es, al 29 de diciembre de 2007, como tampoco cabe que se lo aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008." (El subrayado es de la Sala); es decir, el recargo del 20% sobre el principal equivale a una suerte de sanción de orden administrativa, atribuible a consecuencia de una acción u omisión del sujeto pasivo; así, cabe el recargo sobre el monto de la determinación de la obligación tributaria, practicada por la administración. En otras palabras, este recargo es aplicable de manera general a cualquier clase de tributo, siempre que se cumpla con el presupuesto previsto en la norma, esto es, que se trate de una determinación practicada por la administración tributaria, cualquiera esta sea. Así las cosas, en el especie, consta como hecho probado que la Dirección Zonal 7 en Loja, del Servicio de Rentas Internas, inició un proceso de determinación del período fiscal 2011, mediante orden de determinación N° DZ7-AGFDETC15-0000001, el cual concluyó con la emisión del Acta de Determinación Definitiva No. 19291624900098239 el 5 de febrero de 2016; consecuentemente, en la especie, el Servicio de Rentas Internas practicó un proceso de determinación tributaria ante la inacción determinadora del sujeto pasivo, siendo correcto entonces que se aplique el recargo del 20% a la obligación principal. Por lo expuesto, es acertado lo que establece la sentencia *a quo* al analizar el recargo del 20% en el considerando CUARTO numeral 4.4 a fojas 244 vuelta, que dice: "En relación al

*recargo del 20%, la Corte Nacional de Justicia, se ha pronunciado en la Resolución 013-2013, juicio 42-2011, publicado en Cuadernos de jurisprudencia contencioso tributaria, Colección: Gestión jurisdiccional, Serie: Cuadernos de trabajo 2012-2014, de la siguiente manera: "El recargo del 20% sobre el principal que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce su potestad determinadora de forma directa, incorporado en el segundo inciso del art. 90 del Código Tributario por el Art. 2 de Decreto Legislativo N° 000, publicado en el Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre de 2007, tiene una naturaleza sancionatoria, pues, procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente. Al constituir el recargo del 20% sobre el principal una sanción, debe aplicársele que sobre la irretroactividad de la ley penal, así como las normas sobre la irretroactividad de la ley tributaria, que mandan que las sanciones rigen por lo venidero, es decir, a partir de su vigencia. En consecuencia, no cabe que se aplique el recargo del 20% a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma, esto es, al 29 de diciembre de 2007, como tampoco cabe que se lo aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008.". Para la especie podemos concluir que la administración tributaria realizó una determinación tributaria directa, en base a la documentación de la propia empresa por parte de la administración tributaria; que el año del ejercicio económico determinado no es anterior al 2008, por tanto no existe un eximente para la no determinación del 20%".*

**5.8.1** Ahora, en lo que respecta al argumento de la compañía TÉCNICA GENERAL DE CONSTRUCCIONES S.A., de que en virtud de que ha aceptado ciertas glosas constantes en el acta borrador por medio de una carta expresa y que inclusive declaró el impuesto atribuible a dichas glosas mediante el formulario 106 y que solicitó facilidades de pago sobre las glosas aceptadas, motivo por el

que no cabía que se determine el recargo del 20% sobre dichas glosas, esta Sala Especializada reitera que el recargo del 20% sobre el principal es aplicable en todos los casos en que el sujeto pasivo ejerza su potestad determinadora, conforme al art. 68 del Código Tributario, directa o presuntivamente. En este caso, el Director Zonal 7 en Loja, del Servicio de Rentas Internas, inició un proceso de determinación del período fiscal 2011, mediante orden de determinación No. DZ7-AGFDETC15-0000001, y al terminar dicho proceso se emitió el acta borrador, a la cual el contribuyente presentó sus observaciones y/o aceptación de glosas los días 3 y 5 de febrero de 2016, fecha esta última que coincide con la de emisión del acta de determinación definitiva No. 1929162490; es decir, la compañía contribuyente presentó la observaciones y aceptación a las glosas del acta borrador el mismo día 5 de febrero del 2016 en que se emitió al acta de determinación definitiva. Según lo dispuesto en el art. 262 de Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente a la fecha de emisión del acta borrador, ésta “...establecerá los hechos que dan lugar a la determinación de valores a favor del Fisco por concepto de impuestos, intereses, multas y recargos aplicables, o de valores a favor del sujeto pasivo...”; consiguientemente cuando un contribuyente acepta ciertas glosas en base al acta borrador lo hace incluidos los recargos aplicables a dichas glosas; es por esta razón que la citada norma establece que “...A partir del día siguiente a la revisión del acta borrador, el sujeto pasivo tendrá el plazo improrrogable de veinte días para aceptar las glosas y los valores determinados, o para fundamentar sus reparos al acta borrador...”. En este caso, pese a que existe aceptación parcial de parte del contribuyente de ciertas glosas, a través de escritos presentados el 3, 4 y 5 de febrero de 2016, fecha esta última en que el sujeto pasivo solicita facilidades de pago respecto de las obligaciones liquidadas por él y declaradas en el formulario 106, consta como hecho probado en la sentencia recurrida que la administración tributaria negó

dicho pedido mediante Resolución No. 111012016RCBR002408, y que al momento de la emisión del acta de determinación tributaria No. 19201624900098239, notificada el 5 de febrero de 2016, el contribuyente mantenía como deuda pendiente de pago las obligaciones contenidas en las glosas aceptadas, entiéndase entonces que la obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal, conforme lo previsto en el art. 90 del Código Tributario.

**5.8.2** La norma vigente a la fecha de emisión del acta borrador (diciembre 2015) no contempla la posibilidad de que el contribuyente presente declaración sustitutiva, razón por la cual no es aplicable al caso el numeral 2 de la Circular No. 11 emitida por el Servicio de Rentas Internas, mal entonces se puede alegar su falta de aplicación.

Por las consideraciones expuestas, no se configura la falta de aplicación del art. 262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, del numeral 2 de la Circular No. 11 emitida por el Servicio de Rentas, y del art. 90 del Código Tributario.

## 6. DECISIÓN

**6.1** Por las consideraciones anotadas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve:

---

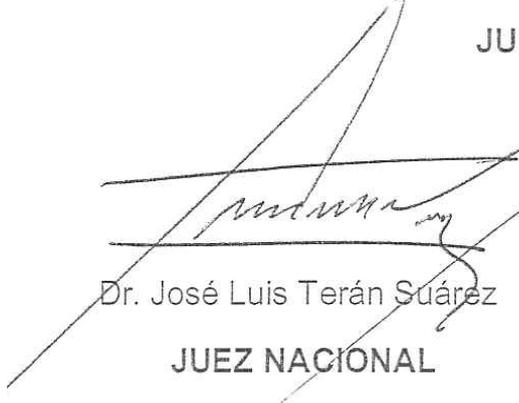
## 7. SENTENCIA

7.1 **NO CASAR** la sentencia dictada el 29 de septiembre de 2017, a las 15h22, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia del Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2016-00189.

7.2 Sin costas.

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

  
Dra. Ana María Crespo Santos  
**JUEZA NACIONAL**

  
Dr. José Luis Terán Suárez  
**JUEZ NACIONAL**

  
Dr. Juan Montero Chávez  
**CONJUEZ NACIONAL**

Certifico.-

  
Dra. Ivonne Marlene Guamaní León  
**SECRETARIA RELATORA (E)**

En Quito, viernes treinta y uno de agosto del dos mil dieciocho, a partir de las catorce horas y cuarenta y seis minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: TÉCNICA GENERAL DE CONSTRUCCIONES S.A. REPRESENTADA POR ING. TEODORO FERNANDO CALLE ENRÍQUEZ, PRESIDENTE Y REPRESENTANTE LEGAL en la casilla No. 3280 y correo electrónico jtamayo@tamayo-abogados.com, asesorlegal@tamayo-abogados.com, alegal@tamayo-abogados.com, en el casillero electrónico No. 1713267076 del Dr./Ab. JORGE OLMEDO TAMAYO TAPIA. DR. JORGE ZUÑIGA OVIEDO, DIRECTOR ZONAL 7 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DE LOJA en la casilla No. 2424 y correo electrónico avivanco@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1104290224 del Dr./Ab. VIVANCO EGUIGUREN ANA CRISTINA. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200, en el casillero electrónico No. 0901499905 del Dr./Ab. MARCOS EDISON ARTEAGA VALENZUELA. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON  
SECRETARIA RELATORA

**RAZÓN:** Siento como tal que las 13 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro del Juicio No. 17510-2016-00189 (Recurso de Casación No. 17510-2016-00189), (Resolución No. 346-2018), que sigue la compañía TÉCNICA GENERAL DE CONSTRUCCIONES S.A., en contra del DIRECTOR ZONAL 7 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS las mismas que las confiero debidamente certificadas. Se aclara que a fojas 170 consta un CD. Quito, 6 de septiembre del 2018. Certifico.-

Dra. Ivonne Marlene Guamaní León  
**SECRETARIA RELATORA ENCARGADA**





RESOLUCION N- 347-2018



Recurso No. 09501-2015-00133

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**  
**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**  
**JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ**

Quito, viernes 31 de agosto del 2018, las 08h44.-

**A S U N T O**

Resolución del recurso de casación interpuesto por el Econ. Juan Miguel Avilés Murillo, en calidad de Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia dictada el 23 de marzo de 2018, las 15h44, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2015-00133, propuesto por el señor Cesar Baquerizo Arosemena, por los derechos que representa en calidad de representante legal de la compañía CONBAQUERIZO CIA. LTDA., en contra de la Resolución No. 109012015RREC106107, emitida por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, el 8 de octubre de 2015, en la que resuelve aceptar parcialmente el reclamo administrativo interpuesto por la citada compañía, tendiente a que se modifique el Acta de Determinación No. 092015204900615445, notificada el 27 de marzo de 2015, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2010, y se reconozca la deducibilidad de los costos y gastos que fueron observados en dicha acta.

**1. ANTECEDENTES**

1.1 Mediante escrito del 27 de abril de 2018, el Econ. Juan Miguel Avilés Murillo, en calidad de Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, fundamentó el

recurso de casación en la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación. Estimó infringidas las siguientes normas de derecho: Falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en los artículos 115, 116 y 117 del Código de Procedimiento Civil; 258 y 270 del Código Tributario (La prueba debe ser apreciada en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica); que conllevó a la equivocada aplicación del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, esto con relación a la glosa "COSTO COMPRAS LOCALES NETAS DE BIENES NO PRODUCIDOS POR LA SOCIEDAD Y COSTO - COMPRAS LOCALES DE MATERIA PRIMA (CASILLERO 702 Y 707) POR US\$ 873.493,25", y más específicamente el "VALOR QUE SE DA DE BAJA US\$ 236.932.22 CONCERNIENTE AL ANÁLISIS DE COMPENSACIÓN".

1.2 El recurrente fundamenta se recurso de la siguiente manera: **Precepto de valoración de la prueba no aplicado:** Que acusa la omisión del juzgador de valorar la prueba en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica, precepto contenido en el artículo 115 del Código de Procedimiento Civil. **Medio de prueba respecto del cual se acusa la falta de aplicación de los preceptos de valoración de la prueba:** Que los medios de prueba tomados en cuenta por la Sala que constituyen fundamento de su resolución, y respecto de los cuáles se acusa la prescindencia de los preceptos de valoración de la prueba consisten en los informes periciales presentados por los peritos insinuados por las partes en el presente proceso. **Explicación del yerro en la valoración de la prueba a razón de la omisión en valorar la prueba en su conjunto y acorde a las reglas de la sana crítica:** Que acorde a lo señalado en el considerando SEXTO "ANÁLISIS DE CADA UNA DE LAS GLOSAS IMPUGNADAS" en el apartado B) del fallo recurrido consta que: *'...sin embargo la perito designada por la parte demandada señala en su informe que "...Dentro de la información revisada se encontró el contrato celebrado entre Probaquerizo y Conbaquerizo por la prestación del servicio de*

promoción de proyectos, las facturas emitidas por Probaquerizo a Conbaquerizo con las respectivas notas de débito donde se realiza la compensación, el mayor de las cuentas por cobrar a Probaquerizo. Adicionalmente se encontró el reporte de ventas conciliado del año 2009 de Probaquerizo y el formulario 101 de Probaquerizo donde se observa el detalle de las ventas de Probaquerizo a Conbaquerizo. Dentro del contrato de promoción, Probaquerizo se obliga a realizar los servicios de concepción, diseño, promoción, mercadeo, publicidad, ventas, recaudación de dineros, celebración de contratos de promesas de venta, análisis de crédito, solicitud y cobro de garantías bancarias, atención al cliente, manejo de solicitud de cambios y/o adicionales, administración de la urbanización entre otros de los proyectos "Parque Magno" y "Loma Vista". Por este motivo Probaquerizo recibía dinero de los clientes (ya que dentro del contrato estaba la recaudación de dinero), y luego facturaba por su gestión y por los reembolsos de gastos por los pagos que realizaba a Conbaquerizo. Conbaquerizo no facturaba a Probaquerizo, sino que Conbaquerizo facturaba al cliente final, por lo tanto no existen facturas de venta a Probaquerizo, sino a los clientes que compraban las casas o departamentos. En el mayor presentado por Conbaquerizo se observa el registro de las cuentas por cobrar por el dinero que Probaquerizo recibía de los clientes, y la compensación que se realizaba con las facturas que emitía Probaquerizo por su gestión y por reembolso. Conclusión: Por lo anteriormente señalado se considera que la información presentada por el contribuyente si justifica la glosa por los pagos realizados en compensación con Probaquerizo por el valor de US\$ 236.932,22...". Siendo en este punto el peritaje de la parte demandada muy general sin especificar tal información..."; que la Sala al momento de resolver acoge en su totalidad los dichos del perito insinuado por la parte actora, citando las conclusiones contenidas en su informe para sustentar su decisión, y si bien la juzgadora indica "la perito designada por la parte demandada", los extractos

citados pertenecen al perito de la parte actora; que si se lee con detenimiento el extracto del informe transcrito, se evidencia el detalle de un contrato celebrado entre PROBAQUERIZO a CONBAQUERIZO por la prestación del servicio de promoción de proyectos, facturas emitidas con las respectivas notas de débito donde se realiza la compensación; mayor de las cuentas por cobrar a PROBAQUERIZO, y reporte de ventas conciliado del año 2009 de PROBAQUERIZO a CONBAQUERIZO, estableciendo la Sala que es a través de estos documentos donde se configura la compensación, y añade que es una forma de extinguir obligaciones de acuerdo a lo establecido en el artículo 1671 del Código Civil; que la Sala únicamente hace alusión a un mayor de las cuentas por cobrar, sin embargo no se menciona la existencia de cuentas por pagar para hacer el cruce contable entre las cuentas de CONBAQUERIZO CÍA. LTDA. y PROBAQUERIZO, pues la doctrina concibe a la compensación como un mecanismo de dos pagos recíprocos en que ambas partes son acreedoras y deudoras, sin que exista la entrega de valores para extinguir la deuda, pues que la misma se extingue con el mero cruce de cuentas; que la sentencia recurrida no menciona en ninguna parte de qué forma fue justificada la compensación, pues lo único que se observa es que a través de ambos informes periciales se detallan documentos; que la perito de la Administración Tributaria, Econ. Patricia Parra Chávez, manifiesta que no se presentó asientos contables, ni facturas en donde se pueda verificar que existían registros de cuentas por cobrar a PROBAQUERIZO, para que se realice el cruce de cuentas (compensación) entre cuentas por cobrar y cuentas por pagar, sin embargo a la Sala le es suficiente la presentación de un contrato y un detalle de ventas que existe entre PROBAQUERIZO y CONBAQUERIZO, dejando de lado el verdadero sentido que encierra la compensación, que si bien es una forma de extinguir una obligación conforme lo establece el artículo 1671 del Código Civil, no es menos cierto que

para que opere deben existir ambas deudas para que se extingan recíprocamente, así lo establece el artículo 1672 del Código Civil; que en específico se verifica que existe omisión en valorar la prueba en su conjunto puesto que el juez rescata extractos del informe sin armonizar su contenido para permitirse un razonamiento lógico de todos los dichos de cada perito en su informe, otorgando poca credibilidad al trabajo de la perito insinuada por la parte demandada, transcribiendo una aseveración, que aunque se encuentra provista de contenido técnico, es desechada por la Sala de instancia sin mayor análisis; que la omisión en la valoración de la prueba en su conjunto ocurre al momento en que se verifica que el propio informe del perito de la parte actora establece que únicamente pudo revisar un contrato celebrado entre PROBAQUERIZO a CONBAQUERIZO por la prestación del servicio de promoción de proyectos, facturas emitidas con las respectivas notas de débito donde se realiza la compensación, mayor de las cuentas por cobrar a PROBAQUERIZO, y reporte de ventas conciliado del año 2009 de PROBAQUERIZO a CONBAQUERIZO; que la doctrina al referirse a la compensación ha señalado que: "*La total o parcial extinción de dos deudas homogéneas cuando sus titulares sean mutua y recíprocamente acreedor y deudor*"; equivaldría así a igualar el efecto de una cosa, con el efecto opuesto de otra cosa contraria; que en el presente caso, no se ha configurado la compensación por el simple detalle de documentos que ha hecho referencia la Sala, pues al acoger lo dicho por la perito Silvia Solano, deja de lado lo dispuesto en el primer inciso del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno que señala en general, que para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos: 1. Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento

correspondiente; que en el informe del perito de la parte demandada, se aprecia información concordante con la revisada por el perito de la actora, no obstante las conclusiones difieren sustancialmente; que si bien también se presentaron mayores auxiliares, no se pudo apreciar facturas, asientos contables, y medios de pago donde se pueda apreciar el ciclo contable de las transacciones y por ende que exista una cuenta por cobrar a CONBAQUERIZO CÍA. LTDA.; que si el juez hubiera valorado la prueba en su conjunto, habría verificado que el contribuyente jamás presentó asientos de diario para demostrar que se haya configurado un cruce entre las cuentas por pagar y cobrar de ambas compañías para de esta manera configurarse la compensación; que como consecuencia de su omisión respecto de valorar la prueba en su conjunto, el juez emite conclusiones alejadas del principio de la sana crítica, puesto que no valora de forma lógica los hechos puestos a su consideración y con la ayuda de los peritos como auxiliares de la justicia; que el juez no repara en que al momento de resolver dar de baja la glosa en cuestión, y establecer que se trata de ingresos reconocidos en el año 2007, está ratificando que dichos ingresos formaron parte de la base imponible del Impuesto a la Renta declarado, aseveración que carece de lógica y fundamento, puesto que no obra del proceso evidencia alguna que ratifique lo manifestado por la Sala, ya que ambos peritos han manifestado que si bien existe documentación, ninguna de ellas han podido establecer la existencia de la compensación, pues a decir de la perito de la parte actora *"En el mayor presentado por Conbaquerizo se observa el registro de las cuentas por cobrar por el dinero que Probaquerizo recibía de los clientes, y la compensación que se realizaba con la facturas que emitía a Probaquerizo por su gestión y por reembolso"*, únicamente basta esta documentación para concluir que existe compensación; pues de la información aportada en el proceso y que fue objeto de análisis por parte de cada uno de los peritos, ninguno establece cuáles son las cuentas por pagar y por cobrar van a

saldarse para extinguir la obligación que contrajeron al momento de celebrar el contrato de promoción, pues en ningún momento se logra evidenciar contablemente si la compensación consta o no reconocida; que el juez posee diferentes herramientas al momento de valorar la prueba, para de esta forma cumplir con el requisito de razonabilidad que se encuentra inmerso en la sana crítica empleada en la valoración de los hechos puestos a su consideración, a razón de ello, el juez podría haber consultado los preceptos contenidos en el artículo 103 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y 24 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, así como las Normas Ecuatorianas de Contabilidad en referencia a los principios básicos señalados en el marco de conceptos para la preparación y presentación de estados financieros; que para establecer la realidad de los hechos y la esencia económica de lo contabilizado es necesario contar con todos los soportes que abalicen lo registrado en la contabilidad, en este caso no se presentan asientos de diario, ni facturas que demuestren fehacientemente que existen cuentas por cobrar a PROBAQUERIZO, y de esta forma poder verificar la compensación detallada en la documentación soporte; que al no justificar el objeto de las compensaciones a través de un registro contable en el que se constate el cruce de cuentas se desnaturaliza dicha figura jurídica, pues no basta la presentación de un contrato de promoción o un detalle de ventas y facturas, lo que correspondía en dicha pericia era verificar con asientos contables el origen y registro de la venta del bien y/o servicio a PROBAQUERIZO, asientos de diarios en las que se pueda verificar la existencia de cuentas por cobrar a PROBAQUERIZO, en favor de CONBAQUERIZO, lo cual no sucedió, pues tampoco se presentó comprobantes de ventas emitidos por CONBAQUERIZO CIA. LTDA. a PROMOTORA INMOBILIARIA PROBAQUERIZO S.A, por la venta de algún bien o servicio; que se verifica con claridad el yerro en la valoración de la prueba del que se acusa a la

Sala juzgadora, ya que si en el fallo recurrido la jueza hubiera valorado la prueba en su conjunto (informes periciales), habría verificado que la documentación puesta a conocimiento del perito del actor fue exactamente aquella revisada por la perito de la parte demandada, siendo así las conclusiones no debían diferir en sobremanera, no obstante al no valorar la prueba en su conjunto el juez no se percata de que la conclusión de la perito del actor es simplemente el detalle de una documentación que no corrobora en ninguna de sus partes la existencia de la compensación, pues para haberse configurado esa forma de extinguir la obligación debía cumplirse los presupuestos siguientes: dos deudas que existan en sentido contrario entre dos personas, y que dichas deudas se consideren pagadas recíprocamente en su totalidad; que estos hechos pasados por alto al no valorar la prueba en su conjunto, repercuten directamente en otra violación a los preceptos de valoración, al momento en el que concluye que la glosa impuesta, no tiene sustento por tratarse de un gasto no deducible, toda vez que al no cumplir con lo señalado en el primer inciso del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con el numeral 7 de los artículos 32 y 37 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, los artículos 1 y 8 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, por no haber podido demostrar que el pago se haya realizado por intermediación bancaria, ni que los beneficiarios del pago hayan sido los proveedores que prestaron el servicio o vendieron productos, ni que dichos pagos se hayan efectuado conforme lo establecido en el artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno (bancarización), y el artículo 24 (artículo 27 a partir del 8 de junio de 2010) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (bancarización); que en conclusión, al no constar con un registro contable para que se puedan compensar las cuentas por cobrar y por pagar entre las compañías CONBAQUERIZO y PROBAQUERIZO, de manera desacertada la Sala procede a

la baja de la cantidad de US\$ 236.932,22. Forma en la que la falta de aplicación de los preceptos de valoración de la prueba contenidos en el artículo 115 del Código de Procedimiento Civil, conllevó a la equivocada aplicación del numeral 1 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno: Que la Sala acogiendo los dichos por la perito de la parte actora, consideró que la información presentada si justifica la glosa por los pagos realizados en compensación por el valor de US\$ 236.932,22; obviando el principio de clasificación y contabilización contenida en la norma contable; que verificado el error en la valoración de la prueba, es evidente la violación indirecta al artículo 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, puesto que el juez equivoca su decisión al establecer que únicamente en base a un contrato de prestación de servicio y promoción, así como facturas y notas de débito, se configuraría la compensación, obviando el registro contable que debe existir entre ambas partes contratantes al momento de saldar las cuentas por cobrar y por pagar; que se estaría equivocando la aplicación del numeral 1 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, impidiendo que la administración proceda a la recaudación de tributos realmente debidos.

1.3 Mediante auto de 21 de junio de 2018, a las 12h38, el Dr. Juan G. Montero Chávez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, declaró la admisibilidad del recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, al amparo de la causal tercera del artículo 3 de la Ley de Casación, porque a criterio del recurrente, se ha infringido el precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en los artículos 115, 116 y 117 del Código de Procedimiento Civil; y, 258 y 270 del Código Tributario (La prueba debe ser apreciada en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica), lo que conllevó a la equivocada aplicación del numeral 1 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, concedió a quien posee legitimación

## 5. CONSIDERACIONES, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

5.1 El recurso de casación es de carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del *ius constitutionis*, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante a través de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así las cosas, la crítica del recurrente a la sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de casación, tienen por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la *ratio decidendi* del fallo.

5.2 El Servicio de Rentas Internas invoca en su recurso la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación, que indica:

*“3. Aplicación indebida, falta de aplicación, o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto”.*

La causal tercera del artículo 3 de la Ley de Casación *“...recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha*

### 3. VALIDEZ PROCESAL

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

### 4. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

4.1 El recurrente, según el auto de admisibilidad del recurso de casación, al amparo de la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación, fórmula el siguiente cargo en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas.

**Cargo único:** Falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en los artículos 115, 116 y 117 del Código de Procedimiento Civil; y, 258 y 270 del Código Tributario (La prueba debe ser apreciada en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica), lo que conllevó a la equivocada aplicación del numeral 1 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, esto con relación al "VALOR QUE SE DA DE BAJA US\$ 236.932.22 CONCERNIENTE AL ANÁLISIS DE COMPENSACIÓN", como parte de la glosa "COSTO COMPRAS LOCALES NETAS DE BIENES NO PRODUCIDOS POR LA SOCIEDAD Y COSTO - COMPRAS LOCALES DE MATERIA PRIMA (CASILLERO 702 Y 707) POR US\$ 873.493,25".

## 5. CONSIDERACIONES, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

5.1 El recurso de casación es de carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del *ius constitutionis*, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante a través de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así las cosas, la crítica del recurrente a la sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de casación, tienen por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la *ratio decidendi* del fallo.

5.2 El Servicio de Rentas Internas invoca en su recurso la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación, que indica:

*“3. Aplicación indebida, falta de aplicación, o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto”.*

La causal tercera del artículo 3 de la Ley de Casación *“...recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha*

*incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro...*" (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-2005, p. 150); es decir, no se trata de la posibilidad de denunciar un error de hecho en la valoración de la prueba, sino de invocar con absoluta precisión cómo fue que el juez no aplicó, aplicó indebidamente o interpretó erróneamente los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. A criterio de esta Sala Especializada, los tribunales o jueces de instancia tienen autonomía para apreciar las pruebas que obren dentro del proceso, sin embargo esta soberanía y autonomía de los juzgadores de instancia en la apreciación probatoria no puede ser ilimitada; tiene límites en la defensa de los derechos o garantías fundamentales; de tal manera que, el Tribunal de Casación sí puede revisar la apreciación que los jueces de instancia hayan hecho de la prueba, si al hacerlo han violado los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. En definitiva y siguiendo la línea jurisprudencial de la Sala, para la demostración del error de derecho al amparo de la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación, la proposición jurídica debe contener, como mínimo, los siguientes pasos: **1.** La identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; **2.** La determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; **3.** La demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, **4.** La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria.

**5.3** El casacionista fundamenta su recurso en la violación de lo dispuesto en los artículos 115, 116 y 117 del Código de Procedimiento Civil; 258 y 270 del Código

Tributario, lo que conllevó a la equivocada aplicación del numeral 1 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuyos textos son los siguientes:

### CÓDIGO TRIBUTARIO

*“Art. 258.- Carga de la prueba.- Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. Los hechos negativos deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita o implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria.”*

*“Art. 270.- Valoración de las pruebas.- A falta de prueba plena, el tribunal decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad. Podrá también establecer presunciones, que deducirá de los documentos y actuaciones producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros.*

*Cuando lo considere necesario o lo soliciten las partes, el tribunal ordenará a la administración se le remita, el proceso administrativo o los documentos que existieren en sus archivos, en original o copia certificada.*

*En caso de incumplimiento de esta orden, el tribunal estará a lo afirmado por la parte interesada, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurrirán los funcionarios y empleados remisos, por las consecuencias que se deriven de su omisión y de las sanciones a que se hagan acreedores”.*

### LEY ORGANICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.

*“Art. 10.- Deduciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.*

*En particular se aplicarán las siguientes deducciones:*

1.- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente...”.

#### CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL.

“Art. 115.- La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos.

El juez tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas.”

“Art. 116.- Las pruebas deben concretarse al asunto que se litiga y a los hechos sometidos al juicio”.

“Art. 117.- Sólo la prueba debidamente actuada, esto es aquella que se ha pedido, presentado y practicado de acuerdo con la ley, hace fe en juicio”.

**5.4 La falta de aplicación**, alegada por el recurrente, implica el desconocimiento o negación de un precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba frente al caso concreto, al aplicar una norma que no existe o dejar de aplicar una que existe. A su vez, dicha “falta de aplicación” a criterio del casacionista ha provocado la **equivocada aplicación** de la norma de derecho sustancial. Para Luis Cueva Carrión, “Nótese que aquí se exige la existencia de dos tipos de violación: a) de las normas que rigen la valoración de la prueba (derecho adjetivo); y, b) de las normas de derecho material (derecho sustantivo). Además, la violación debe haberse producido en el mismo orden de sucesión: primero: la violación de las normas que rigen la valoración de la prueba; y, segundo: la violación de las normas de derecho material, de tal manera que, la primera, es la causa de la segunda violación. Por lo tanto, si solamente existe la primera violación y no la segunda, no procede la causal de casación; o si solamente la violación es del derecho material no se puede fundar el recurso de casación en esta causal sino

*en la primera*" (Luis Cueva Carrión, *"La Casación en materia civil"*. Segunda edición ampliada y actualizada. Quito: Ediciones Cueva Carrión, 2011, pp. 306-307). Así las cosas, cuando un sentenciador incurre en un error de derecho en la valoración de la prueba, es exigencia necesaria e imprescindible que el casacionista demuestre tales errores para que prospere el recurso de casación por la causal tercera y por los vicios alegados.

5.5 El casacionista manifiesta que el Tribunal de instancia, en la sentencia incurre específicamente en la falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenida en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, ya que de haberse valorado la prueba en su conjunto, esto es los informes periciales, se habría verificado que la documentación puesta a conocimiento del perito del actor fue exactamente aquella revisada por la perito de la parte demandada, siendo así las conclusiones no debían diferir en sobremanera, no obstante al no valorar la prueba en su conjunto el juez no se percata de que la conclusión de la perito del actor es simplemente el detalle de una documentación que no corrobora en ninguna de sus partes la existencia de la compensación, pues para configurarse esta forma de extinguir las obligaciones, debían existir dos deudas en sentido contrario entre dos personas, y que dichas deudas se consideren pagadas recíprocamente en su totalidad, verificado el error en la valoración de la prueba, es evidente la violación indirecta al artículo 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, puesto que el juez equivoca su decisión al establecer que únicamente en base a un contrato de prestación de servicio y promoción, así como facturas y notas de débito, se configuraría la compensación, obviando el registro contable que debe existir entre ambas partes contratantes al momento de saldar las cuentas por cobrar y por pagar.

5.6 En la sentencia de instancia en el considerando "SEXTO.- ANALISIS DE CADA UNA DE LAS GLOSAS IMPUGNADAS"; y, particularmente en cuanto a la glosa sobre la cual fundamenta el casacionista la violación de las normas de derecho, se establece: "B) COSTO COMPRAS LOCALES NETAS DE BIENES NO PRODUCIDOS POR LA SOCIEDAD Y COSTO - COMPRAS LOCALES DE MATERIA PRIMA (Casillero 702 y 707) por US\$ 873.493,25. La Administración Tributaria procedió a confirmar la glosa establecida en el casillero 702 compras locales netas de bienes no producidos por la sociedad, así como la glosa establecida en el casillero 707 compras netas locales de materia prima, de la declaración de impuesto a la renta del año 2010, por la cantidad de US\$ 873.493,25, conforme se encuentra resumido en el apartado 22.3.34 de la página 31 del acto impugnado, valor conformado de la siguiente manera: A1 no cumple bancarización por US\$ 405.615,73; A2 No presenta documentación soporte por US\$ 81.452,61; B1 documentación no presenta forma de pago US\$ 30.823,31; B2 documentación soporte en parte US\$ 5.095,34; C1 documentación soporte no presentada US\$ 197.248,20; C2 documentación soportada en parte US\$ 153.258,06. A continuación se procede a efectuar un análisis de los casos referidos precedentemente: A1 no cumple bancarización por US\$ 405.615,73 y A2 No presenta documentación soporte por US\$ 81.452,61, el actor indica en su demanda que "...Entre las transacciones que forman parte de este rubro se encuentran transacciones efectuadas con la compañía PROBAQUERIZO S.A. por la cantidad de US\$ 215.390,86 y US\$ 5.325,00. Debemos informar que específicamente sobre estas transacciones no existe comprobante de pago alguno, en razón a que la forma utilizada para extinguir dichas obligaciones fue la compensación. Al respecto debemos indicar que es claro que la norma tributaria establece condiciones generales y especiales para la deducibilidad de los gastos para efecto del impuesto a la renta. Entre las condiciones generales, introducida

por la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, es la denominada “bancarización”, sobre operaciones de más de US\$ 5,000 “...se establece la obligatoriedad de utilizar a cualquier institución del sistema financiero para realizar el pago, a través de giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito y cheques”, conforme lo indica el Art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI). No obstante lo indicado también es claro que el Art. 1583 del Código Civil prevé varios modos de extinguir las obligaciones, entre los cuales se encuentran: El pago efectivo o solución y la compensación. En cuanto al “pago efectivo o solución”, el Art. 1584 del Código Civil lo define como “La prestación de lo que se debe”. De tal modo que, debiendo dinero, la entrega de dinero constituye pago efectivo o solución, con lo que la obligación queda extinguida. Otra forma de extinguir las obligaciones, diferente al pago efectivo o solución, es la “compensación”, que a decir el Art. 1671 del Código Civil opera cuando “...dos personas son deudoras una de otra...”, debiéndose reunir los siguientes señalados en el Art. 1672 del Código Civil. Estos son: a) Que ambas obligaciones sean en dinero. b) Que ambas deudas sean líquidas, esto es que se encuentren determinadas en su monto. c) Que ambas sean actualmente exigibles, esto es que se encuentre vencido su pago. De lo indicado y a manera de ejemplo, la acreencia que tenga Juan respecto de Pedro, se puede compensar con la acreencia (sic) mantenga Pedro respecto de Juan, sin importar el origen de estas acreencias, siempre que estas obligaciones recíprocas se encuentren de plazo vencido y consistan en la entrega de una cantidad determinada de dinero. Debido a que la compensación es una de las formas de extinguir las obligaciones que no involucra desembolso de dinero, es inaplicable la bancarización para la deducibilidad el gasto. En este sentido se ha manifestado la propia Administración Tributaria en varias absoluciones de consultas (Registro Oficial No. 150, de marzo 15 de 2010, Registro Oficial No. 151, de marzo 16 de 2010; y, en el Registro Oficial No. 155,

de marzo 22 de 2010), formuladas por contribuyentes que requerían conocer si era indispensable la bancarización en caso de compensación de créditos...”. Los peritos designados por las partes han presentado sus informes y cada uno en la parte relacionada a la presente glosa hace sus análisis y conclusión, sin embargo la perito designada por la parte demandada señala en su informe que “... Dentro de la información revisada se encontró el contrato celebrado entre Probaquerizo y Conbaquerizo por la prestación del servicio de promoción de proyectos, las facturas emitidas por Probaquerizo a Conbaquerizo con las respectivas notas de débito donde se realiza la compensación, el mayor de las cuentas por cobrar a Probaquerizo. Adicionalmente se encontró el reporte de ventas conciliado del año 2009 de Probaquerizo y el formulario 101 de Probaquerizo donde se observa el detalle de las ventas de Probaquerizo a Conbaquerizo. Dentro del contrato de promoción, Probaquerizo se obliga a realizar los servicios de concepción, diseño, promoción, mercadeo, publicidad, ventas, recaudación de dineros, celebración de contratos de promesas de venta, análisis de crédito, solicitud y cobro de garantías bancarias, atención al cliente, manejo de solicitud de cambios y/o adicionales, administración de la urbanización entre otros de los proyectos “Parque Magno” y “Loma Vista”. Por este motivo Probaquerizo recibía dinero de los clientes (ya que dentro del contrato estaba la recaudación de dinero), y luego facturaba por su gestión y por los reembolsos de gastos por los pagos que realizaba a Conbaquerizo. Conbaquerizo no facturaba a Probaquerizo, sino que Conbaquerizo facturaba al cliente final, por lo tanto no existen facturas de venta a Probaquerizo, sino a los clientes que compraban las casas o departamentos. En el mayor presentado por Conbaquerizo se observa el registro de las cuentas por cobrar por el dinero que Probaquerizo recibía de los clientes, y la compensación que se realizaba con las facturas que emitía Probaquerizo por su gestión y por reembolso. Conclusión: Por lo anteriormente señalado se considera que la información

presentada por el contribuyente si justifica la glosa por los pagos realizados en compensación con Probaquerizo por el valor de US\$ 236.932,22...". Siendo en este punto el peritaje de la parte demandada muy general sin especificar tal información. Con estas consideraciones el Tribunal acogiendo los argumentos plateados así como de la revisión de la amplia documentación que consta de autos y las pruebas aportadas por las partes, en base a que la compensación es una de las formas de extinguir obligaciones de acuerdo a lo establecido en el Art. 1671 del Código Civil, procede a dar de baja la cantidad de US\$ 236.932,22. Así como respecto a los valores que supuestamente no cumplen con la bancarización exigida por la norma tributaria para la deducibilidad del gasto, la mencionada perito "...En el cuadro 1, se muestran cada uno de los asientos presentados con sus respectivos comprobantes de egreso y estado de cuenta bancario o copia de cheque, donde se evidencian que dichos pagos se realizaron a través del sistema financiero nacional. Conclusión: Conbaquerizo presentó asientos de diario, comprobantes de egresos, y cheques o estados de cuenta que permiten soportar la glosa por US\$ 200.187,39... ". Por lo tanto este Tribunal ha verificado que dichos valores si cumplen con el precepto básico para que un gasto sea deducible de Impuesto a la Renta, y consecuencia da de baja el valor de US\$ 200.187,39; (fs. 524 a 527) POR LO TANTO EN TOTAL EN LA PRESENTE GLOSA SE DA DE BAJA EL VALOR DE TOTAL DE US\$ 437.119,61".

5.7 Por lo mencionado es pertinente verificar si en la especie se configura o no la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación, estrictamente sobre la glosa "COSTO COMPRAS LOCALES NETAS DE BIENES NO PRODUCIDOS POR LA SOCIEDAD Y COSTO - COMPRAS LOCALES DE MATERIA PRIMA (CASILLERO 702 Y 707) POR US\$ 873.493,25", y dentro de ésta el "VALOR QUE SE DA DE BAJA US\$ 236.932,22 CONCERNIENTE AL ANÁLISIS DE COMPENSACIÓN"; y para hacerlo esta Sala Especializada procede a analizar el

cumplimiento de los requisitos o presupuestos que la causal lleva implícitos, así: En cuanto al **primer requisito**, esto es la identificación en forma precisa del medio de prueba que ha sido defectuosamente valorado en la sentencia, el recurrente señala que estos constituyen los informes periciales presentados por los peritos insinuados por las partes en el presente proceso; por lo tanto el recurrente cumple con este requisito. Respecto al **segundo requisito** que se refiere a la determinación de la norma procesal sobre valoración de la prueba que ha sido violada, el casacionista enuncia como tal, al artículo 115 del Código de Procedimiento Civil, “La prueba deberá ser apreciada en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica”, por el cargo de *falta de aplicación*. Sobre el tema, Hernando Devis Echandía, en su obra: (Teoría General de la Prueba Judicial, Tomo I, Víctor P. De Zavalia, Editor, Buenos Aires – Argentina, Reimpresión 2014, pág. 305, 310), dice: “...*los diversos medios aportados deben apreciarse como un todo, en conjunto, sin que importe que su resultado sea adverso a quien la aportó, porque no existe un derecho sobre su valor de convicción; una vez que han sido aportadas legalmente, su resultado depende sólo de la fuerza de convicción que en ellas se encuentre...Para una correcta apreciación no basta tener en cuenta cada medio aisladamente, ni siquiera darle el sentido y alcance que realmente le corresponda, porque la prueba es el resultado de los múltiples elementos probatorios, reunidos en el proceso, tomados en su conjunto, como una ‘masa de pruebas’...Es indispensable analizar las varias pruebas referentes a cada hecho y luego estudiar globalmente los diversos hechos, es decir, ‘el tejido probatorio que surge de la investigación’ agrupando las que resulten favorables a una hipótesis y las que por el contrario la desfavorezcan, para luego analizarlas comparativamente, pesando su valor intrínseco...Para que ese examen de conjunto sea eficiente, debe formarse, como aconsejan WIGMORE y GORPHE, un cuadro esquemático de los diversos elementos de prueba, clasificándolos de la*

*manera más lógica, relacionándolos entre sí. debido a sus conexiones más o menos estrechas, comparando los elementos de cargo con los de descargo respecto de cada hecho, a fin de comprobar si los unos neutralizan a los otros o cuáles prevalecen, de manera que al final se tenga un conjunto sintético, coherente y concluyente, todo estos antes de sacar conclusiones de ellos, de acuerdo con la gran regla cartesiana de 'comenzar por poner en orden los pensamientos' y proceder objetivamente, sin ideas preconcebidas, con desconfianza o duda provisional respecto de las varias hipótesis". Para Xavier Abel Lluch (Ob. Cit., p. 148), "La valoración conjunta de la prueba consiste en "poner en relación unos medios de prueba con otros a fin de otorgar a cada uno, en consideración a los restantes, el valor o grado de eficacia acreditativa que – legalmente o según el criterio discrecional del Juzgador- le corresponda". Humberto Murcia Ballén, en su obra *Recurso de Casación Civil*, quinta edición, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, Bogotá – Colombia, 2015, p. 400, citando a Manuel Toboada Roca, al respecto dice: "La apreciación conjunta de la prueba es aquella actividad intelectual que realiza el juzgador de instancia analizando y conjugando los diversos elementos probatorios suministrados por los litigantes, y en virtud de cuya operación llega al convencimiento de que son ciertas algunas de las respectivas alegaciones fácticas de aquéllas en las que se basan sus pretensiones o defensas, o no logra adquirir ese convencimiento necesario para fundamentar su fallo estimatorio de ellas"; es decir, por el principio de la unidad de la prueba, el acervo probatorio obrante del proceso forma una unidad y, como tal, debe ser examinado y valorado por el juez de la causa, confrontando las diversas pruebas (documentos, exhibiciones, inspecciones, pericias, instrumentos informáticos, etc.) para señalar su concordancia o discordancia y concluir sobre el convencimiento que de ellas se forme; por lo tanto, la apreciación conjunta de las pruebas comporta la necesidad de poner el resultado de unos medios de prueba*

con los otros, de suerte que un medio de prueba no puede valorarse individualmente y desconectado de los demás practicados; en el presente caso, el recurrente cumple con este requisito, ya que fundamenta su recurso en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, normativa procesal que dispone: “*La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos.- El juez tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas*”; y, respecto de los artículos 116 y 117 del Código de Procedimiento Civil; y, 258 y 270 del Código Tributario, no existe fundamentación en el recurso de casación, por lo tanto no se han identificado los preceptos jurídicos vulnerados en dichos artículos. En cuanto al **tercer requisito**, esto es la demostración lógica y jurídica de la forma en que ha sido transgredido el precepto jurídico aplicable a la valoración del medio de prueba, el recurrente señala: “...si en el fallo recurrido la jueza hubiera valorado la prueba en su conjunto (informes periciales), habría verificado que la documentación puesta a conocimiento del perito del actor fue exactamente aquella revisada por la perito de la parte demandada, siendo así las conclusiones no debían diferir en sobremanera; no obstante, al no valorar la prueba en su conjunto el juez no se percata de que la conclusión de la perito del actor es simplemente el detalle de una documentación que no corrobora en ninguna de sus partes la existencia de la compensación; pues, para haberse configurado esa forma de extinguir la obligación debía cumplirse los presupuestos siguientes: dos deudas que existan en sentido contrario entre dos personas; y, que dichas deudas se consideren PAGADAS recíprocamente en su totalidad”. En la especie, a fojas 556 y vuelta de los autos, en el considerando SEXTO denominado “ANÁLISIS DE CADA UNA DE LAS GLOSAS IMPUGNADAS”, en el literal “B) COSTO COMPRAS LOCALES NETAS DE BIENES NO PRODUCIDOS POR LA SOCIEDAD Y COSTO -

COMPRAS LOCALES DE MATERIA PRIMA (Casillero 702 y 707) por US\$ 873.493,25”, el Tribunal a quo dice: “Los peritos designados por las partes han presentado sus informes y cada uno en la parte relacionada a la presente glosa hace sus análisis y conclusión, sin embargo la perito designada por la parte demandada señala en su informe que “... Dentro de la información revisada se encontró el contrato celebrado entre Probaquerizo y Conbaquerizo por la prestación del servicio de promoción de proyectos, las facturas emitidas por Probaquerizo a Conbaquerizo con las respectivas notas de débito donde se realiza la compensación, el mayor de las cuentas por cobrar a Probaquerizo. Adicionalmente se encontró el reporte de ventas conciliado del año 2009 de Probaquerizo y el formulario 101 de Probaquerizo donde se observa el detalle de las ventas de Probaquerizo a Conbaquerizo. Dentro del contrato de promoción, Probaquerizo se obliga a realizar los servicios de concepción, diseño, promoción, mercadeo, publicidad, ventas, recaudación de dineros, celebración de contratos de promesas de venta, análisis de crédito, solicitud y cobro de garantías bancarias, atención al cliente, manejo de solicitud de cambios y/o adicionales, administración de la urbanización entre otros de los proyectos “Parque Magno” y “Loma Vista”. Por este motivo Probaquerizo recibía dinero de los clientes (ya que dentro del contrato estaba la recaudación de dinero), y luego facturaba por su gestión y por los reembolsos de gastos por los pagos que realizaba a Conbaquerizo. Conbaquerizo no facturaba a Probaquerizo, sino que Conbaquerizo facturaba al cliente final, por lo tanto no existen facturas de venta a Probaquerizo, sino a los clientes que compraban las casas o departamentos. En el mayor presentado por Conbaquerizo se observa el registro de las cuentas por cobrar por el dinero que Probaquerizo recibía de los clientes, y la compensación que se realizaba con las facturas que emitía Probaquerizo por su gestión y por reembolso. Conclusión: Por lo anteriormente señalado se considera que la información presentada por el

*contribuyente si justifica la glosa por los pagos realizados en compensación con Probaquerizo por el valor de US\$ 236.932,22...". Siendo en este punto el peritaje de la parte demandada muy general sin especificar tal información. Con estas consideraciones el Tribunal acogiendo los argumentos plateados así como de la revisión de la amplia documentación que consta de autos y las pruebas aportadas por las partes, en base a que la compensación es una de las formas de extinguir obligaciones de acuerdo a lo establecido en el Art. 1671 del Código Civil, procede a dar de baja la cantidad de US\$ 236.932,22" (El subrayado es de esta Sala).*

Como puede advertirse, es evidente que el juzgador de instancia no tomó en cuenta para su decisión final el informe de la perito insinuada por la administración tributaria, pues a más del error en que incurre al señalar que: "...la perito designada por la parte demandada señala...", ya que el texto citado corresponde al informe presentado por la perito Silvia Alexandra Solano Hidalgo, insinuada por la parte actora que consta a fojas 524 y 525 del proceso, el Tribunal de instancia al referirse al informe de la perito de la parte demandada, manifiesta: "*Siendo en este punto el peritaje de la parte demandada muy general sin especificar tal información...*"; lo cual ratifica la omisión del juzgador de valorar el informe de la perito Patricia Marjorie Parra Chávez, insinuada por la administración tributaria; de tal forma que este tercer requisito está plenamente demostrado. Respecto del **cuarto requisito**, esto es la identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria, el recurrente señala como norma indirectamente infringida el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y de la fundamentación del recurso se establece más específicamente el numeral primero de la citada norma; alegando que la falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, ha provocado la equivocada aplicación del citado numeral 1 del artículo 10, por lo que

en el recurso planteado se cumple también con este requisito. Por lo expuesto, esta Sala Especializada advierte que el casacionista cumple con los requisitos o condiciones que la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación exige para su admisibilidad.

5.8 En virtud de lo mencionado esta Sala de Casación analizará el cargo de que no se ha valorado la prueba en conjunto, exclusivamente respecto de la glosa "COSTO COMPRAS LOCALES NETAS DE BIENES NO PRODUCIDOS POR LA SOCIEDAD Y COSTO - COMPRAS LOCALES DE MATERIA PRIMA (CASILLERO 702 Y 707) POR US\$ 873.493,25", y más específicamente el "VALOR QUE SE DA DE BAJA US\$ 236.932.22 CONCERNIENTE AL ANÁLISIS DE COMPENSACIÓN"; y para ello considera: I) La prueba que la administración tributaria solicita que se practique en la etapa de juicio (fs. 129), consiste en: 1.- Todo lo que en autos resultare favorable al SRI, en particular los argumentos contenidos en el escrito de contestación a la demanda; 2.- Copia certificada de la Resolución No. 109012015RREC106107; 3.- Copia certificada del Acta de Determinación No. 09201524900615445; 4.- Que se ordene la práctica de un examen pericial a la documentación que consta en el expediente que originó la resolución No. 109012015RREC106107 y el Acta de Determinación No. 09201524900615445; 5.- Que se rechace por improcedente cualquier petición que hiciere la actora sobre la práctica de diligencias de requerimiento de información o demás documentación que no se relacione con la materia controvertida; 6.- Que se tenga en cuenta al momento de resolver, la obligación que tiene el actor de probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda, y que ha negado expresamente la autoridad demandada; 7.- Que Impugna y rechaza expresamente la prueba presentada o que llegare a presentar el actor en cuanto fuere antijurídica, mal actuada y ajena a la *litis* . Por su parte la empresa actora solicita que se practique como prueba a su favor (fs. 436) lo siguiente: 1.- Todo lo

que de autos le fuere favorable, en especial los fundamentos de hecho y de derecho propuestos en el libelo de su demanda de impugnación; 2.- Que redarguye por falso y sea objetado en su legitimidad lo adverso y contrario a los intereses de CONBAQUERIZO, y de manera especial, los argumentos presentados por la parte demandada, mediante escrito de contestación a la demanda; 3.- Que de las transacciones efectuadas con la compañía PROBAQUERIZO por la cantidad de US\$ 236.932,22, adjunta: Detalle en Excel de transacciones efectuadas con la compañía; reporte conciliado de las ventas efectuadas por la compañía PROBAQUERIZO del año 2009, y formulario 101 de la misma compañía; mayor auxiliar en Excel, que detalla las cuentas por cobrar a la compañía PROBAQUERIZO; contrato celebrado entre PROBAQUERIZO y CONBAQUERIZO, por la prestación del servicio de promoción de proyectos; facturas emitidas por PROBAQUERIZO a CONBAQUERIZO, nota de débito de CONBAQUERIZO a favor de PROBAQUERIZO, y su respectivo asiento de diario; 4.- En relación a las transacciones glosadas por falta de bancarización: Detalle en Excel donde constan las transacciones glosadas; por cada transacción asientos de diario, comprobante de egreso, y copia de microfilms o casos particulares estados de cuenta de bancos. Todas las diligencias probatorias solicitadas por las partes, dentro del término de prueba concedido para tal efecto, se dispuso sean practicadas mediante providencia de fecha 2 de junio de 2016 (fs. 439). II) De las pruebas practicadas por el Tribunal de instancia, las que nos interesa por ser pertinentes al caso analizado, esto es aquellas relacionadas a las transacciones efectuadas con la compañía PROBAQUERIZO por la cantidad de US\$ 236.932,22, consisten en: El informe pericial realizado por la Econ. Patricia Parra Chávez (fs. 506 a 511), insinuada por la administración tributaria; el informe pericial realizado por la Econ. Silvia Alexandra Solano Hidalgo (fs. 523 a 533); y "Detalle en Excel de transacciones efectuadas con la compañía" (mayor contable o

auxiliar fs. 313). Revisemos en primer lugar lo que consta en la resolución impugnada. III) De fojas 5 a 24, y 56 a 75, aparece la resolución impugnada, la que en lo relativo a la glosa analizada, en el numeral 22.3.8.6 (fs. 17 vta. y 68 vta.), señala que: *“De la revisión a la documentación ingresada por la compañía CONBAQUERIZO CIA. LTDA., en el anexo del 16 de julio de 2015, se verificó que únicamente ingresó lo siguiente: Factura No. 001-001-0001726 emitida por PROMOTORA INMOBILIARIA PROBAQUERIZO S.A por concepto de “Honorarios por administración del proyecto Parque Magno - Loma Vista” por el total de USD 468,959.32 (Base imponible), comprobante de retención No. 001-001-0080026 sobre la mencionada factura, asiento contable No. 00-00073574 del registro de la compra, asiento contable No. 00-00000754 de cruce de cuentas donde se debita la cuenta por pagar por el valor de USD 476,462.67, detalle de la ventas de la compañía PROBAQUERIZO (compras de CONBAQUERIZO) del año 2009 y copia de la declaración de Impuesto a la Renta del año 2009 de esta última compañía. Sin embargo, es necesario mencionar que el contribuyente CONBAQUERIZO CIA. LTDA., no presentó comprobantes de venta de las transacciones con el tercero (Ventas de CONBAQUERIZO CIA. LTDA. a PROMOTORA INMOBILIARIA PROBAQUERIZO S.A) que hayan generado cuentas por cobrar a favor de CONBAQUERIZO CIA. LTDA, ni presentó asientos contables del registro de las ventas, para justificar el objeto de las compensaciones alegadas por el sujeto pasivo en el escrito inicial del reclamo. En este sentido, es claro que la declaración de Impuesto a la Renta y el detalle de la ventas de PROBAQUERIZO (compras de CONBAQUERIZO) del año 2009 no constituyen un soporte de que se hayan generado cuentas por cobrar a favor de CONBAQUERIZO CIA. LTDA. susceptibles de ser compensadas a través del cruce de cuentas alegado por el sujeto pasivo. En este punto cabe reiterar que, ante requerimiento de la Administración Tributaria, corresponde al sujeto pasivo presentar los documentos*

Que sustenten su contabilidad, pues su sola afirmación o el mero registro contable, no puede constituirse en si mismo sustento suficiente de la deducibilidad del gasto". IV) A fojas 506 a 511, consta el informe pericial elaborado por la Econ. Patricia Parra Chávez, del cual a foja 507, que tiene como "Referente al numeral 2.3", la administración tributaria plantea la primera pregunta así: "Digan los Peritos si en la documentación que la parte actora proporciona en esta diligencia se encuentran los comprobantes de ventas emitidos por CONBAQUERIZO CIA. LTDA., a PROMOTORA INMOBILIARIA PROBAQUERIZO S.A., y asientos de diarios contables en la que se pueda verificar el origen y registro de la venta de bien y/o servicio a PROBAQUERIZO y asientos de diarios en las que se pueda verificar la existencia de cuentas por cobrar a PROBAQUERIZO en favor de CONBAQUERIZO"; ante lo cual la perito señala que: "Dentro de la información del expediente con relación al juicio de Impugnación No. 09501-2015-00133 que consta en la SALA UNICA DEL TRIBUNAL DISTRITAL No. 2 DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO CON CEDE EN GUAYAQUIL en fojas que van desde la 284 hasta la 365 -relacionadas al 2.3- no se encontró ningún asiento contable donde se refleje el origen y registro de la venta de bien y/o servicio a PROBAQUERIZO ni asientos de diarios en las que se pueda verificar la existencia de cuentas por cobrar a PROBAQUERIZO en favor de CONBAQUERIZO, tampoco se presento (sic) comprobante de ventas emitidos por CONBAQUERIZO CIA. LTDA., a PROMOTORA INMOBILIARIA PROBAQUERIZO S.A."; a continuación, en lo que tiene que ver al segundo cuestionamiento se solicita que: "Digan los señores peritos si con la documentación que la parte actora detalla en su escrito de prueba con respecto al numeral 2.3 CONBAQUERIZO justifica los valores glosados que la Administración Tributaria glosó por motivo de no comprobarse la compensación de cuentas por cobrar y por pagar entre CONBAQUERIZO y PROBAQUERIZO"; siendo la respuesta de la perito que: "El

motivo de los valores determinados por la Administración Tributaria fue porque el contribuyente no presentó (sic) asientos contables, ni facturas en donde se pueda verificar que existían registros de cuentas por cobrar a PROBAQUERIZO (sic) para que se realice el cruce de cuentas -compensación- entre cuentas por cobrar y cuentas por pagar. En esta etapa pericial como se mencionó en la pregunta anterior el contribuyente no presentó asientos contables, ni facturas en la que se pueda verificar, fecha de venta, producto vendido, cantidad vendida y valor vendido hacia PROBAQUERIZO por parte de CONBAQUERIZO. El contribuyente presenta un documento denominado "Mayor auxiliar en Excel" -mismo que se encuentra en la foja 313 del expediente revisado- no obstante para soportar contablemente lo que se encuentra registrado en dicho documento es necesario contar con la información detallada en el párrafo anterior, ya que para poder identificar, medir y relacionar los ingresos, costos y gastos de una empresa por un período contable determinado en un ente económico y poder de esta forma determinar los resultados que posteriormente van hacer reflejados en los estados financieros, se debe contar con registros contables y soportes que justifiquen su origen y pertinencia, los cuales deben estar debidamente ordenados, clasificados y cumpliendo los principios y procedimientos establecidos en las normas contables que van guiados por las normas tributarias (...) Entonces para establecer la realidad de los hechos y la esencia económica de lo contabilizado (...) es necesario contar con todos los soportes que abalicen lo registrado en la contabilidad, en este caso no se presenta asientos de diarios, ni facturas que demuestren fehacientemente que existen cuentas por cobrar a PROBAQUERIZO y de esta forma poder verificar la compensación señalada por el contribuyente.".

V) A fojas 523 a 533 del proceso, consta el informe de la perito insinuada por la parte actora Econ. Silvia Alexandra Solano Hidalgo, quien ante los mismos cuestionamientos absueltos por la perito de la administración tributaria, expone a

la primera pregunta que: “Se revisó la información presentada por Conbaquerizo, donde no se encontraron los comprobantes de ventas emitidos por Conbaquerizo Cía. Ltda. a Promotora Inmobiliaria Probaquerizo S.A., ni los asientos de diario donde se registren las ventas de Conbaquerizo a Probaquerizo, debido a que Conbaquerizo no facturaba a Probaquerizo, sino que Conbaquerizo facturaba al cliente final. Por lo tanto, no existen facturas de venta a Probaquerizo, sino a los clientes que compraban las casas o departamentos. Debido al contrato de promoción entre Conbaquerizo y Probaquerizo, este último recibía dinero de los clientes (ya que dentro del contrato estaba la recaudación de dinero), y luego facturaba por su gestión y por los reembolsos de gastos por los pagos que realizaba, a Conbaquerizo. Valores que luego eran compensados del dinero que Probaquerizo había recaudado de los clientes. Conclusión: Conbaquerizo no facturaba a Probaquerizo, sino que Conbaquerizo facturaba al cliente final, por lo tanto no existen facturas de venta a Probaquerizo, sino a los clientes que compraban las casas o departamentos”; y en lo referente a la segunda interrogante, sostuvo que: “Dentro de la información revisada se encontró el contrato celebrado entre Probaquerizo y Conbaquerizo por la prestación del servicio de promoción de proyectos, las facturas emitidas por Probaquerizo a Conbaquerizo con las respectivas notas de débito donde se realiza la compensación, el mayor de las cuentas por cobrar a Probaquerizo. Adicionalmente se encontró el reporte de ventas conciliado del año 2009 de Probaquerizo y el formulario 101 de Probaquerizo donde se observa el detalle de las ventas de Probaquerizo a Conbaquerizo. Dentro del contrato de promoción, Probaquerizo se obliga a realizar los servicios de concepción, diseño, promoción, mercadeo, publicidad, ventas, recaudación de dineros, celebración de contratos de promesas de venta, análisis de crédito, solicitud y cobro de garantías bancarias, atención al cliente, manejo de solicitud de cambios y/o adicionales, administración

de la urbanización entre otros de los proyectos "Parque Magno" y "Loma Vista". Por este motivo Probaquerizo recibía dinero de los clientes (ya que dentro del contrato estaba la recaudación de dinero), y luego facturaba por su gestión y por los reembolsos de gastos por los pagos que realizaba a Conbaquerizo. Conbaquerizo no facturaba a Probaquerizo, sino que Conbaquerizo facturaba al cliente final, por lo tanto no existen facturas de venta a Probaquerizo, sino a los clientes que compraban las casas o departamentos. En el mayor presentado por Conbaquerizo se observa el registro de las cuentas por cobrar por el dinero que Probaquerizo recibía de los clientes, y la compensación que se realizaba con las facturas que emitía Probaquerizo por su gestión y por reembolso. Conclusión: Por lo anteriormente señalado se considera que la información presentada por el contribuyente si justifica la glosa por los pagos realizados en compensación con Probaquerizo por el valor de US\$ 236.932,22" (Los subrayados son la Sala). VI) De lo expuesto, se evidencia que el contribuyente CONBAQUERIZO CIA. LTDA., no presentó comprobantes de venta emitidos a nombre de la compañía PROMOTORA INMOBILIARIA PROBAQUERIZO S. A., que hayan generado la cuenta por cobrar a favor de CONBAQUERIZO S.A., ni presentó los respectivos registros contables del registro de las ventas, para justificar el objeto de las compensaciones realizadas (entre las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar). Ahora bien, en lo que respecta a las cuentas por cobrar, el artículo 38 de la Ley de Régimen Tributario Interno (art. 41 a partir del 08 de junio de 2010), respecto de la emisión de comprobantes de venta, establece que los sujetos pasivos deberán emitir y entregar comprobantes de venta en todas las transferencias de bienes y en la prestación de servicios que efectúen, independientemente de su valor y de los contratos celebrados; en tanto que en lo relativo a las cuentas por pagar, que se vinculan a los gastos efectuados por la compañía actora (aún por provisión), el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, prevé de forma general, que

para determinar la base imponible del Impuesto a la Renta, se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos; y, particularmente su numeral 14 señala entre otros, a los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio, exclusivamente identificados con el giro normal del negocio y que estén debidamente respaldados en contratos, facturas o comprobantes de ventas y por disposiciones legales de aplicación obligatoria; normas de las cuales se infiere que para creación y registro de las cuentas por cobrar, como de las cuentas por pagar, se deben cumplir con ciertos requerimientos de orden tributario (formalidades) encaminados a reflejar la realidad económica de las operaciones que efectúe un contribuyente (materialidad). Bajo estos supuestos, y del texto de los informes periciales transcritos, se puede evidenciar que en cuanto a la primera pregunta, referente a existencia o no de comprobantes de venta (facturas de venta) emitidas por CONBAQUERIZO a PROBAQUERIZO, así como a la existencia de registros contables de dicha operación, que generen una cuenta por cobrar; tanto del informe de la perito insinuada por la administración tributaria, como del informe de la perito de la parte demandante, queda claro que la compañía accionante no presentó documentos que reflejen operaciones que hayan generado alguna cuenta por cobrar a la compañía PROBAQUERIZO, de ahí que, tampoco podrían existir los subsecuentes registros contables de dichas operaciones, que generen la cuenta por cobrar a PROBAQUERIZO; y, en el mismo sentido, en lo que se refiere a la segunda pregunta, esto es que si la compañía actora justifica los valores glosados por no comprobarse la compensación entre las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar; de lo expuesto por los peritos, se ratifica como es lógico (por la respuesta a la pregunta anterior), que al no presentarse asientos de los registros contables que generen las cuentas por cobrar a PROBAQUERIZO, no podía efectuarse la compensación

de cuentas con esta compañía, ya que no se ha demostrado la existencia formal de la cuenta por cobrar. VII) En lo que tiene que ver con el "Detalle en Excel de las transacciones efectuadas con la compañía" (mayor contable o auxiliar, fs. 313), en cuyo contenido puede apreciarse que tiene como descripción (entre otros), "Código: 1121-12-008; Nombre: PROBAQUERIZO S.A.", se advierte que este documento, no es posible apreciar el registro de comprobantes de ventas (facturas de venta), y sus consecuentes registros contables, que hagan presumir el origen formal de la cuenta por cobrar a la compañía PROBAQUERIZO, por el contrario existen registros contables que no dejan claro si pertenecen o no al referido "cliente" PROBAQUERIZO, como es el caso: De la "RECLASIFICACIÓN DE VALORES DESCONTADOS POR PROBAQUERIZO..."; "Conecel -F..."; "Porta-F..."; "García Maribel..."; entre otros "clientes" descritos en la cuenta de mayor del referido documento, a pesar de ello si es posible apreciar algunos registros contables de compensaciones efectuadas a la compañía PROBAQUERIZO, por tanto dicho auxiliar contable, tampoco justifica el origen de la cuenta por cobrar, y consecuentemente tampoco se justifica la compensación efectuada por la compañía actora, en dicha cuenta de mayor. VIII) En definitiva al ser por demás evidente la inexistencia de los comprobantes de venta válidos que sustenten la cuenta por cobrar a la compañía PROBAQUERIZO, la compañía contribuyente CONBAQUERIZO, no ha dado cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley de Régimen Tributario Interno (art. 41 a partir del 08 de junio de 2010), ya señalado, respecto a la obligación de la emisión de comprobantes de venta, con lo cual se generaría la cuenta por cobrar; de ahí que al no existir la cuenta por cobrar referida, es necesario establecer si los documentos registrados en la contabilidad del actor, como una cuenta por pagar, cumplen con los requisitos normativos pertinentes; en este sentido, el numeral 14 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, como se señaló *ut supra*, señala de forma general que para que

el costo o gasto sea deducible para determinar la base imponible del Impuesto a la Renta, que se encuentren devengados y pendientes de pago, deben estar respaldados en comprobantes de venta, acorde a la normativa pertinente; en la misma línea, esto que para considerar a un costo o gasto como deducible, el artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que: “...Sobre operaciones de más de cinco mil dólares de los Estados Unidos de América USD S 5.000,00 gravadas con los impuestos a los que se refiere esta Ley se establece la obligatoriedad de utilizar a cualquier institución del sistema financiero para realizar el pago, a través de giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito y cheques. Para que el costo o gasto por cada caso entendido superior a los cinco mil dólares de los Estados Unidos de América sea deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta y el crédito tributario para el Impuesto al Valor Agregado sea aplicable, se requiere la utilización de cualquiera de los medios de pago antes referidos, con cuya constancia y el comprobante de venta correspondiente a la adquisición se justificará la deducción o el crédito tributario...”; y, así lo ratifica el artículo 24 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente hasta el 08 de junio del 2010 (art. 27 a partir del 08 de junio de 2010), que establece en torno a las deducciones generales que: “En general, son deducibles todos los costos y gastos necesarios causados en el ejercicio económico, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta y no exentas; y, que de acuerdo con la normativa vigente se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta (...) Para que el costo o gasto por cada caso entendido superior a los cinco mil dólares de los Estados Unidos de América sea deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta, a más del comprobante de venta respectivo, se requiere la utilización de cualquier institución del sistema

financiero para realizar el paso, a través de giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito v cheques” (El subrayado fuera de texto); es decir, acorde a la normativa citada, para que el costo o gasto se considere como deducible este debe cumplir con el requisito de la consabida bancarización; aspecto regulatorio, que no ha sido justificado con prueba válida por la compañía actora, lo que conlleva a considerar como gastos no deducibles a aquellos cuyo pago no se justificó en la forma que exige la norma tributaria. En conclusión, al no haberse sustentado la existencia de las cuentas por cobrar en la contabilidad de la compañía actora, conlleva a que la misma compañía, justifique con prueba válida, los pagos realizados a su proveedor PROBAQUERIZO, pues ante la inexistencia de la cuentas por cobrar, no puede operar una forma de pago (compensación) que no sea de aquellas permitidas por la norma tributaria, para que el costo o gasto, considerado como una cuenta por pagar, sea apreciado como deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta, de aquí que el gasto en que incurrió el contribuyente se lo considera como no deducible, ratificándose la glosa aquí analizada.

## 6. DECISIÓN

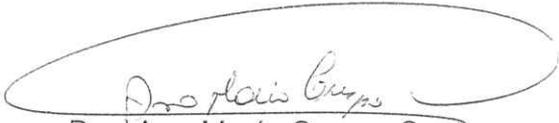
6.1 Por las consideraciones anotadas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve:

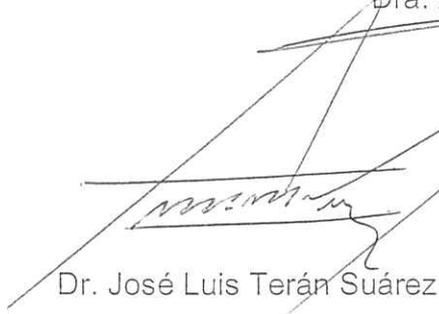
## 7. SENTENCIA

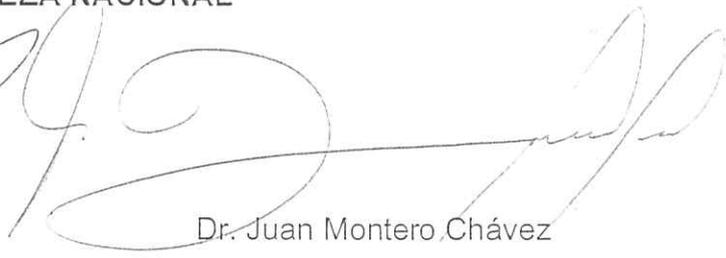
7.1 CASAR la sentencia dictada el 23 de marzo de 2018, a las 15h44, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2015-00133; consecuentemente se ratifica en la glosa "COSTO COMPRAS LOCALES NETAS DE BIENES NO PRODUCIDOS POR LA SOCIEDAD Y COSTO - COMPRAS LOCALES DE MATERIA PRIMA (CASILLERO 702 Y 707)", el valor de US\$ 236.932,22".

7.2 Sin costas.

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

  
Dra. Ana María Crespo Santos  
**JUEZA NACIONAL**

  
Dr. José Luis Terán Suárez  
**JUEZ NACIONAL**

  
Dr. Juan Montero Chávez  
**CONJUEZ NACIONAL**

Certifico.-

  
Dra. Ivonne Marlene Guamaní León  
**SECRETARIA RELATORA (E)**

En Quito, viernes treinta y uno de agosto del dos mil dieciocho, a partir de las catorce horas y cuarenta y siete minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: CESAR BAQUERIZO AROSEMENA P.L.D.Q.R.CONBAQUERIZO CIA.LTDA EN ADELANTE CONBAQUERIZO en el correo electrónico alvaro\_orellana9@hotmail.com; aorellana@gnoboa.com, en el casillero electrónico No. 1104171614 del Dr./Ab. ORELLANA BELTRÁN ALVARO ANDRES. ECON.JUAN MIGUEL AVILES MURILLO /DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico juridico\_rls@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1715955694 del Dr./Ab. RENDÓN YCAZA ODILE LILIANNE. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON  
SECRETARIA RELATORA

**RAZÓN:** Siento como tal que las 20 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas, son iguales a los originales que constan dentro del Juicio de Impugnación No. 09501-2015-00133 (Recurso de Casación No. 09501-2015-00133) (Resolución No.347-2018), que sigue la compañía CONBAQUERIZO CIA. LTDA. en contra del DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 31 de agosto del 2018. Certifico.-

Dra. Ivonne Marlene Guamaní León  
**SECRETARIA RELATORA ENCARGADA**


 TRIBUNAL NACIONAL DE  
**JUSTICIA**  
 Sala de lo Contencioso  
 Tributario  
**SECRETARIA**



Recurso No. 17502-2013-0094

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR  
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO  
JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, viernes 31 de agosto del 2018, las 06h46,

**A S U N T O**

Resolución del recurso de casación interpuesto por el señor Carlos Humberto Vaca Espinoza, en calidad de Gerente General y como tal representante legal de la compañía V & V ORIENTDIST CIA. LTDA., en contra de la sentencia dictada el 16 de febrero de 2018, a las 11h17, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17502-2013-0094, deducido por la referida compañía en acción directa de nulidad contra el procedimiento de ejecución No. RCI-804-2013, iniciado por el Servicio de Rentas Internas con base en la Liquidación de Pago por Diferencias en Declaración No. 1620130200011, de 31 de julio de 2013, por concepto de Impuesto a la Renta de sociedades, del período fiscal 2011, y su recargo del 20%.

**1. ANTECEDENTES**

1.1 Mediante escrito de 23 de febrero de 2018, el señor Carlos Humberto Vaca Espinoza, en calidad de Gerente General y como tal representante legal de la compañía V & V ORIENTDIST CIA. LTDA., fundamentó el recurso de casación en la causal segunda del art. 3 de la Ley de Casación, ya que estimó infringido el primer inciso del artículo 229 del Código Tributario, por aplicación indebida.

1.2 La compañía recurrente fundamenta su recurso de la siguiente manera: **Argumentación jurídica que comprueba la aplicación indebida.**- El recurrente, luego de citar un extracto del considerando SEXTO de la sentencia de instancia, sostiene que el primer inciso del artículo 229 del Código Orgánico Tributario, que le ha servido al Tribunal para rechazar la acción de impugnación de la Liquidación de Pago Por Diferencias en Declaración No. 1620130200011 emitida el 31 de octubre del 2013, para glosar anticipos de impuesto al renta del 2011, contiene una regla relativa a la oportunidad de la proposición de las acciones de impugnación de las resoluciones administrativas de única o última instancia, una categoría específica de acto administrativo que no coincide con las liquidaciones de anticipo que no son resoluciones propiamente tales y que no son tampoco de única o última instancia administrativa; que una resolución administrativa es una categoría de acto administrativo que se constituye en un documento definitivo o resolutorio con el que se finaliza un procedimiento administrativo de impugnación; que una resolución administrativa es de única instancia cuando no se ha previsto la posibilidad de impugnarla (en otra instancia), en la misma vía administrativa en la misma administración única; que una resolución administrativa es de última instancia cuando ha sido emitida por la máxima autoridad de esta institución; que en este caso concreto, las liquidaciones de anticipos, además de no ser resoluciones (ambos son diferentes especies de un mismo género, actos administrativos), no son “de única o última instancia administrativa”, pues el artículo 115 del Código Tributario, ha previsto la posibilidad de que sean impugnadas administrativamente; que además, no son de última instancia porque no emanan de la máxima autoridad de la administración tributaria. A continuación, el recurrente se refiere a la sentencia dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en el Recurso de Casación No. 80-2009, que en la parte pertinente dice: *“En la especie, la Orden de Cobro contenida en la Liquidación de Pago por diferencias en la*

*Declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal del 2003 de conformidad con lo previsto en el Art. 83 del Código Tributario es un acto firme en tanto el actor no presentó reclamo alguno dentro del plazo que señala la ley. Sin embargo no se trata de una resolución en los términos de los Arts. 133 y 81 del mismo código, por cuanto no ha precedido a ésta, el correspondiente reclamo, por lo que no es aplicable el plazo previsto en el Art. 229 del citado cuerpo legal, que establece el derecho de los perjudicados a impugnar una resolución de única o última instancia administrativa, por lo que el Tribunal juzgador ha aplicado indebidamente la señalada disposición, restringiéndose en consecuencia el derecho de defensa alegado por el actor";* que quedando demostrado que las liquidaciones de anticipo no son resoluciones de única o última instancia, no le era aplicable a su impugnación el primer inciso del artículo 229 del Código Orgánico Tributario, pues este se refiere a la oportunidad de la proposición de las acciones de impugnación de las resoluciones administrativas de única o última instancia, una categoría específica de acto administrativo que no coincide con las liquidaciones de anticipo que no son resoluciones propiamente tales y que no son tampoco de única o última instancia administrativa; que la competencia para el conocimiento de las acciones contra las liquidaciones de pago por diferencias en la declaración ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, está determinado por el artículo 38 del Código Tributario de la Ley de Modernización del Estado; que en este artículo 38 no se ha previsto plazo alguno para la presentación de estas acciones contenciosas en contra de actos de determinación, que únicamente dice esta norma que "...El procedimiento será el previsto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa o el Código Tributario, en su caso. No se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra las entidades del sector público la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa...", siendo que el Código Tributario tampoco ha previsto un plazo para la impugnación judicial de estos actos de determinación; que únicamente

se ha previsto en el artículo 229 el plazo de impugnación de las resoluciones administrativas "de única o última instancia administrativa"; que en la aludida sentencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dictada en el recurso de casación No. 80-2009, la Sala se ha pronunciado claramente en el sentido de que respecto de la impugnación judicial de las liquidaciones de pago o actos determinativos, "...no es aplicable el plazo previsto en el art. 229 del Código Tributario, que establece el derecho de los perjudicados a impugnar una resolución de única o última instancia administrativa, por lo que el Tribunal juzgador ha aplicado indebidamente la señalada disposición, restringiéndose en consecuencia el derecho de defensa alegado por el actor"; que al determinar la sentencia recurrida, que a la impugnación judicial de las liquidaciones de pago (que son actos determinativos, especies frente al género actos administrativos), le es aplicable el plazo de 20 días que el artículo 229 del Código Orgánico Tributario prevé para la impugnación de las resoluciones administrativas de única o última instancia (otra especie de actos administrativos), debido a que a su entender son lo mismo que una resolución de carácter particular, está aplicando una restricción normativa destinada a la impugnación de una especie de actos administrativos, a otra especie de actos administrativos para la cual no fue prevista y se le está dando a la demanda un trámite que no corresponde a la naturaleza del asunto que se litiga. **Existencia de nulidad e indefensión provocada por la aplicación indebida.**- Que al determinar la sentencia recurrida, que a la impugnación judicial de las liquidaciones de pago por diferencias en la declaración (que son actos determinativos, especies frente al género actos administrativos), le es aplicable el plazo de 20 días que el artículo 229 del Código Tributario prevé para la impugnación de las resoluciones administrativas de única o última instancia (otra especie de actos administrativos), está aplicando una restricción normativa destinada a la impugnación de una especie de actos administrativos, a otra especie de actos

administrativos para la cual no fue prevista, y se le está dando a la demanda un trámite que no corresponde a la naturaleza del asunto que se litiga; que al respecto dispone el artículo 1014 del Código de Procedimiento Civil que "*Art. 1014 - La violación del trámite correspondiente a la naturaleza del asunto o al de la causa que se esté juzgando, anula el proceso; y los juzgados y tribunales declararán la nulidad, de oficio o a petición de parte, siempre que dicha violación hubiese influido o pudiere influir en la decisión de la causa, observando, en lo demás, las reglas generales y especialmente lo dispuesto en los Arts. 355, 356 y 357*"; que esta norma dispone el efecto de nulidad denunciado con lo que se cumple con el principio de especificidad; que al haberse rechazado la impugnación judicial contra la liquidación de pago por diferencias en la declaración, por haberse considerado erróneamente que su impugnación fue extemporánea, se ha inobservado lo reclamado y se ha dejado de emitir un pronunciamiento sobre los temas de fondo planteados, con lo que se ha violado el trámite correspondiente a la naturaleza del asunto que se litiga y se ha restringido el derecho a la defensa, provocando indefensión, pues el actor considera que se ha quedado sin justificación jurídica, sin la posibilidad de que una autoridad judicial conozca de la demanda y adopte una decisión respecto del tema de fondo. **Carácter determinante de la aplicación indebida en la parte dispositiva de la sentencia.**- Que la aplicación a la demanda, en la parte que contiene la impugnación a la liquidación de pago por diferencias en la declaración No. 1620130200011, del plazo de 20 días previsto en el artículo 229 del Código Tributario, para la impugnación de las resoluciones de única o última instancia, ha provocado el vicio de nulidad previsto en el artículo 1014 del Código de Procedimiento Civil, por violación del trámite correspondiente, a la naturaleza del asunto es determinante en la parte dispositiva de la sentencia, pues justamente por ello se decide rechazar la demanda, sin entrar a conocerse el fondo, a pesar de las claras instrucciones que al respecto había emitido la Corte Nacional, en el Recurso de Casación

No. 80-2009, esto ha motivado incluso que el tribunal deje de considerar analizar las pruebas aportadas. **Falta de convalidación de la nulidad alegada.**- Que el numeral 8 del artículo 130 del Código Orgánico de la Función Judicial dispone que *“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: 8.- Convalidar de oficio o a petición de parte los actos procesales verificados con inobservancia de formalidades no esenciales, si no han violado el proceso de nulidad insanable ni han provocado indefensión”*; que no consta en la sentencia que se haya hecho esta convalidación y no podría existir tal convalidación, pues la indebida aplicación denunciada, al final generó indefensión lo que no es susceptible de convalidación alguna.

1.3 Mediante auto de 12 de junio de 2018, a las 15h38, el Dr. Juan G. Montero Chávez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, declaró la admisibilidad del recurso de casación interpuesto por el señor Carlos Humberto Vaca Espinoza, en calidad de Gerente General y como tal representante legal de la compañía V & V ORIENTDIST CIA. LTDA., al amparo de la causal segunda del art. 3 de la Ley de Casación, por el cargo de indebida aplicación del inciso primero del art. 229 del Código Tributario; y, concedió a quien posee legitimación pasiva, para que lo conteste fundamentadamente, el término de cinco días, conforme lo establece el art. 13 de la Ley de Casación.

1.4 La Abg. María Augusta Cevallos S., en calidad de Procuradora Fiscal del Director Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas, presenta la contestación al recurso de casación de forma extemporánea, razón por la cual no será considerada en el presente recurso de casación.

1.5 El Tribunal *a quo* en la sentencia recurrida resuelve: *“...rechazamos la demanda presentada por el señor Carlos Humberto Vaca Espinoza, en calidad*

*de gerente general y como tal representante legal de la compañía V&V ORIENTDIST CIA. LTDA.- Ejecutoriado este fallo, de conformidad con lo previsto en el artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario, la administración tributaria impute el valor del afianzamiento que obra rendido a fs. 51 a la obligación tributaria materia de la causa...".*

## 2. JURISDICCION Y COMPETENCIA

2.1 Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y 009-2018 de 23 de enero de 2018, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2018 de 26 de enero de 2018 y 02-2018 de 01 de febrero de 2018, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como por el sorteo que consta en el proceso y 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 1 de la Codificación de la Ley de Casación. Actúa el doctor Juan G. Montero Chávez, en reemplazo del Dr. Darío Velástegui Enríquez, según Oficio No. 905-SG-CNJ-ROG, de fecha 21 de mayo de 2018, emitido por la Presidencia de la Corte Nacional de Justicia.

## 3. VALIDEZ PROCESAL

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

## 4. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

4.1 El recurrente, según el auto de admisibilidad del recurso de casación, al amparo de la causal segunda del art. 3 de la Ley de Casación, formula el siguiente cargo en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha:

Cargo único: "Aplicación indebida" del primer inciso del art. 229 del Código Tributario.

## 5. CONSIDERACIONES, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

5.1 El recurso de casación es de carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del *ius constitutionis*, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante a través de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así las cosas, la crítica del recurrente a la sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de casación, tienen por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la *ratio decidendi* del fallo.

5.2 El recurrente invoca en su recurso la causal segunda del art. 3 de la Ley de Casación, que indica:

*"2da. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, cuando hayan viciado el proceso de nulidad insanable o provocado indefensión, siempre que hubieren influido en la decisión de la causa y que la respectiva nulidad no hubiere quedado convalidada legalmente".*

Esta causal se refiere a la violación de normas procesales o también llamadas errores *in procedendo*, los mismos que pueden viciar el proceso, sea por nulidad insanable o por haber provocado la indefensión, siempre y cuando hubieren influido en la decisión de la causa y que esta nulidad no hubiera quedado convalidada legalmente; además hay que mencionar que sobre esta causal la doctrina y la jurisprudencia han manifestado, que no toda violación de procedimiento es nulidad, para que se configure la misma, deben cumplirse los principios de especificidad, es decir, que el vicio esté contemplado en la ley como causa de nulidad; y, el de trascendencia, que se refiere a que esa omisión debe ser de tal importancia que incida en la decisión de la causa. Esta violación puede estar dada por *aplicación indebida* que se presenta cuando entendida rectamente la norma se la aplica sin ser pertinente al asunto que es materia de la decisión; es decir, el juez hace obrar la norma a una situación no prevista o regulada por ella; la falta de aplicación, en cambio, es la omisión que realiza el juzgador en la utilización de las normas o preceptos jurídicos que debían aplicarse a una situación concreta, conduciendo a un error grave en la decisión final; mientras que la errónea interpretación de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador. Para resolver el problema jurídico planteado, esta Sala Especializada considera lo siguiente:

5.3 Sobre este cargo la recurrente menciona que se ha violentado el primer inciso del art. 229 del Código Tributario, cuyo texto es el siguiente:

*“Art. 229.- Proposición de las acciones: Oportunidad.- Quienes se creyeren perjudicados por una resolución de única o última instancia administrativa, podrán impugnarla ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, dentro de veinte días contados desde el siguiente al de su notificación, si residieren en el territorio del Estado, o de cuarenta días, si residieren en el exterior...”.*

5.4 El casacionista sostiene en su recurso de casación que las liquidaciones de anticipo (liquidaciones de pago) no son resoluciones de única o última instancia, por lo que en su impugnación no le es aplicable el primer inciso del artículo 229 del Código Tributario, pues éste se refiere a la oportunidad de la proposición de las acciones de impugnación de las resoluciones administrativas de única o última instancia, una categoría específica de acto administrativo que no coincide con las liquidaciones de anticipo, las cuales no son resoluciones propiamente, y que tampoco son de única o última instancia administrativa, por lo que en la sentencia de instancia existe una aplicación indebida del primer inciso del art. 229 citado, ya que el Tribunal juzgador determina que a la impugnación judicial de la liquidación de pago le es aplicable el plazo de 20 días señalado en el artículo 229 referido, que se prevé para la impugnación de las resoluciones administrativas de única o última instancia.

5.5 La sentencia de instancia en el considerando SEXTO, a fojas 370 a 371, manifiesta: "*SEXTO.- DE LA ACCIÓN DE IMPUGNACIÓN.- 6.1. Toda vez que el actor ha impugnado la liquidación de pago por diferencias No. 1620130200011 de 31 de julio de 2013, la que obra a fs. 125 del proceso, habiendo sido notificada en dicha fecha (fs. 132); este tribunal conoce la acción de impugnación planteada. 6.2. El actor en su demanda señala que la norma tributaria no ha previsto un plazo perentorio para la impugnación de liquidaciones de pago, pues el artículo 229 ibídem "se refiere a resoluciones administrativas de carácter particular". Al respecto cabe citar el criterio de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, que expresamente sobre la naturaleza de la liquidación de pago por diferencias y el término para impugnarla en vía contencioso tributaria ha dicho: "CUARTO: El cuestionamiento a la sentencia dice relación con la pertinencia o no de considerar a la Liquidación de Pago por Diferencias como un acto de determinación tributaria válido como lo establece la Sala juzgadora en la sentencia. Para resolver, esta Sala Especializada formula las siguientes*

consideraciones: a) En la demanda, la actora impugna la 'Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración', por considerar que ni el Código Tributario ni la Ley de Régimen Tributario Interno señalan como forma de determinación la 'Liquidación de Pago' por lo que, considera ilegítimo el acto administrativo impugnado, argumento transcrito por la Sala juzgadora en el considerando Segundo del fallo, con lo que se identifican los hechos por los que se trabó la litis; b) La Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración es un acto administrativo, que si se la toma per se, en efecto sería insuficiente para producir un acto de determinación tributaria; sin embargo, como consta de la referida Liquidación, la Administración Tributaria, en ejercicio de las atribuciones contenidas en el art. 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, en el procedimiento de verificación de las declaraciones ha detectado inconsistencias y diferencias en el valor de ingresos, lo cual ha sido informado mediante Comunicación de Diferencias en Declaraciones No. RC1-CESCDOT2006-0006, notificada el 17 de abril de 2006, requiriéndole que realice la correspondiente declaración sustitutiva o presente los documentos que considere necesarios para justificar las diferencias encontradas; el contribuyente no ha presentado ni la declaración sustitutiva del impuesto a la renta del año 2002 ni los justificativos solicitados; consecuencia de lo cual, la Administración Tributaria emite la correspondiente Liquidación de Pago, la que es materia del juicio de impugnación, cuya sentencia se ha impugnado; c) Esta Sala Especializada ha establecido de manera reiterada que ésta es una forma especial de determinación tributaria, contenida en el art. 201 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, misma que, realizada en la forma en la que queda expuesta, es válida, ya que no vulnera derecho alguno del contribuyente, quien tiene la oportunidad de desvirtuar tales diferencias, presentando los correspondientes justificativos o la declaración sustitutiva, lo cual en el caso no ha ocurrido; adicionalmente debe considerarse que tales actos se enmarcan dentro de la verificación de declaración la cual si

es un auténtico acto de determinación al tenor de lo señalado en el Art. 68 del Código Tributario; d) La referencia que realiza la Sala de instancia en el considerando Quinto respecto a que el contribuyente no ha presentado la declaración sustitutiva ni los justificativos, no puede entenderse como pretende el recurrente, que se condiciona a agotar la vía administrativa, pues, en todo momento tuvo, desde cuando se notificó las inconsistencias, la posibilidad de reclamar judicialmente, lo cual, debe hacerlo dentro del tiempo oportuno (art. 229 del Código Tributario); si optó por impugnar la Liquidación, debe entenderse que lo que impugna es precisamente este acto administrativo, cuya legalidad y legitimidad no ha sido desvirtuada, pues lo único que cuestiona es su presunta insuficiencia para determinar obligaciones, más no la pertinencia de su contenido, esto, es la existencia o no de las inconsistencias y diferencias detectadas por la Administración.- Por lo expuesto, sin que sea necesario realizar otras consideraciones, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, desecha el recurso interpuesto." [Sentencia No. 356-2010, publicada en la edición especial del Registro Oficial No. 438 de 10 de mayo de 2013.] (Resaltado fuera de texto). Este tribunal acoge dicho criterio y lo hace suyo, en razón de lo cual, tomando en consideración que la demanda contra la aludida liquidación de pago por diferencias -notificada el 31 de julio de 2013- fue presentada ante este tribunal el 31 de octubre de 2013, la acción es extemporánea, pues se encuentra fuera del término previsto en el artículo 229 del Código Tributario y, por tanto, la impugnación propuesta en la demanda del actor deviene en improcedente.- 6.2. El artículo 82 de la norma ~~suprema consagra el derecho a la seguridad jurídica. Tal garantía proporciona a las personas, la seguridad de saber con total certeza y claridad el momento en que pueden ejercer sus derechos conociendo no solo los límites de su actuación jurídica y por tanto donde empieza la de los demás, sino con~~

conciencia de las consecuencias que tendrán sus actos y los de terceros. El ejercicio de esta garantía (seguridad jurídica), lleva implícito el respeto a las normas del debido proceso, que tiene como objeto evitar que los derechos de los individuos sucumban ante la ausencia o insuficiencia de un proceso. Es así que la falta de ejercicio de tales garantías, tiene como efecto conferir firmeza a determinado acto, en la especie, la liquidación de pago, volviéndolo ejecutable y a la vez inimpugnable, con efectos definitivos; la inacción hace presumir aceptado el acto y por ende llamado a cumplirse, conforme lo previsto por los artículos 82 y 259 del Código Tributario, toda vez que “los plazos para acciones están fijados en forma objetiva, es decir, sin consideración a situaciones personales del interesado. Si lo deja transcurrir sin presentar la demanda, el derecho para ejercer la acción caduca, se extingue inexorablemente, sin que se pueda alegar para revivirlos excusa alguna” (González Rodríguez, Miguel, “Derecho Procesal Administrativo”, Ediciones Gustavo Ibáñez, Bogotá, 2002). Así, este tribunal no puede aceptar como válida la interpretación propia del actor respecto a los términos que rigen a la acción de impugnación en sede contencioso tributaria.- 6.3. Queda señalado que el derecho de proponer la acción de impugnación debe ejercerlo el interesado en el momento oportuno, legalmente previsto para ello, pues los términos que la norma prevé en este caso son fatales, fuera de los cuales, cualquier acción carece de toda eficacia, pues la facultad se ha extinguido por la inacción. Es así que el término para interponer acción contencioso tributaria por parte del actor feneció quedando, en consecuencia, firme y ejecutoriada la liquidación de pago que se pretende impugnar en esta causa, de conformidad con establecido en los artículos 83 y 84 del Código Tributario y, por ende, la obligación tributaria contenida en ella se encuentra firme y puede ser perseguida por la autoridad tributaria en ejercicio de su facultad recaudadora.- 6.4. Cabe señalar que la Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia ha señalado que una demanda extemporánea, reconocida como tal, impide que el juzgador se pronuncie sobre la misma, así

*lo advierten los fallos: 88-2000 (R.O. 14, 14-02-2003), 53-2001 (R.O. 53, 3-04-2003), 13-98 (R.O. 52, 01-04-2003), 102-98 (R.O. 245, 16-01-2001) y 123-99 (R.O. 298, 3-04-2001): y, 6.5. Finalmente, este tribunal destaca el pronunciamiento de la Corte Constitucional respecto al cumplimiento de los plazos en materia contencioso tributaria y la falta de oportunidad en una actuación procesal, así pues, en un caso en donde se desconoció el cumplimiento de los plazos, declaró la inconstitucionalidad de la decisión y se pronunció que se “vulneró la seguridad jurídica al no observar las disposiciones contenidas en las normas previas, claras, públicas y aplicadas por autoridad competente a la hora de pronunciarse” (Corte Constitucional, Sentencia número 114-13-SEP-CC de 4 de diciembre de 2013, caso número 1121-13-EP); así, destacando la seguridad jurídica, reconoció la necesidad de verificar el requisito formal de oportunidad que al no haber concurrido. A tal efecto, en consecuencia, no cabe que este tribunal se pronuncie sobre ningún otro aspecto alegado en la demanda...”*

5.6 El recurrente, como se mencionó en líneas anteriores, argumenta que la sentencia incurre en la causal segunda del art. 3 de la Ley de Casación, ya que existe una aplicación indebida del primer inciso del art. 229 del Código Tributario, con lo cual se ha viciado el proceso de nulidad insanable y provocado indefensión. Con este antecedente, a fin de evidenciar si se configura o no el vicio alegado, este Tribunal Especializado de Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia empezará su análisis revisando la sentencia recurrida y particularmente su considerando SEXTO, que es donde a criterio del casacionista se identifica el yerro denunciado. Así, en el considerando CUARTO (fs. 369 vta.) consta que el actor ha deducido dos tipos de acciones incompatibles entre sí, como son la acción de impugnación y la acción directa, circunstancia ésta que era suficiente para inadmitir la demanda. Sin embargo, el tribunal decide pronunciarse sobre las dos acciones, así en el considerando QUINTO se pronuncia sobre la acción directa de nulidad del

procedimiento administrativo de ejecución No. RC1-804-2013, fundamentado en el numeral 3 del art. 221 del Código Tributario; y, en el considerando SEXTO se pronuncia sobre la acción de impugnación planteada en contra de la liquidación de pago por diferencias No. 1620130200011 de 31 de julio de 2013 expedida por el Director Provincial de Pastaza del Servicio de Rentas Internas. Respecto de la acción directa de nulidad del procedimiento administrativo de ejecución No. RC1-804-2013, el tribunal *a quo* concluye señalando que se encuentra acatada la solemnidad sustancial prevista en el numeral 3 del art. 165 del Código Tributario, que el actor afirma haberse violado, por lo que resuelve rechazar dicha alegación; y, en lo que respecta a la acción de impugnación planteada en contra de la liquidación de pago por diferencias No. 1620130200011 de 31 de julio de 2013, expedida por el Director Provincial de Pastaza del Servicio de Rentas Internas, el tribunal *a quo* concluye señalando que acoge el criterio vertido por esta Sala en la sentencia No. 356-2010, publicada en la edición especial del Registro Oficial No. 438 de 10 de mayo de 2013, en el sentido de que dicha demanda es extemporánea, pues se encuentra fuera del término previsto en el art. 229 del Código Tributario, resolviendo que la impugnación propuesta en la demanda del actor deviene en improcedente. Ahora bien, corresponde a esta Sala Especializada establecer si en este último considerando se presenta o no la alegada aplicación indebida del primer inciso del art. 229 del Código Tributario, y para hacerlo realiza las siguientes consideraciones:

**5.6.1** Las liquidaciones de pago por diferencias en las declaraciones de tributos no son más que instrumentos que contienen obligaciones de pago inmediato en contra del sujeto pasivo requerido y que se sustentan en la obtención de la información del sujeto pasivo obligado, o en casos específicos, subsidiariamente de terceros, mediante los requerimientos de información que se consideren necesarios a efectos de comprobar los datos aportados en la declaración presentada por el sujeto pasivo, a través de los denominados

“cruces de información”. Dichas liquidaciones constituyen actos administrativos provenientes de la facultad determinadora asignada a la administración tributaria, que generan obligaciones sobre los contribuyentes; esas obligaciones así establecidas afectan sus derechos subjetivos, y están sujetas siempre al control de legalidad, sea en la misma esfera administrativa o en la judicial. A partir de la vigencia de la Ley de Modernización del Estado (Ley 50, Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993), los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario tienen competencia para conocer y resolver las demandas derivadas de actos administrativos expedidos por las administraciones tributarias, de conformidad al procedimiento previsto en el Código Tributario. En dicho código, en el Libro III se regula el procedimiento contencioso tributario, estableciendo en su artículo 217 que la jurisdicción contencioso - tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, entre otros, por actos que determinen obligaciones tributarias. Dentro de las acciones de impugnación, el art. 220 del Código Tributario establece que la jueza o juez de lo contencioso tributario es competente para conocer las siguientes: (...) 8. De las demás que se establezcan en la ley. En la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en el ejercicio fiscal 2011, el art. 107 establece que la liquidación será documento suficiente para el inicio de la respectiva acción coactiva, de conformidad con lo previsto en el Código Tributario. El art. 275 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que si el sujeto pasivo, luego de ser notificado con la respectiva comunicación por diferencias en la declaración, no efectuare la correspondiente declaración sustitutiva, ni hubiere justificado las mismas en el plazo otorgado por la ley, la autoridad tributaria emitirá la liquidación de pago por diferencias en la declaración, misma que será notificada al sujeto pasivo. El art. 173 de la Constitución de la República del Ecuador establece que los actos administrativos de cualquier autoridad del

Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.

5.6.2 En este caso, consta como hecho probado en la sentencia recurrida (fs. 369 vta.) que: *“...obra de autos de fs. 125-131, la liquidación de pago por diferencias No. 1620130200011 notificada el 31 de julio de 2010 (fs. 132), en base a la cual se emitió el auto de pago dentro del proceso coactivo No. RC1-804-2013, de lo que se concluye que el actor sí fue notificado en legal y debida forma del acto de determinación y no presentó reclamo alguno en sede administrativa dentro del término previsto en el artículo 115 del Código Tributario -20 días- v tampoco lo hizo en sede contenciosa hasta el 31 de octubre de 2013. fecha en que se dedujo la presente acción contencioso afirmando impugnar dicho acto. fuera del término previsto en el artículo 229 del Código Tributario, que le es aplicable...”* (El subrayado nos pertenece). Así las cosas, el argumento que utiliza el Tribunal *a quo* para considerar que el primer inciso del art. 229 del Código Tributario es aplicable al caso, es que existe criterio de esta Sala sobre la naturaleza de la liquidación de pago por diferencias y sobre el plazo para impugnarla en la vía contencioso tributaria. En efecto, es criterio de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia que en virtud de lo establecido en el art. 38 de la Ley de Modernización del Estado, los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario tienen competencia para conocer y resolver las demandas derivadas de actos administrativos expedidos por las administraciones tributarias, de conformidad al procedimiento previsto en el Código Tributario. Por lo tanto, siendo la liquidación de pago por diferencias un acto de determinación tributaria que genera obligaciones sobre los contribuyentes y que está sujeto al control de legalidad, tanto en la esfera administrativa como en la judicial, el contribuyente que se creyere perjudicado por dicho acto puede impugnarlo en sede administrativa a través del reclamo y en sede jurisdiccional a través de la demanda. Está claro que en sede administrativa puede hacerlo en el plazo de

veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva, de conformidad con lo previsto en el art. 115 del Código Tributario; y, en sede jurisdiccional puede hacerlo dentro de veinte días, contados desde el siguiente al de su notificación, si residieren en el territorio del Estado, o de cuarenta días, si residieren en el exterior, de acuerdo a lo previsto en el primer inciso del art. 229 *ibídem*. Esto tiene su razón de ser, porque la única norma que en el Código Tributario establece el plazo para la proposición de las acciones en materia contencioso - tributaria es el art. 229, el cual es aplicable al caso, no solo porque así lo dispone el art. 38 de la Ley de Modernización del Estado que establece la competencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario para conocer y resolver las demandas derivadas de actos administrativos expedidos por las administraciones tributarias, de conformidad al procedimiento previsto en el Código Tributario, sino porque además el mismo Código Tributario en su art. 14 prevé a la analogía como un procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley. Por lo expuesto, para este Tribunal de Casación le resulta claro que la Sala de instancia siguió el procedimiento establecido en la ley, y por tanto no existe violación de trámite que anule el proceso, ni mucho menos que se haya provocado la indefensión del actor; por el contrario, es oportuno observar que es el propio accionante que confunde la naturaleza de las acciones, esto es la de acción directa, y la de impugnación. En tal virtud, en la especie, no se configura el vicio de indebida aplicación del inciso primero del artículo 229 del Código Tributario, al amparo de la causal segunda de la Ley de Casación, invocada por la compañía V&V ORIENTDIST CIA. LTDA.

## 6. DECISIÓN

6.1 Por las consideraciones anotadas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, Administrando justicia, en nombre del

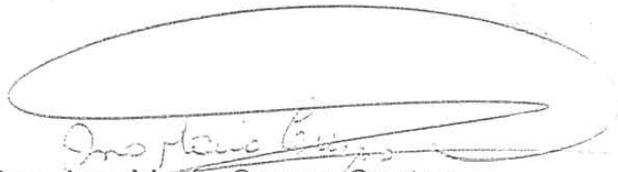
pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve:

## 7. SENTENCIA

7.1 **NO CASAR** la la sentencia dictada el 16 de febrero de 2018, a las 11h17, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17502-2013-0094.

7.2 Sin costas.

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



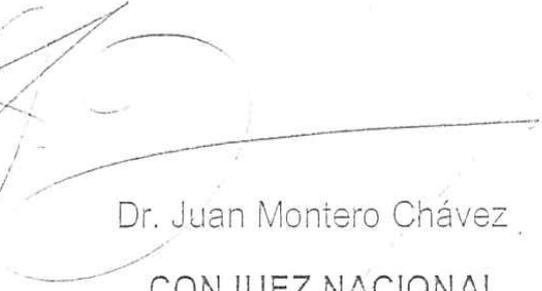
Dra. Ana María Crespo Santos

**JUEZA NACIONAL**



Dr. José Luis Terán Suárez

**JUEZ NACIONAL**



Dr. Juan Montero Chávez

**CONJUEZ NACIONAL**

Certifico.-

Dra. Ivonne Marlene Guamaní León

**SECRETARIA RELATORA (E)**

En Quito, viernes treinta y uno de agosto del dos mil dieciocho, a partir de las catorce horas y cuarenta y seis minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: V&V ORIENTDIST CIA LTDA - VACA ESPINOZA CARLOS HUMBERTO - GERENTE GENERAL Y REPRESENTANTE LEGAL - MENDOZA CONTRERAS ARTURO- ABOGADO en la casilla No. 6064 y correo electrónico arturomendozacontreras@hotmail.com;a.mendoza@arturomendoza.ec;y.figueroa@arturomendoza.ec, ylsemaria@outlook.com, en el casillero electrónico No. 0915776496 del Dr./Ab. ARNALDO ARTURO MENDOZA CONTREREA, DIRECTOR ZONAL 3 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico macevallos@sri.gob.ec, keyepep@sri.gob.ec, pvullauri@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1803340700 del Dr./Ab. MARIA AUGUSTA CEVALLOS SANCHEZ; DIRECTORA REGIONAL CENTRO UNO DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 568 y correo electrónico crecheverria@sri.gob.ec;xosiguenza@sri.gob.ec;gparias@sri.gob.ec, afortega@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1803354313 del Dr./Ab. CARLOS ROBERTO ECHEVERRIA CARRASCO, PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON  
SECRETARIA RELATORA



RECURSO No. 17502-2013-0094

ACLARACIÓN

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR  
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO  
JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, martes 11 de septiembre del 2018, las 12h35,

**VISTOS:** El señor Carlos Humberto Vaca Espinoza, en calidad de Gerente y como tal representante legal de la compañía V & V ORIENTDIST CIA. LTDA., interpone recurso horizontal de **ACLARACIÓN** en contra de la sentencia dictada el 31 de agosto de 2018, a las 08h46, y notificada el 31 de los mismos mes y año. Sobre tal pedido el peticionario a foja 49 del expediente de casación, expone lo siguiente: *"Consta al final del apartado 5.6.2 del fallo cuya aclaración se pide se ha mencionado que en la presente es aplicable el primer inciso del artículo 229 del Código Orgánico Tributario debido a que "...la única norma que en el Código Tributario establece el plazo para la proposición de las acciones en materia contencioso - tributaria es el art. 229, el cual es aplicable al caso, no solo porque así lo dispone el art. 38 de la Ley de Modernización del Estado que establece la competencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario para conocer y resolver las demandas derivadas de actos administrativos expedidos por las administraciones tributarias, de conformidad al procedimiento previsto en el Código Tributario, sino porque además el mismo Código Tributario en su art. 14 prevé a la analogía como un procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley". Esta parte de la sentencia nos resulta contradictoria y por ende confusa, toda vez que si es que hay norma expresa que prevé el plazo de impugnación materia de esta discusión, entonces no es aplicable la analogía que lo es cuando hay vacíos en la Ley. Ambas instituciones no pueden coexistir como fundamento del fallo".*

Con estos antecedentes, para resolver se considera: **PRIMERO.-** Para conocer la petición de aclaración, conforme lo previsto en los arts. 274 del Código Tributario y 281 del Código de Procedimiento Civil, es competente esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **SEGUNDO.-** El art. 274 del Código Tributario establece que: *“La aclaración tendrá lugar si la sentencia fuere obscura;...”*. El art. 282 del Código de Procedimiento Civil, se refiere a la aclaración de la sentencia en los mismos términos; y, el art. 253 del Código Orgánico General de Procesos establece que: *“La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura...”*. **TERCERO.-** El Servicio de Rentas Internas, dentro de término da contestación al pedido de aclaración y manifiesta que *“...este recurso es pertinente únicamente cuando los argumentos o resoluciones tomadas por la autoridad son oscuras o no se especifiquen todos los puntos de hecho o derecho necesarios, no siendo este el caso, pues la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario hace una relación entre los hechos y los fundamentos de derecho aplicables en forma lógica y específica, tomando a la sentencia en completa y clara. Del recurso planteado por la parte actora, se evidencia que se ha solicitado aclaración respecto del punto 5.6.2 pues considera que es contradictorio y por ende confuso, sin embargo de la lectura de la misma se evidencia que no puede haber contradicción en la aplicación de normas de derecho y por tanto la decisión tomada es clara”*. **CUARTO.-** La aclaración, según el autor Alejandro Espinosa Solís de Ovando, se define como: *“... el medio que la ley concede a las partes para obtener que el mismo tribunal que dictó una resolución aclare los puntos oscuros o dudosos de ella...”* (Espinosa Solís de Ovando, Alejandro (1985). *“De los Recursos Procesales en el Código de Procedimiento Civil”*. Editorial Jurídica de Chile. Págs. 5 y 6); por su parte, el tratadista Ramiro

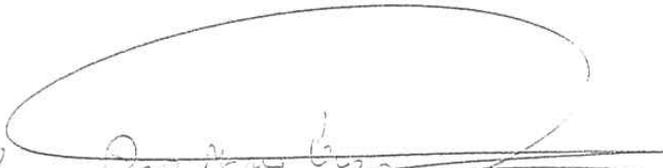
Podetti, dice: *“El recurso de aclaratoria es un remedio procesal concedido a los litigantes para que el mismo juez, mediante su modificación parcial o su integración, adecue una resolución judicial a los hechos y al derecho aplicable”* (Podetti, Ramiro (2009). *“Tratado de los Recursos”*. Buenos Aires. Ediar. Pág. 143). **QUINTO.-** De lo expuesto se establece que la solicitud de aclaración procede si la sentencia fuere obscura y en la especie, por el contrario, la sentencia emitida por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, resuelve con total claridad y precisión el problema jurídico planteado en el recurso de casación enunciado en el numeral 4.1 de la sentencia (foja 41 vuelta del cuadernillo de casación), realizando el pronunciamiento debidamente motivado en el considerando QUINTO numeral 5.6 (fojas 44 vuelta a 47), consecuentemente no cabe realizar ninguna aclaración al fallo de casación. Sin embargo, sin que se realice ninguna aclaración a la sentencia sino únicamente en cuanto a la infundada afirmación de que *“Esta parte de la sentencia nos resulta contradictoria y por ende confusa, toda vez que si es que hay norma expresa que prevé el plazo de impugnación materia de esta discusión, entonces no es aplicable la analogía que lo es cuando hay vacíos en la Ley. Ambas instituciones no pueden coexistir como fundamento del fallo”*; es preciso reiterar lo expuesto en el numeral 5.6.1, del fallo que se solicita se aclare, así: *“5.6.1 Las liquidaciones de pago por diferencias en las declaraciones de tributos no son más que instrumentos que contienen obligaciones de pago inmediato en contra del sujeto pasivo requerido y que se sustentan en la obtención de la información del sujeto pasivo obligado, o en casos específicos, subsidiariamente de terceros, mediante los requerimientos de información que se consideren necesarios a efectos de comprobar los datos aportados en la declaración presentada por el sujeto pasivo, a través de los denominados*

“cruces de información”. Dichas liquidaciones constituyen actos administrativos provenientes de la facultad determinadora asignada a la administración tributaria, que generan obligaciones sobre los contribuyentes: esas obligaciones así establecidas afectan sus derechos subjetivos, y están sujetas siempre al control de legalidad, sea en la misma esfera administrativa o en la judicial. A partir de la vigencia de la Ley de Modernización del Estado (Ley 50, Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993), los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario tienen competencia para conocer y resolver las demandas derivadas de actos administrativos expedidos por las administraciones tributarias, de conformidad al procedimiento previsto en el Código Tributario. En dicho código, en el Libro III se regula el procedimiento contencioso tributario, estableciendo en su artículo 217 que la jurisdicción contencioso - tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, entre otros, por actos que determinen obligaciones tributarias. Dentro de las acciones de impugnación, el art. 220 del Código Tributario establece que la jueza o juez de lo contencioso tributario es competente para conocer las siguientes: (...) 8. De las demás que se establezcan en la ley. En la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en el ejercicio fiscal 2011, el art. 107 establece que la liquidación será documento suficiente para el inicio de la respectiva acción coactiva, de conformidad con lo previsto en el Código Tributario. El art. 275 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que si el sujeto pasivo, luego de ser notificado con la respectiva comunicación por diferencias en la declaración, no efectuare la correspondiente declaración sustitutiva, ni hubiere justificado las mismas en el plazo otorgado por la ley, la autoridad tributaria

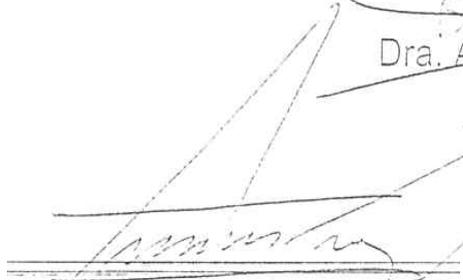
emitirá la liquidación de pago por diferencias en la declaración, misma que será notificada al sujeto pasivo. El art. 173 de la Constitución de la República del Ecuador establece que los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial" (El subrayado fuera de texto); fundamento con el cual en el numeral 5.6.2 (fojas 46 y vuelta del cuadernillo de casación), se establece de forma clara que: "Por lo tanto, siendo la liquidación de pago por diferencias un acto de determinación tributaria que genera obligaciones sobre los contribuyentes y que está sujeto al control de legalidad, tanto en la esfera administrativa como en la judicial, el contribuyente que se creyere perjudicado por dicho acto puede impugnarlo en sede administrativa a través del reclamo y en sede jurisdiccional a través de la demanda. Está claro que en sede administrativa puede hacerlo en el plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva, de conformidad con lo previsto en el art. 115 del Código Tributario; y, en sede jurisdiccional puede hacerlo dentro de veinte días, contados desde el siguiente al de su notificación, si residieren en el territorio del Estado, o de cuarenta días, si residieren en el exterior, de acuerdo a lo previsto en el primer inciso del art. 229 ibídem. Esto tiene su razón de ser, porque la única norma que en el Código Tributario establece el plazo para la proposición de las acciones en materia contencioso - tributaria es el art. 229, el cual es aplicable al caso, no solo porque así lo dispone el art. 38 de la Ley de Modernización del Estado que establece la competencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario para conocer y resolver las demandas derivadas de actos administrativos expedidos por las administraciones tributarias, de conformidad al procedimiento previsto en el Código Tributario, sino porque además el mismo Código Tributario en su

art. 14 prevé a la analogía como un procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley"; de lo transcrito se desprende que lo dicho por el Tribunal de Casación no es contradictorio ni confuso, pues no se afirma que el art. 229 del Código Tributario prevé el plazo para impugnar liquidaciones de pago por diferencias en las declaraciones de tributos, sino que lo que se dice es que esta norma es la única que establece el plazo para la proposición de las acciones en materia contencioso – tributaria, el cual es aplicable al caso no solo porque así lo dispone el art. 38 de la Ley de Modernización del estado que establece la competencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario para conocer y resolver las demandas derivadas de actos administrativos expedidos por las administraciones tributarias, de conformidad al procedimiento previsto en el Código Tributario, sino porque además el mismo Código Tributario en su art. 14 prevé a la analogía como un procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, lo que significa que cuando el juez resuelve un conflicto con un criterio determinado, no existiendo disposición legal que lo regule, no está en realidad interpretando la ley sino realizando una operación de integración del derecho; por lo tanto, se ratifica que la sentencia emitida por este Tribunal Especializado, no es obscura, mucho menos "contradictoria" o "confusa", como sostiene el accionante, aspectos estos últimos, no descritos en los presupuestos de la norma para invocar el pedido de aclaración. Por lo expuesto, en la especie, este Tribunal Especializado resolvió con total claridad, precisión y motivación el cargo planteado de aplicación indebida del primer inciso del art. 229 del Código Tributario, al amparo de la causal segunda del art. 3 de la Ley de Casación. **SÉXTO.-** Es pertinente mencionar que el recurso extraordinario de casación tiene como uno de sus objetivos el corregir incorrecciones jurídicas deslizadas en autos o sentencias que atenten contra la

unificación de criterios y, en definitiva, contra la legalidad de lo resuelto. Por tal motivo, el Tribunal de Casación debe pronunciarse exclusivamente en base a los fundamentos jurídicos y de hecho que sostengan la justificación de una de las causales previstas para la casación. Es decir que si existen hechos o argumentos que no coadyuven al fundamento del recurso, deben ser rechazados por improcedentes; esto, tanto para resolver el recurso cuanto para atender cualquier incidente, como solicitudes de aclaración de sentencias. Vale indicar que el principal objetivo de la Casación no consiste en enmendar los agravios que las partes consideran se les ha irrogado, sino en corregir los vicios que, en lo concerniente a la aplicación de normas jurídicas, pudiera contener un fallo, con lo cual se busca conservar la integridad de la legislación y la uniformidad de la jurisprudencia. Teniendo esto en cuenta y según lo expresado en el presente auto y al no adolecer la sentencia de falta de claridad, se rechaza la solicitud presentada, por lo que las partes procesales estarán a lo señalado y dispuesto en la sentencia. Se ordena que la Actuaría de esta Sala proceda a la devolución del proceso al Tribunal de origen. En el presente caso, firma por obligación legal el doctor Rómulo Darío Velástegui Enríquez, por no haber firmado la sentencia que antecede. Notifíquese.-

  
Dra. Ana María Crespo Santos

JUEZA NACIONAL

  
Dr. José Luis Terán Suárez

JUEZ NACIONAL

  
Dr. Rómulo Darío Velástegui Enríquez

JUEZ NACIONAL

Certifico.-

Dra. Ivonne Marlene Guamaní León

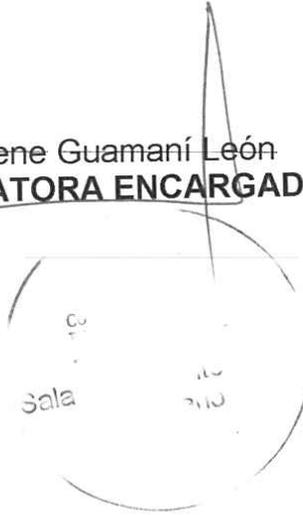
SECRETARIA RELATORA (E)

En Quito, martes once de septiembre del dos mil dieciocho, a partir de las dieciséis horas y veinte y ocho minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: V&V ORIENTDIST CIA LTDA - VACA ESPINOZA CARLOS HUMBERTO - GERENTE GENERAL Y REPRESENTANTE LEGAL - MENDOZA CONTRERAS ARTURO- ABOGADO en la casilla No. 6064 y correo electrónico arturomendozacontreras@hotmail.com;a.mendoza@arturomendoza.ec;y.figueroa@arturomendoza.ec, ylsemaria@outlook.com, en el casillero electrónico No. 0915776496 del Dr./Ab. ARNALDO ARTURO MENDOZA CONTREREA. DIRECTOR ZONAL 3 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico macevallos@sri.gob.ec, keyepezh@sri.gob.ec, pvullauri@sri.gob.ec, gijarae@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1803340700 del Dr./Ab. MARIA AUGUSTA CEVALLOS SANCHEZ; DIRECTORA REGIONAL CENTRO UNO DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 568 y c o r r e o e l e c t r ó n i c o crecheverria@sri.gob.ec;xosiguenza@sri.gob.ec;gparias@sri.gob.ec, afortega@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1803354313 del Dr./Ab. CARLOS ROBERTO ECHEVERRIA CARRASCO. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON  
SECRETARIA RELATORA

**RAZÓN:** Siento como tal que las 16 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro del Juicio No. 17502-2013-0094 (Recurso de Casación No. 17502-2013-0094), (Resolución No. 348-2018), que sigue la compañía V&V ORIENTDIST CIA. LTDA., en contra del DIRECTOR ZONAL 3 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 17 de septiembre del 2018. Certifico.-

Dra. Ivonne Marlene Guamaní León  
**SECRETARIA RELATORA ENCARGADA**





Ing. Hugo Del Pozo Barrezueta  
**DIRECTOR**

Quito:  
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto  
Telf.: 3941-800  
Exts.: 3131 - 3134

[www.registroficial.gob.ec](http://www.registroficial.gob.ec)

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

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

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