

REGISTRO OFICIAL

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

RESOLUCIONES:

SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO

431-2018; 432-2018; 433-2018; 434-2018.

RESOLUCION No. 431-2018

Recurso de Casación No. 17510-2017-~~00204~~ (1)

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
PONENCIA: Dr. Darío Velástegui Enríquez

ACTOR: Señor Mario Edmundo Guevara Manosalvas apoderado especial del señor Diego Iván Salgado Ricaurte, gerente general y representante legal de la Compañía **TEXLAFAYETTE S.A.**

DEMANDADO: Director Distrital de Tulcán del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) - Recurrente.

Quito, a ~~miércoles 10 de octubre del 2018~~, las 12h01.-

VISTOS: (17510-2017-00204 (1))

I. ANTECEDENTES:

1.1. El master José Alejandro Arauz Rivadeneira, en calidad de Director Distrita de Tulcán del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), interpone recurso de casación contra la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, el 22 de agosto del 2017, las 14h05, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2017-00204, deducido por el señor Mario Edmundo Guevara Manosalvas, en su calidad de apoderado especial del señor Iván Salgado a su vez representante legal de la compañía **TEXLAFYETTE S.A.**, en contra de la Resolución No. **SENAE-DDT-2017-0092-RE** de 24 febrero de 2017, dictada por el Director Distrital de Tulcán del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; fallo que en su parte relevante señala: “(...) *resuelven ACEPTAR la demanda presentada por el señor señor (SIC) Mario Edmundo Guevara Manosalvas, como apoderado especial del señor Iván Salgado a su*

vez representante legal de la compañía TEXLAFYETTE S.A. y en consecuencia DEJAR SIN EFECTO las resoluciones SENAE-DDT-2017-0092-RE y No. SENAE-DDT-2016-001-RE. Así también se dispone la devolución a la actora de la garantía bancaria constante a fojas 710, conforme lo dispuesto en el art. 324 del COGEP. Sin costas ni honorarios que regular. (...)”.

1.2. El recurso de casación fue calificado por el Tribunal de instancia en los términos del art. 269 inciso segundo del Código Orgánico General de Procesos en auto de 6 de septiembre del 2017, para ante los Jueces de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

II. JURISDICCION Y COMPETENCIA:

2.1.- Esta Sala Especializada 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 la Resolución N° 009-2018 de 23 de enero del 2018, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura: Resoluciones Nos. 01-2018 de 26 de enero del 2018; y, 002-2018 de 01 de febrero de 2018, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como por el sorteo que consta a fs. 11 del proceso y en atención a lo previsto en los arts. 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 185 segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y 269 inciso primero del Código Orgánico General de Procesos.

III. VALIDEZ

3.1.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar, por lo que, estando en autos para resolver se considera:

IV. AUDIENCIA

4.1.- Mediante auto de admisión, de 19 de octubre de 2017, las 09h26, el doctor Juan Montero Chávez en su calidad de Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admitió parcialmente a trámite el recurso propuesto por el caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, esto es por el vicio de errónea interpretación del art. 311 del Código Tributario.

4.2.- Mediante auto de fecha 14 de septiembre de 2018, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 272 del Código Orgánico General de Procesos, convoca a audiencia para la sustentación del recurso de casación propuesto, la cual se llevó a cabo el día 02 de octubre de 2018, las 10h00, en la sala de audiencias del segundo piso del Edificio de la Corte Nacional de Justicia.

4.3.- Audiencia oral en la que comparecieron y fueron escuchados como partes procesales:

Recurrente: Actuó la Abogada Ruth Valdivieso Montoya en calidad de procurador judicial del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

Contraparte: Comparece el abogado Diego Pino Roditti en calidad de patrocinador del señor Mario Edmundo Guevara Manosalvas apoderado especial del señor Diego Iván Salgado Ricaurte, gerente general y representante legal de la Compañía TEXLAFAYETTE S.A.

4.4.- Argumentos y Alegaciones de la parte recurrente.- Se interpone el recurso de casación por cuanto considera que el Tribunal ha interpretado erróneamente el art. 311 del Código Tributario, en cuanto a la irretroactividad de la norma. Los arts. 190 literal k) y 191 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, han sido analizados por el Tribunal A quo en el fallo cuestionado, al manifestar que no existe norma que tipifique la conducta de subvaloración de mercancías como infracción, por la inclusión de la definición de lo

que será la denominada “subvaloración de mercancías” constante en el reglamento, por tanto, la sanción al momento de interpretarla si se encontraba vigente esta contravención. Al ser trascendente esta norma se ha interpretado el recurso y se solicita se case la sentencia.

4.5.- Argumentos y Alegaciones de la contraparte.- Una infracción tributaria se rige por los principios del derecho penal. El Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador realiza un control posterior por una supuesta subvaloración y consiguientemente, sigue un proceso sancionatorio al amparo del art. 190 literal k) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. Ya existió otra sanción del 20% y no se puede sancionar dos veces por la misma causa. A esta fecha ya existe una norma que no se encuadra en el hecho del contribuyente en este caso de la Texlafayette S.A. Al haberse cambiado los elementos y el concepto de la subvaloración de mercancías, en este caso es correcta la interpretación del art. 311 del Código Tributario, por cuanto, los elementos establecidos en el reglamento no se encuentran en el hecho objeto de este recurso. Aunque no se hubiera aplicado el Art. 311 del Código Tributario, la sentencia hubiera sido la misma, se debió proceder a la aplicación del art. 123 del Código Orgánico Integral Penal, en cuanto a los principios rectores de la favorabilidad, por lo que considera que se debe rechazar el recurso.

4.6.- Replica de la parte recurrente.- La situación que fue determinante fue la errónea interpretación del Art. 311 del Código Tributario y no se puede interpretar sino al tenor de lo expresado en dicha norma. Se transgreden las normas de la Constitución, Código Orgánico Integral Penal; y, Derecho Tributario. Solo se debe analizar el Art. 311 del Código Tributaria y no otras normas. El reglamento se encontraba vigente, por lo que solicita se case la sentencia y se rechace la demanda y se confirme el acto administrativo impugnado.

4.7.- Replica de la contraparte.- El Art. 190 literal k) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, refiere sobre la subvaloración en marzo de

2017 verifique la subvaloración con cambios del conjunto jurídico donde hay un concepto que es aclarado por una norma aduanera que evidencia que Texlafayette S.A. no es sujeto de ese tipo penal.

V. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURIDICO

5.1. Como queda expuesto en la audiencia en la que se sustentó el recurso extraordinario de casación propuesto por el procurador judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y conforme fue admitido, se establece el siguiente problema jurídico, al amparo del **caso quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos:

Caso Quinto: El recurrente considera que en la sentencia emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, el 22 de agosto del 2017, las 14h05; incurre en el vicio de errónea interpretación del art. 311 del Código Tributario.

VI. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA CASACIÓN Y RESOLUCION DE LOS PROBLEMAS JURIDICOS

6.1. La casación desde la concepción doctrinaria se ha enmarcado en un campo aplicativo de naturaleza jurídica extraordinaria, formal y de alta técnica jurídica, autores como: Hernando Devis Echandía, al referirse al recurso de casación han manifestado que *“(...) Se trata de un recurso extraordinario, razón por la cual está limitado a los casos en que la importancia del litigio por su valor o su naturaleza lo justifica. Por él se enjuicia la sentencia del tribunal, que es su objeto, sin que implique una revisión del juicio (...).”*(Hernando Devis Echandía, “Nociones Generales de Derecho Procesal Civil” pág. 797); así mismo, Jaime Guasp señala que: *“(...) La casación se concibe como un recurso donde se plantean estrictamente cuestiones de derecho, y no cuestiones de hecho, es decir, que se trata de un proceso de impugnación destinado a rescindir un fallo judicial por razones estrictamente jurídicas, y no por razones fácticas, por lo que, quedarían fuera de la casación todas aquellas motivaciones que pretendieran la*

eliminación, sustitución del fallo impugnado a base de su desajuste con los hechos. La casación se perfila así como una figura de significado netamente jurídico, porque solo las cuestiones jurídicas tendrían acceso a ella, lo cual limitaría, extraordinariamente y significativamente, su concepto (...)” (Juan Lovato Vargas citando a Jaime Guasp en, Programa Analítico del Derecho Procesal, Quito: Corporación Editorial Nacional, Universidad Andina Simón Bolívar, 2002, 148). Luis Armando Tolosa Villabona en su obra Teoría y Técnica de la Casación, señala que: “(...) *El recurso de casación es extraordinario, discrecional, reglado y taxativo. Pretende quebrar, anular y romper una sentencia o auto, violatorios de la ley sustancial (errores in iudicando) o de la ley procesal (errores in procedendo) (pág. 13). De la Rúa señala que: “(...) la casación es un verdadero y propio medio de impugnación, un recurso acordado a las partes en el proceso, bajo ciertas condiciones, para pedir y obtener el reexamen de las sentencias desde el punto de vista de su corrección jurídica (...)*” (De la Rúa, Fernando. *El recurso de casación en el derecho positivo argentino*, Editorial V. P. de Zavalla, Buenos Aires, 1986, pág. 50). Criterios doctrinarios que reafirman la concepción inicialmente expuesta y que se constituye en el lineamiento establecido por la Corte Nacional de Justicia. Siendo por tanto, los objetivos principales de este recurso por un lado la protección del ordenamiento jurídico imperante bajo las premisas de la correcta interpretación y aplicación de las normas de derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior, es decir en sentido estricto el control de legalidad sobre las decisiones judiciales y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia.

6.2. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario previo a resolver el problema jurídico planteado, establece los vicios que proceden dentro del caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, en los siguientes términos: “*Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto*”; se deberá entender que este caso analiza los vicios en los que la norma sustantiva o *in iudicando* se encontraría infringida por el juzgador, en razón de que no se ha subsumido de manera adecuada los hechos que han sido

probados, por lo que, no cabe la revalorización de los mismos y en consecuencia se parte de la aceptación de los hechos probados. Para que se configure este caso 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. Centrando el análisis en el vicio de errónea interpretación alegado: “(...) *La interpretación errónea ocurre cuando el precepto legal aplicado en la sentencia es el pertinente, pero se le da un sentido o alcance diferente, sin profundizar en el pensamiento latente en la norma, en el espíritu de la ley y en la intrínseca intención del Legislador. Tal situación es entonces una violación directa de la ley*”. (R.O. No. 238, 5 de enero de 2001, pág. 19). Partiendo de esta conceptualización se procede a analizar la alegación esgrimida por el recurrente respecto a la errónea interpretación del art. 311 del Código Tributario.

6.3 El recurrente en el contenido de su recurso respecto del vicio alegado que corresponde a la errónea interpretación del art. 311 del Código Tributario, cuyo contenido es necesario transcribirlo:

- **Código Tributario**

Art. 311: *“Irretroactividad de la ley.- Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común.”*

6.3.1. Con el objeto de fundamentar la errónea interpretación del art. 311 del Código Tributario, el casacionista en el contenido de su recurso, manifiesta que: “(...) *La sentencia recurrida interpreta erróneamente el artículo 311 del Código Tributario (...) con la reforma realizada al Reglamento Al Título De La Facilitación Aduanera para el Comercio Del Libro V Del Código Orgánico De Producción, Comercio E Inversiones,*

agregada el VII de marzo de 2017, se incluye la definición de subvaloración; es decir, no se elimina el tipo sancionatorio establecido en el artículo 190 literal k) del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, en concordancia con el 191 ibídem, sigue vigente a la fecha; así mismo, con la definición agregada a dicho Reglamento, tampoco se ha establecido una sanción más benigna, debiendo recordar que al momento de resolver tanto el proceso sancionatorio como el Reclamo Administrativo, aún no se encontraba vigente dicha reforma, por lo que esta autoridad aduanera dio estricto cumplimiento al principio de legalidad establecido en el artículo 76 numeral 3 de la Constitución de la República del Ecuador.

(...) ahora bien, erróneamente se interpreta la norma, por cuanto conforme ya se ha manifestado en líneas anteriores, con la reforma realizada al Reglamento no se ha suprimido la infracción, es decir que dicha infracción sigue tipificada en el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones y tampoco se ha establecido una sanción más benigna; por lo tanto la contravención establecida en el artículo 190 literal k), así como la sanción establecida en el artículo 191 literal f) están vigentes, es decir, si existe tipicidad de dicha infracción, recordando además que de conformidad al artículo 175 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, para la sanción de contravenciones y faltas reglamentarias bastará la simple transgresión de la norma.

Señores Jueces, el artículo 311 del Código Tributario aplicado al momento de resolver, debió ser interpretado al tenor de ley; es decir que, en el supuesto caso de que el legislador al momento de realizar la reforma hubiera suprimido la contravención o su sanción por subvaloración, efectivamente hubiese correspondido aplicar la retroactividad de la ley, sin embargo; en este caso no ha sucedido ninguna de las circunstancias que establece el artículo 311 del Código Tributario, por lo que, si correspondía aplicar esta norma, pero a favor de Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en el sentido de que la ley es irretroactiva y que sólo rige para el futuro; y que tendría el efecto retroactivo si con esta reforma se suprimirían infracciones o se estableciera sanciones más benignas o términos de prescripción más breves; por lo que en este sentido, obviamente los señores Juzgadores erróneamente interpretan una norma, he ahí, el vicio constante en la sentencia recurrida. (...)"

6.3.2. Argumentos que son contrastados con la parte pertinente de la sentencia recurrida, en la que el Tribunal *A quo*, en su considerando séptimo expone: “(...) 7.1. *DE LA CONTRAVENCION ACUSADA.- El artículo 67 del Código Tributario establece que la administración tributaria (en este caso administración tributaria aduanera a cargo del SENA) goza de facultades establecidas en la ley para el cumplimiento de su gestión en materia tributaria, y entre otras facultades, la autoridad aduanera tiene la facultad sancionadora que consiste en juzgar y sancionar las infracciones tributarias clasificadas en faltas reglamentarias y contravenciones. En el presente caso, se establece que la sanción impuesta por el SENA en los actos impugnados en esta causa a la compañía actora fue una contravención, de aquellas reguladas por el artículo 190 literal k) del COPCI el cual dice: Contravenciones.- Son contravenciones aduaneras, las siguientes: (...) k. La sobrevaloración o subvaloración de las mercancías cuando se establezca en un proceso de control posterior. La existencia de mercancías no declaradas cuando se determine en el acto de aforo. Siempre que estos hechos no se encuentren sancionados conforme los artículos precedentes. Del texto de la norma concluimos como elementos del tipo sancionatorio, para el caso que nos ocupa, la sobrevaloración o subvaloración de las mercancías como consecuencia de un proceso de control posterior. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 316 del Código Tributario y 175 del COPCI, para las contravenciones y faltas reglamentarias el elemento constitutivo de la infracción es la simple transgresión de la norma. Es decir, a diferencia de los delitos aduaneros en donde el elemento constitutivo de la infracción es el dolo, en el caso de la contravención, para que ésta se constituya como tal basta la transgresión de la norma. Ahora bien, conforme se desprende del acto impugnado y de su antecedente, la administración tributaria aduanera, fundamentó el ejercicio de su facultad sancionadora en el artículo 190 literal k) del COPCI, que como hemos dicho tipifica como contravención aduanera, la sobrevaloración o subvaloración de las mercancías establecida en un proceso de control posterior, de allí que impuso la multa de US\$ 64. 647,45 conforme lo dispuesto en el literal f) del artículo 191 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones. Es decir, el SENA concluyó que como consecuencia del control posterior realizado a la actora incurrió en una subvaloración de mercancías importadas. Frente a ello debemos decir que la definición de “subvaloración” aparece por primera vez en el Decreto Ejecutivo número 1343 de 13 de marzo de 2017 (RO-S 971 de 27-marzo-2017), emitido por*

el titular de la Función Ejecutiva, en consideración a que el comercio internacional requiere de un marco normativo que afiance la simplificación y armonización de los trámites aduaneros; y, destacando que, la eficiencia y la eficacia son principios de la administración pública en general y la simplicidad administrativa es un principio del régimen tributario, acorde a lo previsto en la Constitución de la República; de allí que dicho Decreto Ejecutivo incluyó una reforma al Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, y Normativa Conexa, tal reforma define al término Subvaloración de la siguiente manera: Se entenderá como tal cuando en un proceso de control posterior se verifique una alteración por un monto menor del valor real de la mercancía importada, siempre que dicha alteración sea por una doble facturación, por una doble contabilidad o por la alteración de libros o registros contables. De la reforma normativa del Reglamento al libro V del COPCI, norma posterior a la emisión de los actos impugnados, pero que se relaciona con el fundamento de la sanción impuesta a la actora y que ha sido puesta en conocimiento de este tribunal el 25 de mayo de 2017, considerando que al momento de proponer la demanda la subvaloración configuraba una conducta implique o evidencie doble facturación, doble contabilidad o alteración de libros o registros contables, siendo que en la especie las diferencias aplicadas devenían del procedimiento de duda razonable, y por tanto, no se enmarca a fecha de hoy dentro de aquellas condiciones exigidas, por la norma. Este Tribunal se remite a lo dispuesto en el artículo 76 numeral 1 de la Constitución de la República el cual manda que, en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se debe asegurar el derecho al debido proceso, mismo que incluye como garantía básica, el hecho que toda autoridad judicial debe garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes, así tenemos que el artículo 311 del Código Tributario dice lo siguiente: Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común (...) 7.3. Por lo tanto y en virtud de lo expuesto, en aplicación del principio de tutela judicial efectiva previsto en los artículos 300 del COGEP y 23 del Código Orgánico de la Función Judicial, en atención a los numerales 2 y 3 del art. 129 del mismo

cuerpo legal y numerales 1 y 2 del art. 130 ibídem, considerando que este tribunal tiene la obligación de velar por una aplicación eficiente de los principios procesales, cuidando que se respeten los derechos y garantías de las partes procesales, considerando además la aplicación de la norma jurídica pertinente, acude al Decreto Ejecutivo número 1343, antes citado, el cual en el artículo 1, define lo que ha de entenderse por “subvaloración” definición que no se encontraba vigente a la fecha de emisión del acto impugnado y por tanto no podía ser considerada, sin embargo es obligación de los jueces la aplicación de la norma vigente y que se retrotrae en el tiempo por el principio de favorabilidad conforme art. 311 del Código Tributario, consecuentemente debe observarse el contenido del Decreto 1343. En este orden de cosas, es de advertir que constituye un derecho constitucional de los ciudadanos la seguridad jurídica (artículo 82 de la Constitución), por tanto si ha sido la misma Función Ejecutiva -de la cual forma parte la administración tributaria aduanera-, quien ha definido a través del precitado decreto ejecutivo, que ha de entenderse por subvaloración para todos los efectos entre ellos el sancionatorio, y dichos presupuestos no se encuadran en las consideraciones de la resolución administrativa sancionatoria impugnada, siendo procedente la aplicación retroactiva de la definición de subvaloración prevista en el decreto, por ser las infracciones tributarias parte del derecho penal por tanto, de su aplicación este tribunal concluye que a día de hoy, no existe tipicidad de la infracción imputada a la conducta de la actora, toda vez que en la resolución sancionatoria No. SENAE-DDT-2016-001-RE posteriormente ratificada en la resolución No. SENAE-DDT-2017-0092-RE la Aduana impone a la actora una sanción del 300% por subvaloración de mercaderías criterio establecido por la Administración en un proceso de control posterior en el cual se aplicó métodos de valoración ante la duda razonable de la Autoridad, conforme se desprende del acto administrativo a fojas 554 a 654. Finalmente, se deja expresa constancia que en razón de lo analizado, no procede que este tribunal se pronuncie sobre las demás alegaciones realizadas por el accionante en su libelo inicial, ni se pronuncie respecto de la rectificación de tributos No. JRP2-2016-0437-DO01 acto administrativo que no fue objeto de la presente controversia (...).”

6.3.3. Como puede advertirse de las alegaciones realizadas por el recurrente, de conformidad con el contenido de la norma *in examine*; y, que está siendo alegada

como infringida en el presente recurso de casación, que se encuentra relacionada con la vigencia de la norma contravencional, teniendo en cuenta que la infracción acusada fue la subvaloración de mercancías tipificada en el art. 190 literal k) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; y, que su definición fue incorporada mediante el Decreto Ejecutivo No. 1343 de 21 de marzo de 2017, que reformó el Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; con base en este antecedente el recurrente aduce que el Tribunal *A quo* ha interpretado erróneamente el principio de irretroactividad de la ley tributaria contenido en el art. 311 del Código Tributario, al considerar que en el supuesto caso de que el legislador en el momento de realizar la reforma hubiese suprimido la contravención o su sanción por subvaloración, efectivamente tuviesen los juzgadores que aplicar la retroactividad de la ley, al no haber sucedido ninguna de las mencionadas circunstancias que establece el artículo en mención, considera que correspondía aplicar esta norma, pero a favor del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

6.3.4. Siendo indispensable tener en consideración que la causal alegada como infringida parte de hechos probados, los que han sido determinados en el considerado séptimo del fallo cuestionado que expone: “(...) *SEPTIMO. DE LOS HECHOS PROBADOS Y DE LA MOTIVACIÓN.- En el día y hora señalados se realizó la audiencia preliminar, en la cual este Tribunal determinó, sin objeción de las partes, como OBJETO DE LA CONTROVERSIA lo siguiente: Establecer la legitimidad de la resolución No. SENAE-DDT-2017-0092-RE, la cual rechazó el reclamo presentado por la actora en contra de la resolución sancionatoria SENAE-DDT-2016-001-RE, que impuso una sanción en contra de la actora teniendo como fundamento el artículo 190 literal k) y 191 literal f) del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones. Dentro de la misma audiencia preliminar y visto el pedido de la parte actora, así como dada la claridad del objeto de la controversia, este tribunal, decidió aplicar de manera directa lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 295 del Código Orgánico General de Procesos, en observancia de lo dispuesto en los artículos 2 del mismo cuerpo legal, 76 numeral 1 de la*

Constitución y 23 del Código Orgánico de la Función Judicial, pues consideró que el punto controvertido era de puro derecho, que a su vez se relacionaba con la aplicación de principios que rigen el ámbito del derecho administrativo sancionador y por lo tanto con la obligación del juez de aplicar las normativa pertinente en observancia al derecho a la seguridad jurídica consagrado en el art. 82 de la Constitución. Así pues en aplicación de lo previsto en los artículos 300 y 311 del COGEP, en relación a la pretensión del accionante de que se aplique el principio de favorabilidad, este Tribunal y considerando que el tema en discusión tiene que ver con la legalidad de la resolución impugnada así como de su antecedente esto es la resolución sancionatoria No. SENAE-DDT-2016-001-RE las cuales se fundamentan en lo dispuesto en el artículo 190 literal k) del COPCI el mismo que establece como contravención, merecedora de la sanción impuesta por la Aduana, la subvaloración de mercaderías. (...)”. De la transcripción realizada del considerando séptimo del fallo cuestionado, se establece la legitimidad de la Resolución No. SENAE-DDT-2017-0092-RE, que rechaza el reclamo administrativo presentado por los representantes de Texlafayette S.A. y ratifica el contenido de la Resolución No. SENAE-DDT-2016-001-RE, sancionando a la parte actora por incurrir en la subvaloración de mercancías, contravención tipificada en el art. 190 literal k) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, y sancionada con la disposición del art. 191 literal f) del Código *ibídem*.

6.3.5. Con base en los hechos probados, resulta primordial establecer la temporalidad en las que se han emitido las resoluciones impugnadas a fin de contrastarlas con la normativa aplicable a la fecha en la que fue emitida la sanción correspondiente. El 22 de julio de 2016, la Administración Aduanera notificó a **TEXLAFAYETTE S.A.** con la Rectificación de Tributos No. JRP2-2016-0437-DO01, mediante el cual dio inicio al control posterior de 23 refrendos correspondiente a importaciones de telas, (siendo dos de ellos los signados con los números de refrendos 073-2013-10-00819567; y, 073-2013-10-00849802 emitidos en el año 2013); siendo par dicho control posterior aplicable, el Reglamento Comunitario de la Decisión 571 de la Comunidad Andina – Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 017 de 13 de mayo

de 2005 para 21 de los 23 mencionados refrendos. En tanto que, cabe destacar que para los dos últimos refrendos estos son los números 073-2014-10-00516982 y 073-2014-10-00589366 de 28 de julio y 22 de agosto de 2014 se encontraba vigente la Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 de la Comunidad Andina - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas vigente desde el 28 de mayo de 2014 y publicado en la Gaceta Oficial Andina No. 2340.

6.3.6. Con estos antecedentes, resulta imprescindible manifestar que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en ejercicio de su facultad sancionadora la que se encuentra orientada a imponer sanciones para las contravenciones y faltas reglamentarias, según lo dispone el art. 70 del Código Tributario, en concordancia con el inciso primero del art. 205 y 175 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 351 de 29 de diciembre de 2010, normas que tratan respecto de la naturaleza y atribuciones de la administración aduanera y que además clasifican a las infracciones aduaneras, en contravenciones y faltas reglamentarias. En el caso en análisis, se ha tipificado a la contravención aludida en el art. 190 literal k) del Código ibídem que dispone: “(...) *La sobrevaloración o subvaloración de las mercancías cuando se establezca en un proceso de control posterior (...)*” y la correspondiente sanción que se encontraba contenida en el art. 191 literal f) del antes mencionado código.

6.3.7. La aludida infracción aduanera fue modificada mediante la incorporación del art. 1 del Decreto Ejecutivo No. 1343 publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 971 de 27 de marzo de 2017, en el que se agregó la definición de subvaloración en los siguientes términos: “*Se entenderá como tal cuando en un proceso de control posterior se verifique una alteración por un monto menor del valor real de la mercancía importada, siempre que dicha alteración sea por una doble facturación, por una doble contabilidad o por la alteración de libros o registros contables.*” Delimitando de tal forma los elementos configurativos de la cuestionada contravención, la que fue derogada por disposición del art. 3 numeral 10 de la Ley Orgánica para la Reactivación Económica, Fortalecimiento de la Dolarización y

Modernización de la Gestión Financiera, publicada en el Segundo Suplemento de Registro Oficial No. 150 de 29 de diciembre de 2017.

6.3.8. De ahí que, los juzgadores *A quo* en el fallo *in examine* establecen en su *ratio decidendi* que para este caso no se encontraba vigente la definición de subvaloración que fue incorporada en el Decreto Ejecutivo No. 1343, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 971 de 27 de marzo de 2017, fundamentado en el principio de irretroactividad de la ley tributaria, que establece que las leyes tributarias solo regirán para el futuro.

Con base en lo antes expuesto, es indispensable establecer que la notificación del control posterior realizado por la Administración Tributaria se realizó el 22 de julio de 2016, encontrándose vigente el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; a lo que sobrevino la Resolución No. SENA E – DDT-2017-0092-RE emitida el 24 de febrero de 2017 por el Director Distrital de Tulcán del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, razón por la que, en efecto la norma aplicable al control posterior fue el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en virtud de que fue la norma vigente a la promulgación de los actos administrativos impugnados, puesto que, la vigencia del Decreto Ejecutivo No. 1343, que incorporó la definición de subvaloración fue 27 de marzo de 2017.

6.3.9. En tanto que, en referencia al principio de irretroactividad el tratadista Luis Humberto Delgadillo ha manifestado que el “(...) *punto de partida para determinar la irretroactividad de la ley se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de tal forma que solo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma tributaria vigente en el momento en que el hecho generador se realizó (...)*” (Luis Humberto Delgadillo: “*Principios de Derecho Tributario*”, (México: Ediciones VEREST, 1995); 52). De ahí la importancia de establecer con exactitud la fecha de la notificación de la Rectificación de Tributos No. JRP-2016-0437-D001 que en el presente caso corresponde al 22 julio de 2016, dentro del control posterior efectuado por la Administración Aduanera, mediante el cual se estableció el

hecho generador tiene como origen los 23 refrendos correspondientes a los años 2013 y 2014, de los cuales se han desprendido inconsistencias, entre el valor declarado y el valor rectificado de las mercancías, por lo que, la Administración Tributaria estableció la existencia de subvaloración de mercadería en las declaraciones aduaneras realizadas por la parte actora.

Por lo que, no se podría aplicar sino la norma vigente a la fecha en la que se ha emitido tanto la rectificación de tributos como la resolución sancionatoria, encontrándose en plena vigencia el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones.

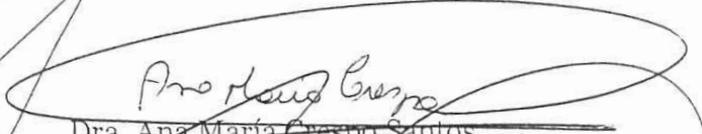
6.4. Ahora bien, respecto de la alegación del casacionista en la que considera que correspondería “(...) la aplicación de la irretroactividad de la ley a favor del Servicio Nacional de Aduana (...)”, resulta necesario recalcar que las leyes rigen para lo venidero, cuestiona además el recurrente, la aplicación del principio de favorabilidad, que tal y como lo manifiesta el Tribunal *A quo*, resulta procedente en el caso de modificación o derogación de la norma infringida. En tanto que, en el caso *in examine*, a la fecha del cometimiento de la infracción y del procedimiento sancionatorio se encontraba plenamente vigente el Art. 190 literal k) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, esto es, por la contravención de subvaloración de mercancías, detectado en el proceso de control posterior. Sin embargo, a la fecha de la expedición de la sentencia objeto del presente recurso de casación, el presidente de la República expidió el Decreto Ejecutivo No. 1343 en cuyo art. 1 define los elementos constitutivos de la subvaloración, los mismos que, en forma posterior son derogados, ante la ausencia del tipo contravencional que no se subsume en el presupuesto previsto en el art. 190 literal k) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. Al día de hoy, se encuentra expedida la Ley Orgánica para la Reactivación Económica, Fortalecimiento en la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera de 29 de diciembre de 2017, en la que, se dispone en su cual art. 3 numeral 10 la eliminación del literal k) del art. 190 del

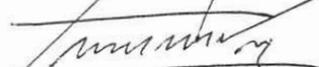
COPCI, por lo tanto, la subvaloración de mercancías dejó de existir como infracción aduanera.

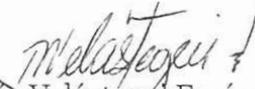
Con estas consideraciones, este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en aplicación del principio *IURA NOVIT CURIA* contemplado en el Código Orgánico de la Función Judicial en concordancia con el art. 311 del Código Tributario, resuelve aplicar el principio de favorabilidad previsto en el art. 76 numeral 5 de la Constitución de la República.

II. RESOLUCIÓN

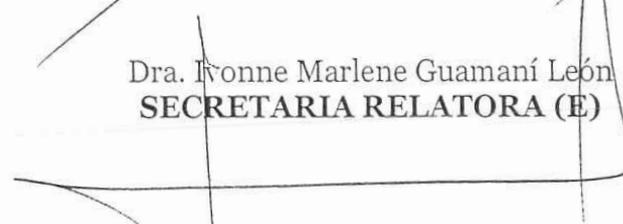
Por las consideraciones antes referidas, este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **“ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA”**, Resuelve: No casar la sentencia emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha el 22 de agosto de 2017, las 14h05.- Actúe la doctora Ivonne Marlene Guamaní León, en calidad de secretaria relatora encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud del oficio No. 011-PSCT-CNJ-18 de 17 de mayo de 2018 suscrito por la presidenta de la Sala, Dra. Ana María Crespo Santos.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-


 Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL


 Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL


 Dr. Darío Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL

Certifico:


 Dra. Ivonne Marlene Guamaní León
SECRETARIA RELATORA (E)



85206454-DFE

En Quito, miércoles diez de octubre del dos mil dieciocho, a partir de las dieciseis horas y quince minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: MARIO EDMUNDO GUEVARA MANOSALVAS, APODERADO ESPECIAL DEL GERENTE GENERAL DE LA COMPAÑIA TEXLAFAYETTE S.A. en la casilla No. 239 y correo electrónico yfierro@fabara.ec, dpino@fabara.ec, amelendez@fabara.ec, mguevara@lafayette.com, gcorreales@lafayette.com, sgordillo@fabara.ec, nsaltos@fabara.ec, en el casillero electrónico No. 1712867124 del Dr./Ab. Yael Elizabeth Fierro Guillén. DIRECTOR DISTRITAL DE TULCAN DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR. en la casilla No. 1346 y correo electrónico vane9_1984@hotmail.com, 114ddt@aduana.gob.ec, rvaldivieso@aduana.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1104285919 del Dr./Ab. VALDIVIESO MONTOYA RUTH VANESSA. 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

Oficio No. 25-2018-PSCT-CNJ-

Quito, 15 de octubre de 2018

Señora doctora

Ligia Marisol Mediavilla

**AYUDANTE JUDICIAL DE LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA**

Presente.-

Doctora Mediavilla:

Por cuanto la doctora Ivonne Marlene Guamani León, Secretaria Relatora (e) de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, solicitó vacaciones se le encarga a usted las funciones de Secretaria Relatora, desde el día lunes 15 de octubre del 2018 hasta el día viernes 19 de octubre del 2018.

Lo que comunico a usted para los fines legales.

Atentamente,



Dra. Ana María Crespo Santes

**JUEZA PRESIDENTA DE LA SALA ESPECIALIZADA, DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA**

RAZÓN: Siento como tal que las 09 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro Juicio de Impugnación (No.17510-2017-00204), (Recurso de Casación No. 17510-2017-00204), (Resolución No. 431-2018), que sigue LA COMPAÑIA TEXLAFAYETTE S.A, en contra del DIRECTOR DISTRITAL DEL SENAE TULCAN, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 18 de octubre del 2018. Certifico.-


DRA. LIGIA MARISOL MEDIA VILLA
SECRETARIA RELATORA (E)



RESOLUCION No. 432-2018

Recurso No. 09501-2017-00259-COGEF

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

ACTOR: ING. MIGUEL ÁNGEL CHACA ORELLANA,
REPRESENTANTE LA COMPAÑÍA "LITOREY S.A."

DEMANDADO: DIRECTOR DISTRITAL DE CUENCA DEL SERVICIO
NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR (**Recurrente**).

Quito, miércoles 10 de octubre del 2018, las 10h53,

ASUNTO

Resolución del recurso de casación interpuesto por el Ab. Luis Vicente Salazar Ulloa, Procurador Judicial del Director Distrital de Cuenca del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en contra de la sentencia dictada el 5 de septiembre de 2017, a las 09h35, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2017-00259, propuesto por el Ing. Miguel Ángel Chaca Orellana, en su calidad de Gerente y como tal representante legal de la compañía LITOREY S.A., en contra de la Providencia No. SENAE-DDC-2017-0043-PV, de

16 de enero de 2017, emitida por el Director Distrital de Cuenca del SENA E, en la que se resuelve imponer a la compañía LITOREY S.A. una sanción administrativa correspondiente a una multa equivalente a tres veces (300%) el valor de la diferencia entre el valor declarado y el valor en aduana de las mercancías.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- El abogado Luis Vicente Salazar Ulloa, Procurador Judicial del Director Distrital de Cuenca del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), ha interpuesto recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 5 de septiembre de 2017, a las 09h35, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en la que se “...*DECLARA SIN EFECTO LA MULTA IMPUESTA EN LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA. La caución otorgada que obra a foja 147, por su naturaleza accesorio, no tiene razón de ser, al desaparecer la obligación principal a la que accedió, y se dispone su devolución al actor, para cuyo efecto el documento que obra a foja 147 será entregado al procurador judicial del actor, o a quien autorice el actor por escrito...*”

1.2 De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1 Auto dictado por el doctor Juan G. Montero Chávez, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto por el abogado Luis Vicente Salazar Ulloa, Procurador Judicial del Director Distrital de Cuenca del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), al amparo del caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el cargo de aplicación indebida del art. 1 de Decreto

Ejecutivo No. 1343 publicado en el Registro Oficial Suplemento 971 en fecha 27 de marzo del 2017; falta de aplicación del art. 76 numeral 3 de la Constitución de la República del Ecuador; y, errónea interpretación del art. 76 numeral 5 de la Constitución de la República del Ecuador.

1.2.2 Sorteo de la causa número 09501-2017-00259, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante el que se radicó la competencia en el Tribunal de Casación integrado por el doctor José Luis Terán Suárez, Juez Nacional Ponente; la doctora Ana María Crespo Santos, Jueza Nacional; y, el doctor Rómulo Darío Velástegui Enríquez, Juez Nacional.

1.2.3 Auto de 12 de septiembre de 2018, a las 13h22, dictado por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la que se convoca a las partes a audiencia para el día lunes 1 de octubre de 2018, a las 11h30, en la sala de audiencias del primer piso del edificio de la Corte Nacional de Justicia.

1.2.4 Audiencia oral en la que fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales; así, por el recurrente Director Distrital de Cuenca del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), la abogada Jéssica Méndez Campoverde; y, por la parte actora, compañía LITOREY S.A., el abogado Andrés Orellana Tosi, quienes presentaron sus argumentos y alegaciones en defensa de sus mandantes, conforme consta en el Acta que obra a fojas 27 y 27 vuelta del expediente de casación.

2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

2.1 De la jurisdicción y competencia.- 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 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

2.2 De la validez procesal.- 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.

2.3 De la naturaleza, finalidad y límites del recurso de casación.- El recurso de casación es 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 finalidad del recurso de casación es el control de la legalidad y de la correcta

aplicación e interpretación del Derecho, sin que le sea permitido a la Sala de casación rebasar los límites fijados por el recurrente en el recurso.

2.4 Del planteamiento del problema jurídico a resolver.- La abogada Jéssica Méndez Campoverde, Procuradora Judicial del Director Distrital de Cuenca del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en la audiencia convocada para conocer y resolver el recurso de casación, sustentó el mismo en el caso 5 del artículo 268 del COGEP, por cuanto, de conformidad con el auto de admisibilidad del recurso, se han producido los siguientes vicios: Aplicación indebida del art. 1 de Decreto Ejecutivo No. 1343 publicado en el Registro Oficial Suplemento 971 en fecha 27 de marzo del 2017; falta de aplicación del art. 76 numeral 3 de la Constitución de la República del Ecuador; y, errónea interpretación del art. 76 numeral 5 de la Constitución de la República del Ecuador.

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto por la abogada Jéssica Méndez Campoverde, Procuradora Judicial del Director Distrital de Cuenca del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del COGEP que establece: “Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto”. Este caso es conocido en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida.

El caso quinto del art. 268 del COGEP tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido; 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. Por lo tanto, la invocación del caso quinto conlleva a 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 ciertos y aceptados por las partes procesales, por lo que, no se podrán volver a analizar las pruebas presentadas por las partes dentro de la instancia.

3.1.1 La abogada Jéssica Méndez Campoverde, Procuradora Judicial del Director Distrital de Cuenca del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en su defensa técnica, en la audiencia convocada para conocer y resolver el presente recurso de casación, alegó y argumentó lo siguiente: Sobre la aplicación indebida del art. 1 del Decreto Ejecutivo No. 1343 publicado en el Registro Oficial Suplemento 971 el 27 de marzo de 2017.- Que en la sentencia de instancia el

Tribunal está desconociendo el hecho de que al momento de la emisión y notificación del acto administrativo impugnado, esto es, la providencia sancionatoria No. SENAE-DDC-2017-0043-PV de fecha 16 de enero de 2017, el Decreto Ejecutivo No. 1343 no se encontraba vigente; que al momento de sustanciarse el procedimiento sancionatorio de contravención de subvaloración estaba concebida únicamente en razón de lo establecido en el art. 190 literal k) del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, *“...por lo que si el verbo rector dentro de un tipo penal o contravencional está llamado a determinar de forma específica la conducta que debe ser sancionada, es lógico que la administración aduanera proceda a sancionar precisamente esa conducta cuando haya sido verificada, de esta manera al 16 de enero del 2017, LA LEY establecía como infracción únicamente a la “subvaloración de las mercancías cuando se establezca en un proceso posterior”, ello en el artículo 190 literal k) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, entonces la norma estaba encaminada a sancionar la conducta de quien valoró a sus mercancías, por debajo del valor que debió hacerlo conforme el concepto general de “subvalorar” con el único condicionamiento de que dicha conducta sea establecida en un proceso de control posterior, y efectivamente esa fue la conducta verificada a la compañía LITOREY S.A., conducta que conforme fuera aceptado por el mismo Tribunal A quo en sentencia, sí fue establecida y evidenciada DENTRO DE UN PROCESO DE CONTROL POSTERIOR”*; que el principio universal de irretroactividad de la ley, garantiza que las normas que integran el ordenamiento jurídico rigen para lo venidero y no tienen efecto retroactivo, por lo que al pretender aplicar al caso que nos ocupa una norma que no estaba vigente al momento de la comisión de la infracción atenta a la seguridad jurídica del SENAE y es que el Decreto Ejecutivo No. 1343 entró en vigencia recién el 27 de marzo de 2017 con la publicación del Registro Oficial Suplemento

No. 971, es decir, 70 días después de la emisión y notificación del acto administrativo impugnado por lo que mal el Tribunal de instancia puede pretender exigir de la Administración Aduanera la verificación de hechos que a la fecha de comisión no se encontraban tipificados como infracción aduanera y por lo tanto mal podrían haber sido objeto de juzgamiento; que la norma a ser aplicada al caso era el art. 190 literal k) del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones COPCI; que a dicha conducta encuentra su sanción en el art. 191 literal f) *ibídem*; que también debió ser aplicado el art. 76 numeral 3 de la Constitución de la República del Ecuador que consagra el principio de legalidad en virtud de que se garantiza de que nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que al momento de cometerse no esté tipificado en la ley como infracción penal; que la Administración Aduanera procedió en observancia del trámite correspondiente a juzgar y sancionar la conducta tipificada como infracción a la fecha de su comisión; la aplicación indebida en mención ha conducido efectivamente al Tribunal a aseverar que por efectos de dicha norma se desvirtúa la comisión de la infracción aduanera, por cuanto el SENAЕ no ha demostrado que la diferencia entre el valor declarado y el valor realmente pagado es resultado de una doble facturación, doble contabilidad o alteración de libros o registros contables, desconociendo deliberadamente que la conducta que la norma llamaba a ser juzgada y sancionada a la fecha de la tramitación y resolución del procedimiento sumario administrativo era la conducta de quien valoró a sus mercancías, por debajo del valor que debió hacerlo, y que dicha conducta sea establecida en control posterior, como ha ocurrido en el presente caso. Falta de aplicación del art. 76 numeral 3 de la Constitución de la República del Ecuador.- Esta norma constitucional contiene el principio de legalidad pues implica la existencia de la reserva legal en materia de tipicidad de infracciones; que la obligación de que las infracciones como las sanciones deben estar determinadas

en la Constitución o en la ley previa la comisión de la llamada infracción, caso contrario no se puede procesar ni juzgar a una persona menos aún imponer determinada sanción; que en el presente caso se impuso una sanción por la comisión de la contravención de subvaloración de mercancías, pues la norma base para aplicar la misma estaba en plena vigencia que es el art. 190 literal k) del COPCI; por lo que el Tribunal de instancia debió ejercer el control de legalidad sobre lo que la Administración Aduanera plasmó en el acto administrativo impugnado, a fin de verificar si en el mismo se vulneraron derechos o se inobservó la ley vigente al momento de su expedición; que la Autoridad Aduanera verificó el cometimiento de la infracción de conformidad a la normativa vigente a la fecha de su comisión e incluso de su juzgamiento, norma que tipificaba como infracción en rango de contravención al simple hecho de que se verifique en un proceso de control posterior la subvaloración de mercancías, entendido dicho actuar como el hecho de dar a algo un valor inferior al que en realidad le corresponde, sin condicionarlo a ningún elemento más; que el Tribunal *a quo* no puede exigir a la Administración Aduanera ningún otro elemento diferente o adicional al que se encontraba configurando el tipo contravencional a la fecha de la comisión de la infracción. Errónea interpretación del art. 76 numeral 5 de la Constitución de la República del Ecuador.- Que el principio de favorabilidad es una excepción al principio de irretroactividad de la ley, la misma que debe limitarse a las normas que impongan sanciones tal como lo establece el art. 76 numeral 5 de la Constitución, considerando que la reforma al Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del COPCI contenida en el art. 1 del Decreto Ejecutivo No. 1343, no modifica la pena, ni el procedimiento para sancionarlo, no puede aplicarse este principio; que en el principio de favorabilidad debe observarse o aplicarse junto al principio de la integridad de la norma en cuanto que al intérprete de la ley no le es permitido utilizar los apartes normativos

que le convengan al caso concreto del que tengan conocimiento; que la norma debe observarse con un sentido íntegro tal y como fue creada por el legislador, pues es evidente que el principio recogido en la ley y Constitución está dado para que el juzgador la aplique al momento de encontrar en contraposición dos leyes vigentes que sancionan un mismo hecho y que una sea más favorable; que en el presente caso no se puede aplicar el principio de favorabilidad porque no existía una norma más favorable al momento de imponer la sanción luego de juzgada la conducta atribuida; que la norma que complementa el tipo contravencional y que entró en vigencia en forma posterior a la comisión y juzgamiento de la infracción no cambia la sanción ni despenaliza la conducta de subvaloración; que se pretende aplicar un principio que no corresponde a la realidad de los hechos, obviando el ejercicio de control de legalidad que tienen que realizar los señores jueces; que la providencia impugnada se encuentra debidamente fundamentada tanto en la aplicación de la norma vigente así como de la subsunción de los hechos que llevaron a la administración a imponer la sanción administrativa a la compañía LITOREY S.A.; que el Tribunal de instancia incurrió en una evidente errónea interpretación del art. 76 numeral 5 de la Constitución, siendo este error determinante en la decisión tomada ya que de lo contrario los miembros del Tribunal hubieran colegido que el tipo penal de la infracción de subvaloración de mercancías de conformidad a la normativa vigente a la fecha de la comisión y juzgamiento de la infracción mandaba a que se sancione únicamente a quien valore sus mercancías por debajo del valor que debía hacerlo y que dicha irregularidad sea evidenciada y establecida en un proceso de control posterior.

3.1.2 Por su parte, la defensa técnica de la empresa LITOREY S.A., manifiesta que resulta fundamental hacer un análisis del proceso; que el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y garantías que están reconocidos en la

Constitución; que la sentencia recurrida lo que hace es aplicar los derechos y garantías establecidos en la misma; que el SENA E en el proceso sumario administrativo no actuó de un modo en el cual pueda verificar la subvaloración, sino que sancionó en función del mandato de ley expresa de ese entonces el art. 190 literal k) del COPCI; que el Presidente de la República del Ecuador, emite el Decreto Ejecutivo No. 1343 en el que reforma el Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del COPCI; en el sentido que la subvaloración de la mercadería que es de tipo penal, solo podrá ser sancionada cuando la SENA E, verifique de una forma fehaciente que se configura uno de los elementos del tipo, es decir que exista una doble contabilidad, falsificación de documentos, entre otros explícitamente señalados; que el Tribunal de instancia en la sentencia recurrida toma la definición de subvaloración del decreto ejecutivo y lo aplica; que en el argumento del SENA E de que existe aplicación indebida del art. 1 del decreto antes mencionado no toma en consideración el principio de favorabilidad que está reconocido en la Constitución y dispone que se debe actuar como lo hizo la sala de instancia; que sobre la indebida aplicación de una norma vigente, el tema de irretroactividad de la ley es específica para materia penal y ha sido reconocido en el Código Tributario; que sobre la falta de aplicación del art. 76 numeral 3 de la Constitución de la República, que dispone sobre el debido proceso, hay que establecer que el mismo se fundamenta en la aplicación de las normas; que la Constitución es mandataria sobre el principio *induvio pro reo*, que se debe aplicar la norma más favorable al reo; que los argumentos presentados por el SENA E son erróneos, pretendiendo irse en contra de las garantías constitucionales, buscando darle un sentido distinto al principio de favorabilidad; que la sentencia de instancia cumple con los fundamentos de motivación ya que fundamenta su decisión en normas constitucionales y tratados internacionales del

que forma parte el Ecuador; que el SENAЕ ya actuado conforme se dispone en la sentencia de instancia.

3.2 De la resolución del problema jurídico planteado.- El del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAЕ), por intermedio de su defensa técnica manifiesta que en la sentencia recurrida existe aplicación indebida del art. 1 de Decreto Ejecutivo No. 1343 publicado en el Registro Oficial Suplemento 971, de fecha 27 de marzo del 2017, ya que está desconociendo el hecho de que al momento de la emisión y notificación del acto administrativo impugnado, esto es, la providencia sancionatoria No. SENAЕ-DDC-2017-0043-PV de fecha 16 de enero de 2017, el Decreto Ejecutivo mencionado no se encontraba vigente; que al momento de sustanciarse el procedimiento sancionatorio de contravención de subvaloración estaba concebida únicamente en razón de lo establecido en el art. 190 literal k) del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones; por lo que al pretender aplicar al caso que nos ocupa una norma que no estaba vigente al momento de la comisión de la infracción atenta a la seguridad jurídica del SENAЕ; que la norma a ser aplicada al caso era el art. 190 literal k) del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones; que existe falta de aplicación del art. 76 numeral 3 de la Constitución de la República del Ecuador; que esta norma constitucional contiene el principio de legalidad, pues implica la existencia de reserva legal en materia de tipicidad de infracciones; que la obligación de que las infracciones como las sanciones deben estar determinadas en la Constitución o en la ley previa la comisión de la llamada infracción, caso contrario no se puede procesar ni juzgar a una persona menos aún imponer determinada sanción; que la autoridad aduanera verificó el cometimiento de la infracción de conformidad a la normativa vigente a la fecha de su comisión e incluso de su juzgamiento norma que tipificaba como infracción en rango de contravención al simple hecho de que se verifique en un

proceso de control posterior la subvaloración de mercancías entendido dicho actuar como el hecho de dar a algo un valor inferior al que en realidad le corresponde, sin condicionarlo a ningún elemento más; que existe errónea interpretación del art. 76 numeral 5 de la Constitución de la República del Ecuador; que el principio de favorabilidad es una excepción al principio de irretroactividad de la ley, la misma que debe limitarse a las normas que impongan sanciones tal como lo establece el art. 76 numeral 5 de la Constitución, considerando que la reforma al Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del COPCI, contenida en el art. 1 del Decreto Ejecutivo No. 1343, no modifica la pena ni el procedimiento para sancionarlo, no puede aplicarse este principio; que la norma que complementa el tipo contravencional y que entró en vigencia en forma posterior a la comisión y juzgamiento de la infracción no cambia la sanción ni despenaliza la conducta de subvaloración.

Por su parte, la defensa técnica de la empresa LITOREY S.A., manifiesta que el SENAЕ en el sumario administrativo sancionó a la compañía en función de lo que dispone de forma expresa el art. 190 literal k) del COPCI; que en el Decreto Ejecutivo No. 1343 se reforma el Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del COPCI, en el sentido que la subvaloración sólo podrá ser sancionada cuando la SENAЕ verifique de una forma fehaciente que se configura uno de los elementos del tipo, es decir que exista una doble contabilidad, falsificación de documentos, entre otros explícitamente señalados; que en el argumento del SENAЕ de que existe aplicación indebida del art. 1 del decreto antes mencionado no toma en consideración el principio de favorabilidad que está reconocido en la Constitución y que dispone que se debe actuar como lo hizo el Tribunal de instancia; que la sentencia de instancia cumple con los fundamentos de motivación ya que fundamenta su decisión en normas

constitucionales y tratados internacionales de los que forma parte el Ecuador; que el SENA E ya actuado conforme se dispone en la sentencia de instancia.

3.2.1 Para resolver el problema jurídico planteado, este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia parte de datos no controvertidos que constan en la sentencia recurrida, siendo estos: **a)** Que la Rectificación de Tributos No. JRP1-2015-0468-D001 fue notificada a la compañía contribuyente el 19 de mayo de 2016, en la que se efectuó una determinación en control posterior; y, que mediante providencia SENA E-DDC-2017-0043-PV de 16 de enero de 2017, el Director Distrital de Cuenca del SENA E impone a la compañía LITOREY S.A., una sanción administrativa por haber incurrido en la infracción aduanera tipificada en el art. 190 literal k) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones COPCI, por lo que le impone una multa equivalente a tres veces (300%) de la diferencia entre el valor declarado y el valor determinado en las mercancías (art. 191 literal f) COPCI). **b)** A esa fecha la infracción, el procedimiento sancionatorio y la sanción se encontraban regulados por lo dispuesto en los arts. 190 literal k) y 191 del COPCI. **c)** A la fecha de expedición de la sentencia de instancia (5 de septiembre de 2017), se encontraba vigente el Decreto Ejecutivo No. 1343, publicado en el Registro Oficial Suplemento 971 en fecha 27 de marzo del 2017, que en su art. 1 establece que se reforma el art. 2 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, disponiendo en su parte pertinente que se agreguen definiciones entre la que consta la siguiente: ***“Subvaloración.- Se entenderá como tal cuando en un proceso de control posterior se verifique una alteración por un monto menor del valor real de la mercancía importada, siempre que dicha alteración sea por una doble facturación, por una doble contabilidad o por la alteración de libros o***

registros contables.”; en tal virtud, con dicha reforma se definen los elementos para la configuración de la subvaloración, los mismos que no se subsumen con los constantes en el art. 190 literal k) del COPCI, que eran los aplicables a la fecha del cometimiento de la infracción. **d)** Sin embargo, hay que considerar que al 1 de octubre de 2018, fecha en que se realizó la audiencia para conocer y resolver el recurso de casación, el art. 190 literal k) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, ha sido derogado expresamente por la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 150, de 29 de diciembre de 2017, que en su art. 3 numeral 10 dispone: “eliminar el literal k) del art. 190 del COPCI”, por lo tanto, esta Sala de Casación, aplicando el principio *iura novit curia*, realiza el siguiente análisis: **i)** Sobre el principio mencionado, el segundo inciso del art. 28 del Código Orgánico de la Función Judicial establece que las juezas y jueces no podrán excusarse de ejercer su autoridad o de fallar en los asuntos de su competencia por falta de norma u oscuridad de las mismas, y deberán hacerlo con arreglo al ordenamiento jurídico, de acuerdo a la materia; y, en el art 140 *ibídem* dispone: “*La jueza o el juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no podrá ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes. Esta última disposición no será aplicable cuando en esta forma se puedan vulnerar derechos reconocidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos*”. El principio *iura novit curia* es la traducción del aforismo “*El Juez o el Tribunal conoce el derecho*”, significa que el juzgador es técnico en el derecho, conocedor de las instituciones jurídicas y de la legislación, y por lo tanto aplicará la norma jurídica pertinente, aun cuando el justiciable la haya omitido o se haya equivocado en su invocación; por lo que

en el presente caso, al no existir infracción penal aduanera que perseguir por la derogatoria del literal k del art. 190 COPCI, establecida en la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, es aplicable el principio de favorabilidad establecido en el art. 76 numeral 5 de la Constitución de la República del Ecuador. ii) En virtud de la derogación anteriormente detallada, es oportuno mencionar que el Código Tributario en su art. 311 establece que: *“Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común”*; consecuentemente, se concluye que cabe la retroactividad de la ley, en el caso de normas tributarias punitivas que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, ya que por regla general la ley no es retroactiva, ya que regula las situaciones jurídicas de conformidad a la ley vigente al momento de que ocurren dichas situaciones; igualmente se determina en materia tributaria que no se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes (art. 3 del Código Tributario); únicamente como se mencionó en líneas anteriores, la retroactividad es aplicable en normas tributarias punitivas que sean más favorables a la persona infractora. iii) Ahora bien, el principio de favorabilidad es la aplicación de la norma posterior que es más favorable para el infractor; es decir, si en una ley posterior el legislador considera que la conducta antes sancionada dejó de ser lesiva (derogación) o menos grave (sanción menos rigurosa), se la debe aplicar aun cuando su promulgación sea posterior a la infracción; dicho principio lo establece la Constitución de la República del Ecuador como garantía del debido proceso en su art. 76 numeral 5; y, el art. 5 numeral 2 del Código Orgánico Integral Penal

sobre la favorabilidad dispone que: “2. *en caso de conflicto entre dos normas de la misma materia, que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa aun cuando su promulgación sea posterior a la infracción*”; que es lo que sucede en la especie, que en fecha posterior al cometimiento de la infracción aduanera y de la imposición de la sanción, se promulga una reforma legal en la que expresamente se deroga la infracción sancionada establecida en el art. 190 literal k) del COPCI. iv) Por lo expuesto se concluye que al haber sido expulsado del ordenamiento jurídico el literal k) del art. 190 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones COPCI, es perfectamente aplicable el principio de favorabilidad establecido en el art. 76 numeral 5 de la Constitución de la República del Ecuador.

4. DECISIÓN

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

5. SENTENCIA

5.1 **NO CASAR** la sentencia dictada el 5 de septiembre de 2017, a las 09h35, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2017-00259.

5.2 Sin costas.

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



Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL



Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL



Dr. Rómulo Darío Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL

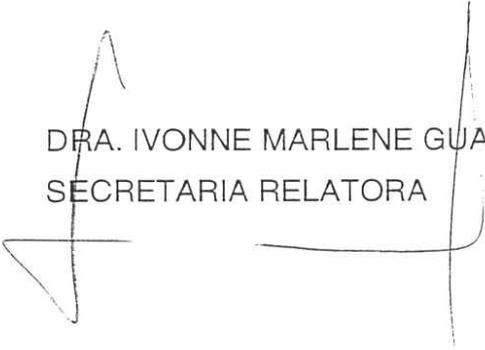
Certifico.-



Dra. Ivonne Marlene Guamaní León
SECRETARIA RELATORA (E)



En Quito, miércoles diez de octubre del dos mil dieciocho, a partir de las quince horas y cincuenta minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: ING. MIGUEL ANGEL CHACA ORELLANA .- COMPAÑIA LITOREY S.A. en el correo electrónico aorellanatosi@yahoo.com, lartizco@lartizco.com, aorellana@cmc.com.ec, en el casillero electrónico No. 0103200499 del Dr./Ab. IVAN ANDRES ORELLANA TOSI. ING. CHRISTIAN ALFREDO AYORA VASQUEZ .- DIRECTOR DISTRITAL DE CUENCA DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS DEL ECUADOR en la casilla No. 1346 y correo electrónico rakel_viq@hotmail.com, cjudicialc@aduana.gob.ec, svicuna@aduana.gob.ec, en el casillero electrónico No. 0105594998 del Dr./Ab. SARA RAQUEL VICUÑA ABRIL. Certifico:



DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON
SECRETARIA RELATORA

Oficio No. 25-2018-PSCT-CNJ-

Quito, 15 de octubre de 2018

Señora doctora

Ligia Marisol Mediavilla

AYUDANTE JUDICIAL DE LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

Presente.-

Doctora Mediavilla:

Por cuanto la doctora Ivonne Marlene Guamani León, Secretaria Relatora (e) de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, solicitó vacaciones se le encarga a usted las funciones de Secretaria Relatora, desde el día lunes 15 de octubre del 2018 hasta el día viernes 19 de octubre del 2018.

Lo que comunico a usted para los fines legales.

Atentamente,



Ana María Cordero Cordero
Dra. Ana María Cordero Cordero

JUEZA PRESIDENTA DE LA SALA ESPECIALIZADA, DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

RAZÓN: Siento como tal que las 10 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro Juicio de Impugnación (No. 09501-2017-00259), (Recurso de Casación No. 09501-2017-00259), (Resolución No. 432-2018), que sigue LA COMPAÑÍA LITOREY S.A., en contra del DIRECTOR DISTRITAL DE CUENCA SENAE, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 18 de octubre del 2018. Certifico.-


DRA. LIGIA MARISOL MEDIAVILLA
SECRETARIA RELATORA (E)



RESOLUCIÓN No. 433-2018

Recurso No. 09502-2014-0133

VOTO DE MAYORIA DEL DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ Y DRA. ANA
MARIA CRESPO SANTOS

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, a miércoles 10 de octubre del 2018, las 12h03,

ASUNTO

Resolución del recurso de casación interpuesto por el Econ. Juan Miguel Avilés Murillo, en calidad de Director Zonal 8 (Antes Director Regional Litoral Sur) del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia de 8 de marzo de 2018, las 16h26, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09502-2014-0133, deducido por el señor Antonio Arosemena, en calidad de Gerente General y como tal representante legal de la compañía LATINA SEGUROS Y REASEGUROS C.A., en contra de las Resoluciones emitidas por el Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, Nos. 109012014RREC088445, de 28 de octubre de 2014, que resuelve negar el reclamo propuesto por la referida compañía, tendiente a que se declare la ilegalidad y deje sin valor ni efecto las diferencias establecidas en las Liquidaciones de Pago por Diferencias en las Declaraciones Nos. 0920140200109, 0920140200110, 0920140200111, 0920140200112, 0920140200113, 0920140200114, 0920140200115, 0920140200116, y 0920140200117, por concepto de Impuesto a la Salida de Divisas, correspondientes a los meses de abril a diciembre de 2011, confirmando las mismas; y, 109012014RREC089037, de 31 de octubre de 2014, que resuelve

negar el reclamo propuesto por la citada compañía, tendiente a que se declare la ilegalidad y deje sin valor ni efecto las diferencias establecidas en las Liquidaciones de Pago por Diferencias en las Declaraciones Nos. 0920140200118, 0920140200119, 0920140200120, 0920140200121, 0920140200122, 0920140200123, 0920140200124, 0920140200125, 0920140200126, 0920140200127, 0920140200128, y 0920140200129, por concepto de Impuesto a la Salida de Divisas, correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2012, confirmando dichas liquidaciones.

1. ANTECEDENTES

1.1 Mediante escrito de 19 de abril de 2018, el Econ. Juan Miguel Avilés Murillo, en calidad de Director Zonal 8 (Antes Director Regional Litoral Sur) del Servicio de Rentas Internas., fundamentó el recurso de casación en la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación. Estimó que en la sentencia recurrida se infringió la siguiente norma de derecho: Por **errónea interpretación** del art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

1.2 En relación con la **causal primera** alegada, el recurrente sostiene que la Sala de instancia concluye que la compensación de los créditos, que tiene LATINA con la reaseguradora en el exterior, no constituye una salida de divisas, puesto que la compensación como hecho generador del ISD no estaba vigente para la época de los años determinados, lo que le conduce a concluir que no se dio el hecho generador para el impuesto determinado conforme al artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador; que con la promulgación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, se concibió la creación de varios impuestos, encontrándose entre ellos, el Impuesto a la Salida de Divisas, de donde se desprende que el Impuesto a la Salida de Divisas es una carga impositiva que grava el envío de capitales o divisas a otras jurisdicciones o estados, sea a través de su salida

efectiva o a través de las presunciones establecidas en las normas que regulan dicho impuesto; su hecho generador lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo, o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación del sistema financiero; que se observa que el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas es amplio, al establecer la norma que este se podrá constituir por pagos de cualquier naturaleza, lo que implica que abarca un amplio espectro de situaciones a que hubieren lugar y que son circunstanciales a la transferencia, traslado, envíos y pagos realizados al exterior; que la errónea interpretación del Tribunal de instancia, radica en reducir su razonamiento en que el artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, establece el hecho generador sólo para las divisas (dinero que sale al exterior), cuando el art. 156 tiene un sentido más amplio, al establecer "*pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación del sistema financiero.*", por esa razón la Administración Tributaria consideró que la compensación que LATINA realizó con las reaseguradoras en el exterior generó a su vez una transferencia o traslado de divisas al exterior, configurándose de este modo el hecho generador del ISD, de conformidad con el artículo 156 citado; que el yerro de interpretación de la Sala se revela, cuando textualmente se refiere a la compensación, de la siguiente forma: "*...en la que no se incluía a la compensación como forma de extinguir las obligaciones tributarias como hecho generador...*", es decir se verifica como la Sala parte de un raciocinio equivocado, al referirse a la compensación exclusivamente como "*forma de extinguir la obligación tributaria*"; que el art. 156 establece PAGOS DE CUALQUIER NATURALEZA, lo que implica a la compensación como FORMA DE PAGO, y no como una forma de extinguir las obligaciones tributarias como se refiere la Sala, pues hay que dejar en claro que es distinto realizar un pago de cualquier naturaleza que extinguir una obligación tributaria; que el art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, indica "*pago de cualquier naturaleza*", el art. 1583 del

Código Civil de ninguna manera considera al “pago” (así, sin adjetivo alguno), como una categoría distinta a otros modos de extinguir las obligaciones; que el referido artículo, así como el artículo 1584, trata sobre el “pago efectivo”, por lo que la compensación no deja de ser un pago recíproco, en las cantidades equivalentes por las que ambas partes son recíprocamente deudora y acreedora; el recurrente luego de citar los recursos Nos. 09501-2016-00375, y 17751-2016-0434, emitidos por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, sostiene que si la Sala de instancia no hubiese interpretado categóricamente a la compensación como una forma de extinguir la obligación tributaria, sino en su sentido lato, es decir como una forma de PAGO, entonces hubiese arribado a que los montos de las primas de reaseguro son base imponible para el ISD, no solo en el monto neto transferido, sino también en el monto que no fue transferido y que fue pagado por compensación, con las indemnizaciones que el acreedor de las primas debía pagar; que la transferencia del monto neto, que se produce por motivos de utilidad práctica, no elimina la existencia real de la obligación de pago de las primas a la entidad del exterior, que es la que genera el tributo, haciendo abstracción de la masa monetaria que finalmente salió del país; que la errónea interpretación que realizó la Sala de instancia sobre la aplicación de los preceptos y presunciones del artículo 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, llevó a no considerarlas divisas lo cual fue determinante en la sentencia, puesto que el sesgar la aplicación y espíritu de la norma conlleva a que el actor dejé de pagar un tributo que debió haber liquidado al momento de la compensación con las reaseguradoras en el exterior.

1.3 El Dr. Iván Rodrigo Larco Ortuño, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante auto de 10 de julio de 2018, las 08h14, calificó de admisible el recurso de casación interpuesto por el Econ. Juan Miguel Avilés Murillo, en calidad de Director

Zonal 8 (Antes Director Regional Litoral Sur) del Servicio de Rentas Internas, en relación con el cargo por **errónea interpretación** del art. 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, al amparo de la **causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación; disponiendo además que se notifique a las partes.

1.4 La compañía LATINA SEGUROS Y REASEGUROS C.A., no ha dado contestación alguna al recurso de casación interpuesto por la administración tributaria.

1.5 El Tribunal de instancia en la sentencia recurrida *"...declara CON LUGAR la demanda presentada por el señor Antonio Arosemena, por los derechos que representa de la compañía LATINA SEGUROS Y REASEGUROS C.A., consecuentemente la invalidez legal de las Resoluciones No. 109012014RREC088445 y 109012014RREC089037 emitidas por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur el 28 de octubre y 31 de octubre del 2014, respectivamente, así como de las Liquidaciones de Pago por Diferencias en las Declaraciones No. 0920140200109, 0920140200110, 0920140200111, 0920140200112, 0920140200113, 0920140200114, 0920140200115, 0920140200116, 0920140200117, 0920140200118, 0920140200119, 0920140200120, 0920140200121, 0920140200122, 0920140200123, 0920140200124, 0920140200125, 0920140200126, 0920140200127, 0920140200128, y 0920140200129, por Impuesto a la Salida de Divisas de los períodos Abril a diciembre del 2011 y de enero a diciembre del 2012..."*.

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.

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 Econ. Juan Miguel Avilés Murillo, en calidad de Director Zonal 8 (Antes Director Regional Litoral Sur) del Servicio de Rentas Internas, según el auto de admisibilidad, 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 cantón Guayaquil, provincia del Guayas:

Cargo único: “Errónea interpretación” del artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

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 constituyen la *ratio decidendi* del fallo.

5.2 El recurrente alega en su recurso la **causal primera** que trata de la 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, ésta *“...se trata de la llamada transgresión directa de la norma legal en la sentencia, y en ella no cabe consideración respecto de los hechos, pues se parte de la base que es correcta la apreciación del Tribunal ad-quem sobre el valor de los medios de prueba incorporados al proceso, por lo que corresponde al tribunal de casación examinar, a base de los hechos considerados como ciertos en la sentencia, sobre la falta de aplicación, aplicación indebida o errónea interpretación de los artículos citados por el recurrente”*. (Andrade Ubidia, Santiago, 2005, LA CASACIÓN CIVIL EN EL ECUADOR, QUITO-ECUADOR, ANDRADE & ASOCIADOS FONDO EDITORIAL, pág. 181). Por lo que esta causal, tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia; dicha causal tiene relación con lo que se denomina vicios *in iudicando* ya sea por aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de las normas de derecho o precedentes jurisprudenciales.

5.3 El casacionista fundamenta su recurso en la *errónea interpretación* de la norma de derecho señalada en el numeral 4.1, cargo único, cuyo texto es el siguiente:

LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR.

(Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242, de 29 de Diciembre 2007).

“Art. 156.- Hecho generador.- El hecho generador de este impuesto lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través de el giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. Cuando el hecho generador se produzca con intervención de las instituciones del sistema financiero, será constitutivo del mismo el débito a cualesquiera de las cuentas de las instituciones financieras nacionales e internacionales domiciliadas en el Ecuador que tenga por objeto transferir los recursos financieros hacia el exterior.

Todo banco extranjero que opere en el Ecuador, mensualmente deberá declarar que han pagado el Impuesto quienes hayan efectuado remesas de dinero, aun cuando sea bajo un sistema de courier o sistema expreso, en sobre cerrado, de que tenga conocimiento la institución financiera. Todos los couriers autorizados para operar en el Ecuador, antes de tramitar cualquier envío al exterior, deberán recabar del ordenante una declaración en formulario, del que sea destinatario el Servicio de Rentas Internas, expresando que en el sobre o paquete no van incluidos cheques o dinero al exterior...”.

5.4 El Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, fundamenta el cargo al sostener que el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas es amplio y la norma establece que éste se podrá constituir por pagos de cualquier naturaleza, abarcando un amplio espectro de situaciones a que hubieren lugar y que son circunstanciales a la transferencia, traslado, envíos y pagos realizados al exterior, sea la modalidad que fuere la aplicada por el sujeto pasivo para dicho fin, por lo que la *errónea interpretación* del Tribunal de instancia, es que razona que en el artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, se establece el hecho generador sólo para

las divisas (dinero que sale al exterior), cuando el referido artículo 156, tiene un sentido más amplio al establecer “...pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación del sistema financiero...”, y que por eso la Administración Tributaria consideró que la compensación que compañía actora realizó, con las reaseguradoras en el exterior, generó a su vez una transferencia o traslado de divisas al exterior, configurándose de este modo el hecho generador del ISD.

5.5 Al respecto el Tribunal de instancia expuso: *“QUINTO.- En el presente caso, el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, se encontraba normado en el Art. 56 (sic) de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador vigente en los ejercicios fiscales auditados, en la que no se incluía a la compensación como forma de extinguir las obligaciones tributarias como hecho generador, la que recién se incorporó a través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 405 del 29 de diciembre del 2014, al sustituir el Art. 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, por tanto al aplicar dicho Impuesto al amparo de la Circular NAC-DGECCGC12-00017 publicada en el Registro Oficial No. 806 del 9 de octubre del 2012 mediante la cual se hace una interpretación al Art. 56 (sic) de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, se ha violentado el principio Constitucional de Reserva de Ley. Si bien es cierto que las primas de seguros estuvieron exentas del pago del ISD , en el literal d) del Art. 159 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre de 2007, la misma que se mantuvo con la modificación efectuada a ese artículo por el artículo 15 de la Ley Orgánica Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico (Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 392 del 30 de julio del 2008) exoneración que se suspendió con ocasión a la expedición de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen*

Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador (Registro Oficial Suplemento No. 94 del 23 de diciembre de 2009) que en su artículo 41 sustituyó el artículo 159 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, estableciendo las exenciones entre las cuales ya no constaban los pagos de primas de seguros, esto no quiere decir que, por encontrarse los pagos de primas de seguro gravados con el ISD, los generados en la compensación de siniestros con reaseguradoras en el exterior, también estén gravados con dicho impuesto; ya que por tratarse el hecho generador de un elemento constitutivo del tributo, debe existir norma legal expresa que así lo determine, por mandato del principio constitucional tributario de reserva legal, tal como se ha dejado desarrollado en este considerando; es así que el Legislador a través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el Suplemento del registro Oficial No. 405 del 29 de diciembre del 2014, en aplicación del Art. 301 de la Constitución de la República del Ecuador, estableció como hecho generador del ISD a parte del pago a cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones, incluyéndose ahora sí a la compensación como medio de extinguir las obligaciones. Por todo lo expuesto, al haberse determinado diferencias por el impuesto a la salida de divisas respecto a las compensaciones de siniestros con reaseguradoras, sin sustento legal, dichas determinaciones son ilegales. El Art. Art. 139 del Código Tributario, dice: “Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos: (...) 2.- Cuando hubieren sido dictado con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión de la causa...”.

5.6 El recurso de casación presentado por el Servicio de Rentas Internas se fundamenta en el vicio de **errónea interpretación** de una norma de derecho.

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

5.7 Con estos antecedentes, corresponde a esta Sala de Casación, verificar si el fallo emitido por el Tribunal de instancia incurre o no en el vicio alegado por el recurrente, y para hacerlo considera: **i)** Por el principio dispositivo, que rige también para el recurso de casación, los límites dentro de los cuales se efectuará el control de legalidad de la sentencia impugnada, son los expuestos por el recurrente en su recurso y posteriormente admitidos por el Conjuez de esta Sala; **ii)** Tal como se señaló *ut supra*, la causal primera invocada por el recurrente, tiene como limitante la revalorización de la prueba, y se plantea a partir de los hechos probados en la sentencia; sin embargo, en este caso, el Tribunal de instancia en el considerando CUARTO (fs. 1679), llega a la siguiente conclusión: *“...Una vez trabada la Litis, se encuentra que el asunto sometido a conocimiento de este Tribunal es de puro derecho...”*. Por lo tanto, el análisis y resolución del problema jurídico planteado, parte de la base que es correcta la apreciación del Tribunal juzgador sobre los hechos materia de la *litis*, por lo que corresponde a este Tribunal de Casación examinar, a base de los hechos considerados como ciertos en la sentencia impugnada y los argumentos expuestos por los sujetos procesales, sobre la errónea interpretación del art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. **iii)** Esta Sala Especializada considera que la obligación tributaria es

el vínculo jurídico de carácter personal, generado entre el sujeto activo o Estado y el contribuyente o responsable, vínculo en virtud del cual debe satisfacerse una prestación apreciable en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley (art. 15 Código Tributario), entendiéndose que el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, identifica los presupuestos establecidos por la ley, determinan las hipótesis por las cuales se produce el hecho imponible, y por el cual va a nacer la obligación tributaria (principio de reserva de ley); en este sentido, el artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, define el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, de manera general en su primer inciso dispone que el hecho generador del ISD, lo constituye **la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero.**

5.8 En la sentencia analizada se observa que el objeto de la controversia gira en torno a dilucidar si se ha producido el hecho generador del impuesto a la Salida de Divisas (ISD) en las determinaciones realizadas por la Administración Tributaria, en las Liquidaciones de Pago por Diferencias que han sido ratificadas en la resoluciones impugnadas; esto es que, si la compañía actora al realizar compensaciones (por siniestros) para extinguir obligaciones mutuas, con sus reaseguradoras del exterior, produjo el hecho generador del ISD; ante lo cual es preciso examinar lo que expuso el Tribunal de instancia al respecto, y de esta manera establecer si se produjo o no el vicio alegado por la administración tributaria. Así, en el considerando QUINTO, los juzgadores luego de referirse a que el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, se encuentra normado en el art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, erradamente sostienen que en éste “...no se incluía a la compensación como forma de extinguir las obligaciones tributarias como hecho generador...”, pues se ha de advertir que el referido artículo, no se

refiere a la compensación como pago, y peor aún al pago de “obligaciones tributarias”, sino que el mismo se refiere como hecho generador a la transferencia o traslado de divisas al exterior; luego, la Sala *a quo* señala que dicha “compensación como forma de extinguir las obligaciones tributarias”, se incorporó a través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, en diciembre de 2014, y que al aplicar dicho impuesto (ISD), al amparo de la Circular NAC-DGECCGC12-00017, de octubre de 2012, al hacer una interpretación del artículo 156 referido, se violentó el principio de reserva de ley, siendo ésta una apreciación errada del tribunal de instancia, pues se está refiriendo nuevamente a la compensación de obligaciones tributarias; luego, el Tribunal de instancia luego de referirse a la exoneración que la ley preveía para las “primas de seguros”, misma que dice, fue suspendida con la expedición de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (R.O.S. No. 94 de 23 de diciembre de 2009), considerando al respecto que, *“...esto no quiere decir que, por encontrarse los pagos de primas de seguro gravados con el ISD, los generados en la compensación de siniestros con reaseguradoras en el exterior, también estén gravados con dicho impuesto; ya que por tratarse el hecho generador de un elemento constitutivo del tributo, debe existir norma legal expresa que así lo determine...”*, apreciación que evidencia nuevamente una errónea interpretación de la norma invocada como infringida, pues en primer lugar, en la analogía planteada (primas,-siniestros), están estableciendo sin un sustento adecuado, que únicamente el “pago” por sí mismo se constituye en divisas, discriminando de éstas a la compensaciones realizadas por la compañía actora, en detrimento de la esencia del hecho generador de ISD (transferencia o traslado de divisas) contenido en el art. 156 referido; y, en segundo lugar, que a pesar de que dicho tribunal citó el art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, de forma general consideran que no existe norma legal que determine los presupuestos que configuren el hecho generado del ISD; posteriormente el mismo tribunal

señala que a través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (diciembre de 2014), se estableció como hecho generador del ISD, aparte del pago, a cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones, incluyendo la compensación como modo de extinguir las obligaciones; la Sala juzgadora concluye que “...*al haberse determinado diferencias por el impuesto a la salida de divisas respecto a las compensaciones de siniestros con reaseguradoras, sin sustento legal, dichas determinaciones son ilegales...*”, y con fundamento en el artículo 139 del Código Tributario, resuelve declarar con lugar la demanda, estableciendo la invalidez legal de las resoluciones impugnadas por la compañía actora. En definitiva, y a criterio de esta Sala Especializada, resulta evidente que el Tribunal de instancia en el fallo analizado, incurre en una errónea interpretación del art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, ya que en primer lugar, es esta la norma llamada a gobernar el asunto en cuestión; sin embargo el sentido que le intenta dar la Sala *a quo*, es diverso al estatuido realmente; así, dicha Sala confunde que el presupuesto del hecho generador del consabido Impuesto a la Salida de Divisas, es la **transferencia o traslado de divisas**, a través de “**pagos de cualquier naturaleza**”, y no “...*la compensación como forma de extinguir las obligaciones tributarias como hecho generador...*”; es decir, en el presente caso lo que se estaba resolviendo es que sí la compensación realizada por la compañía actora a sus proveedores del exterior, por siniestros, generaba o no el ISD, y más no que sí la compensación se constituía en una forma de extinguir las “obligaciones tributarias”; o dicho de otra manera, la norma art. 156 citado prevé que el hecho generador del ISD, se configura por la transferencia de divisas al exterior, sin discriminar que se trate de una extinción o no de la obligación, menos aún de la extinción de una obligación tributaria, sujeta al art. 37 del Código Tributario. Ahora bien, es necesario desentrañar si el hecho generador del ISD, opera con la compensación, como parte de los pagos de cualquier naturaleza, realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero; por lo que en

este sentido es necesario identificar sí el pago como medio económico, es equivalente a la compensación, o dicho de otra forma, sí la compensación forma parte de los “pagos de cualquier naturaleza”. En este sentido, se entenderá por: “**Compensación.** Extinción, hasta el límite de la menor, de las deudas existentes en sentido inverso entre las mismas personas. Constituye una de las formas de extinción de las obligaciones. (...) **Compensación mercantil.** La extinción recíproca de las deudas ciertas, líquidas y exigibles, o de efectos de igual naturaleza o especie, entre comerciantes o en razón de actos de comercio. (...) **Divisa.** Señal o distintivo para reconocer un punto topográfico o una persona, empleada en el mundo de las finanzas para indicar moneda acuñada, en billetes o en otra forma circulante (...) **Pago.** Cumplimiento de la prestación que constituya el objeto de la obligación, sea ésta una obligación de hacer o una obligación de dar. Constituye una forma típica de extinguir las obligaciones...” (Guillermo Cabanellas de Torres, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Buenos Aires, Argentina, Editorial Heliasta S.R.L., 2002, p. 183, 333 y 670); por lo que se puede inferir entonces que el pago y la compensación, tienen un significado financiero (económico) semejante, esto es de forma general, la extinción de una obligación recíproca (para el caso entre la compañía actora y las reaseguradoras del exterior), o lo que es lo mismo, el pago del deudor al acreedor y viceversa, lo que conlleva inevitablemente a establecer que la “compensación” encaja dentro de la definición de “pagos de cualquier naturaleza”, señalados en la norma invocada como infringida por el recurrente. Bajo estos supuestos, se advierte que el hecho de efectuarse el “pago” o la “compensación” (como pago de cualquier naturaleza), implica *per se* que la divisa (circulante por pago), efectivamente se envió al exterior, pues desde la óptica formal y material tributaria, debió quedar constancia de dichas transacciones, en los registros de las operaciones de la compañía actora (contabilidad), pues como se señaló *ut supra*, en el presente caso se parte de la base que es correcta la apreciación del Tribunal juzgador sobre los hechos materia de la *litis* (asunto de puro derecho); con lo cual, se

evidencia que al configurarse los presupuestos que determina el art. 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, esto es que al efectuarse la “compensación” con las reaseguradoras, se incurre en un pago de cualquier naturaleza, realizado sin la intervención del sistema financiero, por lo que implícitamente (por el cumplimiento fáctico de los requisitos formales-materiales), se está transfiriendo divisas al exterior, que es el presupuesto del hecho generador del tributo, por lo tanto se deben gravar con el Impuesto a la Salida de Divisas, este tipo de operaciones así efectuadas por los contribuyentes. Por lo expuesto, este Tribunal de Casación concluye que en la especie, si se configura el vicio de errónea interpretación del art. 156 de la Ley reformativa par la Equidad Tributaria en el Ecuador, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, invocada por la autoridad tributaria.

6. DECISIÓN

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

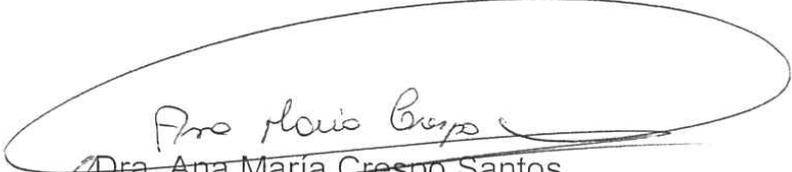
7. SENTENCIA

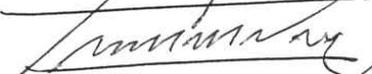
7.1 CASAR la sentencia de 8 de marzo de 2018, las 16h26, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09502-2014-0133; consecuentemente, se ratifica la validez y legitimidad de las Resoluciones Nos. 109012014RREC088445, y 109012014RREC089037, de 28 de octubre de

2014, y de 31 de octubre de 2014, respectivamente, expedidas por el Director Regional Litoral Sur (Hoy Director Zonal 8) del Servicio de Rentas Internas.

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. Rómulo Darío Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL (V.S.)

Certifico.-


Dra. Ivonne Marlene Guamaní León
SECRETARIA RELATORA (E)

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

VOTO SALVADO: Dr. Darío Velástegui Enríquez

ACTOR: LATINA DE SEGUROS Y REASEGUROS C.A. (Recurrente)
DEMANDADO: Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas.

Quito, a ~~miércoles 10~~ de ~~octubre~~ del 2018, las 12h03.

VISTOS: (09502-2014-0133)

I. ANTECEDENTES:

1.1. El economista Juan Miguel Avilés Murillo, en calidad de Director Zonal 8, (cargo denominado anteriormente Director Regional Litoral Sur) del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 08 de marzo del 2018, las 16h26, dentro del juicio de impugnación No. 09502-2014-0133, deducido por el señor Antonio Arosemena, gerente general y representante legal de la compañía LATINA DE SEGUROS Y REASEGUROS C.A., en contra de la Resolución No. 109012014RRECo88445, de fecha 28 de octubre de 2014; que resuelve el reclamo administrativo signado con el trámite No. 1090120140759938 a través de que se impugnó las Liquidaciones de Pago por Diferencias Nro. 0920140200109, 0920140200110, 0920140200111, 0920140200112, 0920140200113, 0920140200114, 0920140200115, 0920140200116 y 0920140200117 por concepto de impuesto a la salida de divisas de los meses abril a diciembre del año 2011 respectivamente; y de la Resolución No. 109012014RRECo89037 de 13 de octubre del 2014, mediante el que se resolvió el reclamo administrativo signado con el trámite No. 109012014086258 a

través del que se impugnó las Liquidaciones de Pago por Diferencias en las Declaraciones Nos. 0920140200118, 0920140200119, 0920140200120, 0920140200121, 0920140200122, 0920140200123, 0920140200124, 0920140200125, 0920140200126, 0920140200127, 0920140200128 y 0920140200129, por concepto de impuesto de salida de divisas de los meses de enero a diciembre del 2012, emitidas por el Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, fallo que en su parte relevante señala: “(...) *declara CON LUGAR la demanda presentada por el señor Antonio Arosemena, por los derechos que representa de la compañía LATINA SEGUROS Y REASEGUROS C.A., consecuentemente la invalidez legal de las Resoluciones No. 109012014RRECO88445 y 109012014RRECO89037 emitidas por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur el 28 de octubre y 31 de octubre del 2014, respectivamente, así como de las Liquidaciones de Pago por Diferencias en las Declaraciones No. 0920140200109, 0920140200110, 0920140200111, 0920140200112, 0920140200113, 0920140200114, 0920140200115, 0920140200116, 0920140200117, 0920140200118, 0920140200119, 0920140200120, 0920140200121, 0920140200122, 0920140200123, 0920140200124, 0920140200125, 0920140200126, 0920140200127, 0920140200128, y 0920140200129, por Impuesto a la Salida de Divisas de los períodos Abril a diciembre del 2011 y de enero a diciembre del 2012. Sin costas ni honorarios que regular (...)*”.

1.2. La pretensión jurídica del economista Juan Miguel Avilés Murillo, en calidad de Director Zonal 8, (cargo denominado anteriormente Director Regional Litoral Sur), del Servicio de Rentas Internas, es que: “(...) *CASE la sentencia de fecha 08 de marzo del 2018, a las 16h26, notificada el 09 de los mismos mes y año, dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2, con sede en Guayaquil, dictada dentro del juicio de impugnación No. 09502-2014-0133, iniciado por la compañía LATINA SEGUROS Y REASEGUROS C.A., toda vez que adolece los vicios de derecho encuadrados en las causales debidamente fundamentadas en el presente recurso.* (transcripción del escrito correspondiente); y,

1.3. El recurso de casación admitido a trámite por el tribunal juzgador mediante auto de 24 de abril del 2018; las 10h09, ante la Sala de lo Contencioso

Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competente para conocer y resolver este recurso.

II. JURISDICCION Y COMPETENCIA:

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia tiene competencia para conocer los recursos de casación según lo dispuesto en los artículos 184 de la Constitución de la República del Ecuador, número 1 de la segunda parte del artículo 185 del Código Orgánico de la Función Judicial y número 2 del art. 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición reformativa Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos y 1 de la Ley de Casación y en virtud de las Resoluciones N° 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y la Resolución N° 009-2018 de 23 de enero del 2018, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura: Resoluciones N° 01-2018 de 26 de enero del 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 a fs. 9 del proceso.

III. VALIDEZ

3.1. Para la tramitación de este recurso extraordinario de casación, se ha observado el cumplimiento de las solemnidades inherentes para esta clase de impugnaciones; por tanto al no existir ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y al no existir nulidad alguna que declarar, con autos para resolver se considera:

IV. FUNDAMENTOS DEL RECURSO

4.1. El economista Juan Miguel Avilés Murillo, en calidad de Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, fundamenta su recurso en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, cuyos yerros los sustenta por la errónea interpretación del art. 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Mismo que mediante auto de 10 de julio de 2018, las 08h14, el doctor Iván Rodrigo Larco Ortuño, en su calidad de Conjuez de la Sala

Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, declaró la admisibilidad del recurso de casación al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación.

4.1.1. Sobre el vicio, errónea interpretación del art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, el casacionista expone que: “(...) *el Impuesto a la Salida de Divisas es una carga impositiva **que grava el envío de capitales o divisas a otras jurisdicciones o estados, sea a través de su salida efectiva o a través de las presunciones establecidas en las normas que regulan dicho impuesto; su hecho generador lo constituye** la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo, o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o **pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación del sistema financiero.** Asimismo, se observa que el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas es amplio al establecer la norma que este se podrá constituir por pagos de cualquier naturaleza, lo que implica que abarca un amplio espectro de situaciones a que hubiere lugar y que son circunstanciales a la transferencia, traslado, envíos y pagos, realizados al exterior sea la modalidad que fuere aplicada por el sujeto pasivo para dicho fin. Por lo que la errónea interpretación del Tribunal de instancia, radica básicamente en reducir su razonamiento en que el artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, establece el hecho generador solo para las divisas (dinero que sale al exterior), cuando el artículo 156 tiene un sentido más amplio cuando la norma establece “pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación del sistema financiero.” Por esta razón la Administración Tributaria consideró que la compensación que LATINA realizó con las reaseguradoras en el exterior generó que a su vez una transferencia o traslado de divisas al exterior, configurándose de este modo el hecho generador del ISD, de conformidad con el art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, normativa anteriormente transcrita. El yerro de interpretación de la Sala se revela, cuando textualmente se refiere a la compensación, de la siguiente forma: “... en*

la que no incluía a la compensación como forma de exigir las obligaciones tributarias como hecho generador ...”, es decir verificamos como la Sala parte de un raciocinio equivocado, al referirse a la compensación exclusivamente como “forma de extinguir la obligación tributaria”, lo que si bien, es cierto, el artículo 156 establece PAGOS DE CUALQUIER NATURALEZA, lo que implica a la compensación como FORMA DE PAGO, y no como una forma de extinguir las obligaciones tributarias, como se refiere la Sala, pues hay que dejar en claro que es distinto realizar un pago de cualquier naturaleza que extinguir una obligación tributaria. Cuando el artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, indica “pago de cualquier naturaleza”, el artículo 1583 del Código Civil de ninguna manera considera al “pago” (así, sin adjetivo alguno), como una categoría distinta a los otros modos de extinguir las obligaciones. El referido artículo, así como el artículo 1584, trata sobre el “pago efectivo”, por lo que la compensación no deja de ser un pago recíproco, en las cantidades equivalente por las que ambas partes son recíprocamente deudoras/acreedoras (...). De las constancias procesales, se establece que la compañía LATINA SEGUROS y REASEGUROS C.A., no dio contestación al traslado realizado por la admisión del recurso de casación.

V. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURIDICO

5.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, examinará si la sentencia recurrida por el economista Juan Miguel Avilés Murillo, en calidad de Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, se enmarca dentro de la causal y cargo propuesto:

CAUSAL PRIMERA: El recurrente considera que en el fallo del Tribunal *A quo*, se configura la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por el cargo de: errónea interpretación del art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

VI. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA CASACIÓN Y RESOLUCION DE LOS PROBLEMAS JURIDICOS.

6.1. La casación desde la concepción doctrinaria se ha enmarcado en un campo aplicativo de naturaleza jurídica extraordinaria, formal y de alta técnica jurídica, autores como: Hernando Devis Echandía, al referirse al recurso de casación han manifestado que “(...) *Se trata de un recurso extraordinario, razón por la cual está limitado a los casos en que la importancia del litigio por su valor o su naturaleza lo justifica. Por él se enjuicia la sentencia del tribunal, que es su objeto, sin que implique una revisión del juicio (...).*” (Hernando Devis Echandía, “Nociones Generales de Derecho Procesal Civil” pág. 797); así mismo, Jaime Guasp señala que: “(...) *La casación se concibe como un recurso donde se plantean estrictamente cuestiones de derecho, y no cuestiones de hecho, es decir, que se trata de un proceso de impugnación destinado a rescindir un fallo judicial por razones estrictamente jurídicas, y no por razones fácticas, por lo que, quedarían fuera de la casación todas aquellas motivaciones que pretendieran la eliminación, sustitución del fallo impugnado a base de su desajuste con los hechos. La casación se perfila así como una figura de significado netamente jurídico, porque solo las cuestiones jurídicas tendrían acceso a ella, lo cual limitaría, extraordinariamente y significativamente, su concepto (...)*” (Juan Lovato Vargas citando a Jaime Guasp en, Programa Analítico del Derecho Procesal, Quito: Corporación Editorial Nacional, Universidad Andina Simón Bolívar, 2002, 148). Luis Armando Tolosa Villabona en su obra Teoría y Técnica de la Casación, señala que: “(...) *El recurso de casación es extraordinario, discrecional, reglado y taxativo. Pretende quebrar, anular y romper una sentencia o auto, violatorios de la ley sustancial (errores in iudicando) o de la ley procesal (errores in procedendo) (pág. 13). De la Rúa señala que: “(...) la casación es un verdadero y propio medio de impugnación, un recurso acordado a las partes en el proceso, bajo ciertas condiciones, para pedir y obtener el reexamen de las sentencias desde el punto de vista de su corrección jurídica (...)*” (De la Rúa, Fernando. *El recurso de casación en el derecho positivo argentino*, Editorial V. P. de Zavala, Buenos Aires, 1986, pág. 50). Criterios doctrinarios que reafirman la concepción inicialmente expuesta y que se constituye en el lineamiento establecido por la Corte Nacional de Justicia. Siendo por tanto, los objetivos principales de este recurso por un lado la protección del ordenamiento jurídico imperante bajo las

premisas de la correcta interpretación y aplicación de las normas de ~~derecho~~ sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior, ~~es decir~~ en sentido estricto el control de legalidad sobre las decisiones judiciales y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia.

6.2.- Esta Sala Especializada, respecto al problema jurídico planteado considera que, el art. 3 de la Ley de Casación con respecto a su causal primera dispone: *“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 de su parte dispositiva”*; por tanto se deberá entender que por esta causal, se imputa a la sentencia los errores in iudicando, en otras palabras, la violación directa de la norma de derecho o sustantiva, en razón de que no se ha subsumido de manera adecuada los hechos que ha sido probados, en consecuencia no cabe la revalorización de los mismos; pues, se parte de la base correcta de aceptación de los mismos por el Tribunal a-quo. Sobre los cargos que propone, doctrinariamente se los entiende de la siguiente manera: Tolosa Villabona, Luis Armando. Ob. Cit., pág. 359 establece que Indebida Aplicación: *“ocurre cuando el juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u obrar en el caso debatido. La norma es entendida rectamente en su alcance y significado, pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos no contemplados en el precepto.”*; Tolosa Villabona, Luis Armando. Ob. Cit., pág. 359, respecto de la Falta de Aplicación: *“La falta de aplicación ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.”*; y, finalmente, Humberto Murcia Ballen, (Recurso de Casación civil, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., Santa Fe de Bogotá D, C, Colombia, páginas 330 y 331., respecto la Errónea Interpretación, afirma que: *“Así como las normas jurídicas, como proposiciones racionales de carácter abstracto y general que son, tienen que ser individualizadas, incorporadas al hecho, situación o relación que están llamadas a regir. Pero para individualizarlas y*

aplicarlas se debe empezar por determinar su sentido y alcance. A esta investigación se llama interpretación o hermenéutica, que como función humana es susceptible de error. De todo ello resulta que hay interpretación errónea en los casos en que la norma se aplica, pero sin darle su verdadero sentido.” Con esta consideración, se pasa a analizar el cargo admitido.

6.2.1. Para el análisis de problema propuesto, corresponde a esta Sala transcribir el contenido del considerando quinto, del fallo recurrido: “(...) *En el presente caso, el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, se encontraba normado en el Art. 56 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador vigente en los ejercicios fiscales auditados, en la que no se incluía a la compensación como forma de extinguir las obligaciones tributarias como hecho generador, la que recién se incorporó a través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 405 del 29 de diciembre del 2014, al sustituir el Art. 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, por tanto al aplicar dicho Impuesto al amparo de la Circular NAC-DGECCGC12-00017 publicada en el Registro Oficial No. 806 del 9 de octubre del 2012 mediante la cual se hace una interpretación al Art. 56 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, se ha violentado el principio Constitucional de Reserva de Ley. Si bien es cierto que las primas de seguros estuvieron exentas del pago del ISD , en el literal d) del Art. 159 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre de 2007, la misma que se mantuvo con la modificación efectuada a ese artículo por el artículo 15 de la Ley Orgánica Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico (Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 392 del 30 de julio del 2008) exoneración que se suspendió con ocasión a la expedición de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (Registro Oficial Suplemento No. 94 del 23 de diciembre de 2009) que en su artículo 41 sustituyó el artículo 159 de la Ley Reformatoria para la*

Equidad Tributaria del Ecuador, estableciendo las exenciones entre las cuales ya no constaban los pagos de primas de seguros, esto no quiere decir que, por encontrarse los pagos de primas de seguro gravados con el ISD, los generados en la compensación de siniestros con reaseguradoras en el exterior, también estén gravados con dicho impuesto; ya que por tratarse el hecho generador de un elemento constitutivo del tributo, debe existir norma legal expresa que así lo determine, por mandato del principio constitucional tributario de reserva legal, tal como se ha dejado desarrollado en este considerando; es así que el Legislador a través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el Suplemento del registro Oficial No. 405 del 29 de diciembre del 2014, en aplicación del Art. 301 de la Constitución de la República del Ecuador, estableció como hecho generador del ISD a parte del pago a cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones, incluyéndose ahora sí a la compensación como medio de extinguir las obligaciones. Por todo lo expuesto, al haberse determinado diferencias por el impuesto a la salida de divisas respecto a las compensaciones de siniestros con reaseguradoras, sin sustento legal, dichas determinaciones son ilegales. El Art. Art. 139 del Código Tributario, dice: “Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos: (...) 2.- Cuando hubieren sido dictado con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión de la causa.

6.2.2. A fin de establecer si se configuran o no los vicios alegados por la abogada María Gabriela Santoro Santillán, procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, consistentes en la errónea interpretación de los arts. 155, 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y 1 y 6 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, se procede a transcribir las normas infringidas:

- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador

Art. 156: “Hecho generador.- El hecho generador de este impuesto lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través de el giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. Cuando el hecho generador se produzca con intervención de las instituciones del sistema financiero, será constitutivo del mismo el débito a cualesquiera de las cuentas de las instituciones financieras nacionales e internacionales domiciliadas en el Ecuador que tenga por objeto transferir los recursos financieros hacia el exterior.

Todo banco extranjero que opere en el Ecuador, mensualmente deberá declarar que han pagado el Impuesto quienes hayan efectuado remesas de dinero, aun cuando sea bajo un sistema de courier o sistema expreso, en sobre cerrado, de que tenga conocimiento la institución financiera. Todos los couriers autorizados para operar en el Ecuador, antes de tramitar cualquier envío al exterior, deberán recabar del ordenante una declaración en formulario, del que sea destinatario el Servicio de Rentas Internas, expresando que en el sobre o paquete no van incluidos cheques o dinero al exterior.”

6.2.3. De la revisión de la sentencia recurrida se advierte que, el Tribunal A quo, ha establecido como motivo de controversia, que: “(...) CUARTO.- Una vez trabada la Litis, se encuentra que el asunto sometido a conocimiento de este Tribunal es de puro derecho y se contrae a determinar la validez legal de las Resoluciones No. 109012014RRECO88445 y 109012014RRECO89037 emitidas por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur el 28 de octubre y 31 de octubre del 2014, respectivamente, para lo cual en virtud de los argumentos expuestos en la demanda y las excepciones deducidas en su contra, es necesario dilucidar lo siguiente: 1) Si se ha producido el hecho generador del impuesto a la Salida de Divisas en las determinaciones realizadas por la Administración Tributaria en las Liquidaciones de Pago por Diferencias que han sido ratificadas en la resoluciones impugnadas; 2) Si se ha producido la caducidad de la facultad determinadora de la Administración..(...)” Siendo el punto 1 de nuestro interés, pues centra su

análisis en determinar si se produjo el hecho generador del impuesto de salida de divisas, en las determinaciones efectuadas por la Administración Tributaria, en función del concepto esencia sobre la forma; y en específico se habla de compensación, siendo este, el motivo por el que es propuesto este recurso de casación, ya que a criterio del casacionista existe errónea interpretación del art. 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador vigente a la época.

6.2.3.1. Esta Sala considera que, con base en los hechos probados, se debe establecer si la interpretación dada por el Juzgador A-quo, respecto de la compensación como supuesto fáctico del hecho generador para gravar el impuesto de salida de divisas conforme la normativa aplicable a la fecha, riñe con el derecho; es por ello que, debemos primeramente, entender cuando nacen las relaciones jurídico-tributarias, pues en una forma sucinta, se explicaría que es el vínculo inmerso dentro de relación entre el sujeto pasivo y el sujeto activo o ente acreedor del tributo, el cual surge con el acontecimiento del hecho factico contemplado en la Ley, que no es otra cosa que hechos jurídicos tributarios; Paulo de Barros Carvalho, en su obra *“Fundamentos Jurídicos de la Incidencia”*, (Perú: Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L., 2013, 262), establece que: *“(...) el instante que nace la obligación tributaria es exactamente aquel en que la norma individual y concreta, producida por el particular o por la Administración, en este último caso por medio de la determinación tributaria, ingresa en el sistema de derecho positivo, lo que implica conocer que la relación se da juntamente con la ocurrencia del hecho jurídico. De ahí que se hable de la instauración autonómica e infalible del vínculo obligacional, al momento del acontecimiento del “hecho generador”. Al contar desde ese punto en la escala del tiempo, existirá un enunciado lingüístico, formulado en consonancia con los preceptos del orden jurídico, y que solamente podrá ser modificado por otros enunciados especialmente proferidos para ese fin. (...)”*. En ese sentido, es primordial enfocar este análisis en el principio de legalidad, pues como señala Eusebio González García, en *“el principio de legalidad tributaria en la constitución española de 1978”*, Seis Estudios sobre Derecho

Constitucional e Internacional Tributario, (Madrid: Edersa, 1980, 74), *“interesa destacar desde un punto de vista jurídico el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley frente a las frecuentes arbitrariedades y abusos del antiguo régimen.”*; y en el principio de reserva de Ley, que a criterio de Pedro Manuel Herrera Molina, en su obra *“La exención tributaria”*, (Madrid: Colex, 1° Edición, 1990, 119), *“la reserva de ley solo afecta al derecho tributario material. Esto es, al establecimiento del tributo y a la regulación de sus elementos esenciales: aquellos que determinan el nacimiento y cuantía de la obligación tributaria y los sujetos vinculados a ella.”*. En otras palabras, en cumplimiento de la garantía de seguridad jurídica, deviene de la sujeción irrestricta de los elementos formales y materiales de creación de un tributo.

6.2.3.2. Bajo los lineamientos expuestos, y una vez que se ha dejado establecido que los supuestos fácticos para la configuración del impuesto a la salida de divisas, deben estar únicamente establecido en la Ley, misma que es potestad exclusiva del legislativo, nos corresponde verificar si la compensación se establece dentro del acaecimiento del hecho generador; en razón de esto, se puntualiza lo siguiente; el hecho económico puede tener una relevancia jurídica, no obstante, ello no significa que por el simple hecho de la misma, se constituya en un hecho jurídico, susceptible de ser gravado, pues como señala Ruy Barbosa Nogueira, en su obra *“Curso de direito Tributario”*, (Saraiva: Sao Paulo, 1994, 113), *“(…) no basta solamente la existencia de la norma de ley descriptiva del hecho, sino que es preciso que además de la norma in abstracto y previa, que el hecho previsto ocurra con todos los elementos descritos en la Ley y pueda ser demostrada esa vinculación a juridicidad por medio del acto de subsunción del hecho a la Ley o su subyunción por la norma tipificadora. (...)”*, siendo esta la correcta manera de subsumir los hechos al presupuesto jurídico establecido en la Ley, el criterio de la Administración Tributaria, respecto de la errónea interpretación del art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, establece que *“la Sala parte de un raciocinio equivocado, al referirse*

a la compensación exclusivamente como “forma de extinguir la obligación tributaria”, lo que si bien, es cierto, el artículo 156 establece PAGOS DE CUALQUIER NATURALEZA, lo que implica a la compensación como FORMA DE PAGO, y no como una forma de extinguir las obligaciones tributarias como se refiere la Sala, pues hay que dejar en claro que es distinto realizar un pago de cualquier naturaleza que extinguir una obligación tributaria,” argumento que lo valida con el normas del Código Civil, pues la norma tributaria al referirse a “pago de cualquier naturaleza”, el casacionista lo remite a la norma civil, pues en razón al art. 1583, afirma que “de ninguna manera considera al pago (...) como una categoría distinta a los otros modos de extinguir las obligaciones” y que conforme al art. 1584 que “trata sobre el “pago efectivo”, por lo que la compensación no deja de ser un pago recíproco, en las cantidades equivalentes por las que ambas partes son recíprocamente deudoras/acreedoras”. En consecuencia, el único argumento de la Administración Tributaria para evidenciar la existencia o no del yerro de errónea interpretación se traduce a categorizar a la compensación como un pago en materia civil y no como una forma de extinguir las obligaciones en materia tributaria, pretendiendo establecer como norma supletoria en materia tributaria al Código Civil.

6.2.3.3. Previo a referirnos a los hechos probados, es imperante dejar establecido que el Código de Procedimiento Civil en este caso no es norma supletoria en materia tributaria, toda vez que, como ya se ha manifestado en otros fallos, las normas supletorias son las llamadas a aplicarse cuando exista omisión u oscuridad o falta de elementos en la norma de la materia y que son suplidos por otra norma para su correcta aplicación, así mismo tomando en consideración que en la ley tributaria las palabras empleadas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente; corresponde a esta Sala Casación en ejercicio del control de legalidad que debe efectuar sobre la sentencia motivo de este análisis, establecer que las leyes tributarias si contemplan la figura de compensación, por lo que no cabe la aplicación de norma supletoria; y para el

momento jurídico, esto es meses de abril a diciembre del ejercicio fiscal 2011 y meses de enero a diciembre del ejercicio fiscal de 2012, para que se configure del hecho generador, la compensación, se constituía como un modo de extinguir las obligaciones tributarias, y en razón de la especialidad de la materia, era la connotación que debe entenderse, pues no se le puede atribuir normativamente con un hecho que pueda constituirse en un presupuesto legal y menos aún dotarle de una significancia económica como pretende el Servicio de Rentas Internas, y en observancia de su sentido jurídico, este término utilizado por la Administración conforme los lineamientos insinuados en su recurso, no puede ser empleado para introducir un hecho económico como presupuesto legal para perfeccionar el impuesto de salida de divisas, y consecuentemente el nacimiento de una obligación tributaria. Lo referido por la Administración Tributaria consistiría en extender la esencia de la norma material que permite gravar el hecho acaecido para el impuesto de salida de divisas, sino que estaríamos desnaturalizando las figuras incorporadas para el establecimiento de la base imponible del impuesto a la salida de divisas, aplicables, toda vez que el pago es el saneamiento efectivo establecido unilateralmente por una deuda adquirida, evidencia la existencia de que una parte sea acreedor y la otra deudor de la obligación, en cuanto que en la compensación, los obligados ostentan las dos calidades esto es de acreedor y deudor al mismo tiempo, que si bien tiene un mismo fin, constituyen figuras independientes unas de las otras, procediendo cada una, de acuerdo a las condiciones y particularidades ahí previstas, por tanto, no podríamos por interpretación analógica, que la compensación es una forma de pago; o, peor aún decir que jurídicamente el pago es el género y la compensación la especie.

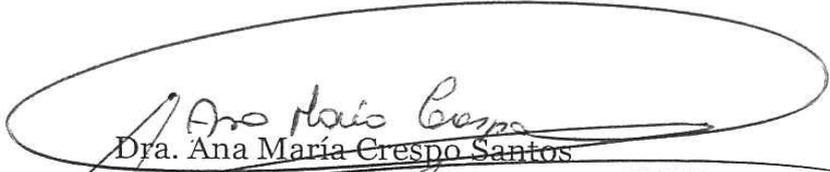
6.2.4. En función de lo antes referido, en el caso *in examine*, el Tribunal de instancia para establecer si se ha producido el hecho generador del impuesto a la salida de divisas sobre los periodos antes referidos, consta como hechos probados que las liquidaciones de pago por diferencias emitidas por el Servicio de Rentas Internas, se generaron en la compensación de siniestros con reaseguradoras, detectada y obtenida en la contabilidad del propio

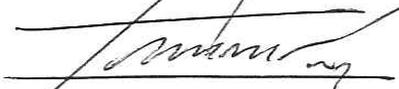
contribuyente, sobre la que, el hecho generador del impuesto a la salida de divisas se ha configurado al momento en el cual LATINA DE SEGUROS Y REASEGUROS C.A. efectúa la compensación entre primas cedidas totales efectivas devengadas menos las comisiones y la indemnización por siniestro. Al respecto de lo expuesto, se evidencia que la compensación concebida por la norma tributaria como una forma de extinguir las obligaciones, para los meses Liquidados, no se encontraba establecido en la Ley como supuesto fáctico para la configuración del hecho generador del impuesto a la salida de divisas, pues en sentido estricto, la norma que contiene el presupuesto jurídico que configura el tributo, no describe como hecho fáctico susceptible de ser gravado a “la compensación”, de ahí que el criterio del Tribunal A-quo, que “(...) *por encontrarse los pagos de primas de seguro gravados con el ISD, los generados en la compensación de siniestros con reaseguradoras en el exterior, también estén gravados con dicho impuesto; ya que por tratarse el hecho generador de un elemento constitutivo del tributo, debe existir norma legal expresa que así lo determine, por mandato del principio constitucional tributario de reserva legal (...)*”, es correcto, pues delimita la connotación de “la compensación” en materia tributaria, para acercarlo al supuesto jurídico establecido en la Ley para el impuesto de salida de divisas y descartar la configuración del hecho generador a través de este medio de extinguir las obligaciones tributarias. Con el análisis antes efectuado, se evidencia que no se ha configurado la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación por el vicio de errónea interpretación del art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador vigente a la fecha de los periodos determinados a la compañía LATINA SEGUROS Y REASEGURADORAS S.A. por los meses abril a diciembre del año 2011 y los meses de enero a diciembre del año 2012.

VII. DECISIÓN:

Por las consideraciones expuestas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LEYES DE LA REPÚBLICA,**

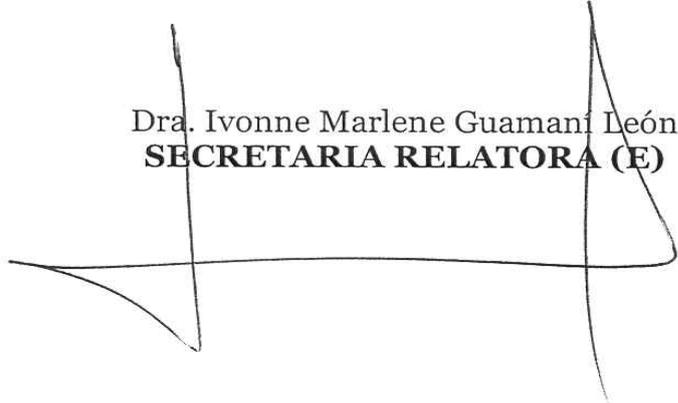
Resuelve: NO CASAR la sentencia emitida el 8 de marzo del 2018, las 16h26, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, de acuerdo a las consideraciones señaladas en el apartado VI de esta sentencia. Actúe la doctora Ivonne Marlene Guamaní León, en calidad de secretaria relatora encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud del oficio No. 011-PSCT-CNJ-18 de 17 de mayo de 2018, suscrito por la presidenta de la Sala, Dra. Ana María Crespo Santos. Sin Costas.- Notifíquese, publíquese y devuélvase.-


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


Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL


Dr. Darío Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL
VOTO SALVADO

Certifico:


Dra. Ivonne Marlene Guamaní León
SECRETARIA RELATORA (E)



En Quito, miércoles diez de octubre del dos mil dieciocho, a partir de las cinco horas y cuarenta y ocho minutos, mediante boletas judiciales notifiqué SENTENCIA y VOTO SALVADO que antecede a: AROSEMENA ANTONI P.L.D.Q.R. GERENTE GENERAL CIA LATINA SEGUROS Y REASEGUROS C.A. en el correo electrónico nsantamaria@abogados-tributaristas.com; en la casilla No. 2449 y correo electrónico napoleon.santamaria17@foroabogados.ec, nsantamaria@abogados-tributaristas.com, gsantamaria@abogados-tributaristas.com, eharo@abogados-tributaristas.com, lmpenafiel@abogados-tributaristas.com, nsc@abogados-tributaristas.com, jpazmino@abogados-tributaristas.com, en el casillero electrónico No. 1709432981 del Dr./Al SANTAMARIA CORAL NAPOLEON GARIBALDI. DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS P.L.D.Q.R. ECON. JUAN MIGUEL AVILES MURILLO en la casilla No. 2424 y correo electrónico juridico_rls@sri.gob.ec, cmvera@sri.gob.ec, vazambrano@sri.gob.ec, ralucero@sri.gob.ec; en la casilla No. 568. No se notifica a SOLORZANO GARCIA ELENA por no haber señalado casilla. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON
SECRETARIA RELATORA

RECURSO No. 09502-2014-0133

ACLARACIÓN

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

Quito, martes 23 de octubre del 2018, las 14h51,

VISTOS: El señor Antonio José Arosemena Merino, en calidad de Gerente General y como tal representante legal de la compañía LATINA SEGUROS Y REASEGUROS C.A., interpone recurso horizontal de **ACLARACIÓN** en contra de la sentencia de mayoría dictada el 10 de octubre de 2018, a las 12h03, y notificada el 10 de los mismos mes y año. Sobre tal pedido, el peticionario a fojas 39 vuelta del expediente de casación, luego de transcribir un extracto del fallo que se pide se aclare, expone lo siguiente: “...la Sala ha establecido que la compensación se encuentra incluida dentro del hecho generador que la norma establece al prescribir pagos de cualquier naturaleza, por lo que determina que la compensación se debe entender como una figura equivalente al pago. En virtud de lo expuesto, solicitamos a la Honorable Sala, se aclare si la compensación es igual al pago como modo de extinguir las obligaciones, de conformidad con las definiciones prescritas en el Título XIV, del Libro Cuarto del Código Civil”. 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, presenta la contestación al recurso horizontal solicitado, de forma extemporánea (fs. 45 del cuadernillo de casación). **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 oscura y en la especie por el contrario, la sentencia de mayoría 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 (fojas 23

vuelta del cuadernillo de casación), realizando el pronunciamiento debidamente motivado en el considerando QUINTO numerales 5.7 y 5.8 (fojas 26 a 28 y vuelta), consecuentemente no cabe realizar ninguna aclaración al fallo de casación. Sin embargo, sin que se realice ninguna aclaración a la sentencia sino únicamente para responder la inquietud del peticionario de que *“...si la compensación es igual al pago como modo de extinguir las obligaciones, de conformidad con las definiciones prescritas en el Título XIV, del Libro Cuarto del Código Civil”*; es preciso reiterar lo que consta en la sentencia de mayoría cuya aclaración se solicita (fs. 28 y vta. del cuadernillo de casación), así: *“...se puede inferir entonces que el pago y la compensación, tienen un significado financiero (económico) semejante, esto es de forma general, la extinción de*

una obligación recíproca (para el caso entre la compañía actora y las reaseguradoras del exterior), o lo que es lo mismo, el pago del deudor al acreedor y viceversa, lo que conlleva inevitablemente a establecer que la “compensación” encaja dentro de la definición de “pagos de cualquier naturaleza, señalados en la norma invocada como infringida por el recurrente. Bajo estos supuestos, se advierte que el hecho de efectuarse el “pago” o la “compensación” (como pago de cualquier naturaleza), implica per se que la divisa (circulante por pago), efectivamente se envió al exterior, pues desde la óptica formal y material tributaria, debió quedar constancia de dichas transacciones, en los registros de las operaciones de la compañía actora (contabilidad), pues como se señaló ut supra, en el presente caso se parte de la base que es correcta la apreciación del Tribunal juzgador sobre los hechos materia de la litis (asunto de puro derecho); con lo cual, se evidencia que al configurarse los presupuestos que determina el art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, esto es que al efectuarse la “compensación” con las reaseguradoras, se incurre en un pago de cualquier naturaleza, realizado sin la intervención del sistema financiero, por lo que implícitamente (por el cumplimiento fáctico de los requisitos formales-materiales), se está transfiriendo divisas al exterior, que es el presupuesto del hecho generador del tributo, por lo tanto se deben gravar con el Impuesto a la Salida de Divisas, este tipo de operaciones así efectuadas por los contribuyentes...”; es decir, el criterio de mayoría de este Tribunal especializado, es que el “pago” y la “compensación”, para el caso en particular, tienen un significado financiero (económico) semejante, que de forma “general” extingue una obligación recíproca, lo que conlleva a establecer que la “compensación” encaja dentro de los “pagos de cualquier naturaleza”; circunstancia diferente es que el accionante pretenda que esta Sala de casación se pronuncie sobre un tema que no fue objeto del recurso de casación, pues para ello existen los momentos procesales oportunos; además,

las normas del Código Civil, podrán ser consideradas como supletorias, y eventualmente llamadas a aplicarse, cuando exista omisión, obscuridad o se evidencie falta de elementos en la norma de la materia, y que pueden ser suplidos por otra norma para su correcta aplicación, lo que no ocurre en el presente caso, ya que el art. 156 referido, a criterio de la mayoría de este Tribunal de Casación, y en observancia a la especialidad, prima sobre las normas eventualmente supletorias (acorde a cada caso). Por lo expuesto, en la especie, este Tribunal Especializado resolvió con total claridad, precisión y motivación el cargo planteado de errónea interpretación del art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, al amparo de la causal primera 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. Firma por obligación legal el doctor Rómulo Darío Velástegui Enríquez, por haber emitido su voto saldo. Se

ordena que la Actuaría de esta Sala proceda a la devolución del proceso al Tribunal de origen, para los fines consiguientes. 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 veinte y tres de octubre del dos mil dieciocho, a partir de las quince horas y cincuenta y dos minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: AROSEMENA ANTONIO P.L.D.Q.R. GERENTE GENERAL CIA LATINA SEGUROS Y REASEGUROS C.A. en el correo electrónico nsantamaria@abogados-tributaristas.com; en la casilla No. 2449 y correo electrónico napoleon.santamaria17@foroabogados.ec, nsantamaria@abogados-tributaristas.com, gsantamaria@abogados-tributaristas.com, eharo@abogados-tributaristas.com, Impenafiel@abogados-tributaristas.com, nsc@abogados-tributaristas.com, jpazmino@abogados-tributaristas.com, en el casillero electrónico No. 1709432981 del Dr./Ab. SANTAMARIA CORAL NAPOLEON GARIBALDI. DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS P.L.D.Q.R. ECON. JUAN MIGUEL AVILES MURILLO en la casilla No. 2424 y correo electrónico juridico_rls@sri.gob.ec, cmvera@sri.gob.ec, vazambrano@sri.gob.ec, ralucero@sri.gob.ec; en la casilla No. 568. No se notifica a SOLORZANO GARCIA ELENA por no haber señalado casilla. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON
SECRETARIA RELATORA

RAZÓN: Siento como tal que las 22 fotocopias que anteceden debidamente
 aliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro del
 juicio de Impugnación No. 09502-2014-0133 (Recurso de Casación No. 09502-
 2014-0133) (Resolución No. 433-2018), que sigue: COMPAÑÍA LATINA SEGUROS
 Y REASEGUROS C.A. en contra del DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR (ACTUAL
 DIRECTOR ZONAL 8) las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito,
 30 de octubre del 2018. Certifico.-

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



Resolución No. 434-2018

Recurso No. 591-2016

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
DRA. ANA MARIA CRESPO SANTOS, JUEZA NACIONAL PONENTE

Quito, jueves 11 de octubre de 2018, las 11h23-

ASUNTO

Procede esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario a pronunciarse sobre el recurso extraordinario de casación, interpuesto por la señora **Nilda Esperanza Cordero Méndez** (en adelante casacionista o recurrente), en calidad de gerente general y representante legal de la compañía CORPORACIÓN BOULEVARD CORBOULEVARD S.A (en adelante CORBOULEVARD S.A), en contra de la sentencia dictada el 1 de septiembre de 2016, las 14h43, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, provincia del Guayas (en adelante Juez y Juezas *A quo*, u órgano jurisdiccional de instancia), dentro del juicio de impugnación No. 09502-2012-0123, deducido por la hoy casacionista en contra de la Resolución No. 109012012RREC025507, de 26 de octubre del 2012, expedida por el economista Juan Miguel Avilés Murillo, Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, misma que ratificó la validez de las Liquidaciones de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200134; y, 0920120200144, correspondiente al Impuesto a los Consumos Especiales de los meses de marzo a diciembre del 2009; y, de enero a diciembre del 2010, respectivamente¹.

I ANTECEDENTES

¹ No. 1012 del proceso de instancia.

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso extraordinario de casación.-

La recurrente ha interpuesto recurso de casación en contra de la sentencia emitida el 1 de septiembre de 2016, las 14h43, por el órgano jurisdiccional de instancia, dentro del juicio de impugnación No. 09502-2012-0123. Tribunal integrado por las doctoras Laura Genoveva Sabando Espinales, en calidad de Sustanciadora, Ligia Gabriela Izurieta Alana; y, doctor Mario Felipe Proaño Quevedo, en la que se resuelve:

“ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, declara sin lugar la demanda interpuesta por la señora Niida Cordero Méndez, por los derechos que representa de la compañía CASINO BOULEVARD CASIBAR S.A., contra la resolución 109012012RREC025507, dictada por el Director Regional del Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, actual Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, el 26 de octubre de 2012. Sin costas ni honorarios que justificar. NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.”²

1.2 En las consideraciones previas, del fallo recurrido, el órgano jurisdiccional de instancia ha indicado lo siguiente:

“CUARTO.- 4.1).- De la revisión del libelo de demanda y de la lectura de la contestación a la misma, se tiene que los puntos centrales de la Litis son las discusiones acerca de los siguientes temas: a) la motivación de la resolución impugnada; b) la categorización de los casinos; c) la aplicación de la determinación directa; y d) los valores determinados por los ejercicios 2009 y 2010. En función de lo expuesto, esta Sala le corresponde al tenor de lo prescrito

² *Ibíd*, 1090 vlt.a.

en el Art. 273 del Código Orgánico Tributario dictar sentencia motivada y decidir con claridad los puntos sobre los que se trabó la Litis y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o actos impugnados, aun supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos y en consecuencia corresponde así pues, en derecho, analizar las alegaciones y los cargos realizados en contra de la resolución impugnada y de sus antecedentes, por lo tanto, de conformidad con el mandato contenido en el Art. 173 de la Constitución de la República del Ecuador, que determina 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, esta Sala debe ejercer el control de legalidad de todo acto o resolución administrativa de naturaleza tributaria control del cual no tiene una excepción el Servicio de Rentas Internas. 4.2) Siendo esos los temas controvertidos esta Sala realiza el siguiente análisis: a) El cargo contra la falta de motivación de la resolución impugnada se ciñe a que no se podía expedir el acto materia de este proceso, por cuanto las liquidaciones que le anteceden carecían de motivación. A su vez la acusación de falta de motivación de las liquidaciones se basa en que dichos actos administrativos no cuentan con una relación analizada ente las normas citadas con los fundamentos de hecho. Al respecto se expresa lo siguiente: a.1) los Artículos 81, 103 numeral 2 y 133 del Código Orgánico Tributario, así como los Arts. 31 de la Ley de Modernización del Estado y 122 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, guardan armónica relación con lo establecido en el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la Republica, los cuales proclaman que las resoluciones de los poderes públicos deben expedirse con la debida motivación, esto es con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho, cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la Ley,

lo que quiere decir que tanto por mandato constitucional como de las demás normas de menor jerarquía, en nuestro país se impuso el deber ineludible de motivar las resoluciones provenientes del poder público, de manera que la vulneración de esta garantía acarrea la nulidad del acto administrativo. Si esto es así, hay que tener presente que motivación no es más que la justificación de las razones jurídicas que sirvieron de base para la resolución de un determinado conflicto, las mismas que deben ser coherentes con los antecedentes del caso que se juzga, como nos enseña Ignacio Colomer Hernández, "... son dos las finalidades que configuran la esencia de la actividad motivacional, de una parte el hecho de ser una justificación racional y fundada en Derecho de la decisión, de otra parte, el dato de contrastar o responder críticamente a las razones o alegaciones esgrimidas por cada parte"-(Colomer, Hernández Ignacio, La Motivación de las Sentencias; sus exigencias constitucionales y Legales, Edit. Tirant, Lo Blanch, Valencia España, Pág. 44); esto quiere decir que la motivación no puede estimarse cumplida con la simple transcripción de normas legales o con la mera explicación de por qué se adopta tal o cual decisión, sino debe ir precedida de una exposición de los argumentos jurídicos en los que se funda, justificando las razones por las que el hecho concreto que se juzga, se subsume en la norma en la que se sustenta la decisión, de tal manera que el interesado esté en condiciones de conocer las razones decisivas o el fundamento de las resoluciones que le afectan. Siguiendo esta línea de pensamiento, la Corte Constitucional ecuatoriana ha señalado tres parámetros para que un fallo se encuentre debidamente motivado: 1) La razonabilidad, 2) La lógica; y, 3) La comprensibilidad, los mismos que han sido reiterados en las sentencias N° 063-14-SEP-CC, caso N° 0522-12-EP, de 09 de abril de 2014, y en la Sentencia N° 136-14-SEP-CC emitida dentro del Cas N° 0148-11-EP, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 359, de 22 de octubre de 2014, Pág. 57, donde señala: "Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el derecho le ofrece para adoptarla.

Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados. Una decisión razonable es aquella fundada en los principios constitucionales. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre ésta y la decisión. Una decisión comprensible, por último debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto. a.2) La resolución impugnada se halla en copias certificadas de fojas 1 a 14 del proceso; a.3) De la lectura del apartado 9.1 relacionado con la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200134, por el ejercicio 2009 se establece que dicho acto administrativo tuvo como antecedentes de hecho las declaraciones de Impuesto a los Consumos Especiales de marzo a diciembre del año 2009 presentadas por el contribuyente, información sobre la cual se extrajeron los datos (desde los apartados del 9.1 al 9.9) o hechos que fueron confrontados o relacionados con las normas correspondientes que aparecen en el apartado 9.8 en concordancia con las indicadas en el apartado desde el 9.9 al 9.27. Dentro del mismo acto impugnado se aprecia el apartado 9.10 relacionado con la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200144, por el ejercicio 2010 se establece que dicho acto administrativo tuvo como antecedentes de hecho las declaraciones de Impuesto a los Consumos Especiales de enero a diciembre de 2010 presentadas por el contribuyente, información sobre la cual, como a lo ha manifestado antes en un caso jurídicamente este mismo Tribunal, se extrajeron los datos o hechos que fueron confrontados o relacionados con las normas correspondientes, operación de la cual la administración emite la liquidación del caso. Este Tribunal encuentra la resolución razonable, lógica y comprensible; razonable pues se halla fundada en principios constitucionales; así como lógica, pues es coherente entre las premisas y la conclusión y viceversa; y, comprensible, porque goza de claridad en el lenguaje. Es decir, este Tribunal no encuentra que el cargo por falta de motivación tenga asidero. b) En relación a la

categorización de los casinos, este Tribunal analiza lo siguiente: b.1) en su demanda la actora indica que su representada consideró para la liquidación del impuesto el rubro denominado "Primera" porque indica que así estaba clasificada por el organismo de control, y en una nota al pie o referencia ofrece presentar el certificado correspondiente en la etapa de prueba. Revisado el proceso no se encuentra que se haya cumplido con dicho ofrecimiento. De conformidad con el artículo 258 del Código Tributario, 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. En este sentido el actor afirmó que su representada estaba categorizada como casino de "primera" por la entidad de control y la autoridad demandada que ella no era la entidad competente para categorizar los casinos. Es así que el actor no dio cumplimiento al artículo 258 del Código Tributario respecto a su categorización. c) respecto de la determinación directa realizada por la autoridad: El actor fundamenta su alegación en contra de la determinación directa realizada por la administración, en los considerandos de las resoluciones NAC-DGER2008-1464, publicada en el Registro Oficial 491 del 18 de diciembre de 2008; en la resolución NAC-DGERCGC09-00799, publicada en el Registro Oficial 96 del 28 de diciembre de 2009; en los artículos 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el artículo 180 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Sin embargo, revisadas las mencionadas resoluciones se tiene que el artículo 1 de la resolución NAC-DGER2008-1464 indica lo siguiente: "Art. 1.- En caso de que proceda la determinación por parte del sujeto activo del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) para los servicios de casinos y juegos de azar, la Administración Tributaria, tomará como referencia los siguientes montos, como mínimos mensuales para el pago del impuesto a los consumos especiales, en función de la categoría del establecimiento. ... Si los establecimientos que prestan estos servicios no se encuentran dentro de las categorías señaladas, la Administración Tributaria en caso de que proceda la determinación presuntiva, tomará como

referencia los montos establecidos para los establecimientos de categoría "Primera". Asimismo, el artículo 1 de la resolución NAC-DGERCGC09-00799, dispone lo siguiente: "Art. 1.- En caso de que proceda la determinación por parte del sujeto activo del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) para los servicios de casinos y juegos de azar, la Administración Tributaria, tomará como referencia los siguientes montos, como mínimos mensuales para el pago del impuesto a los consumos especiales, en función de la categoría del establecimiento: ... Si los establecimientos que prestan estos servicios no se encuentran dentro de las categorías señaladas, la Administración Tributaria en caso de que proceda la determinación presuntiva, tomará como referencia los montos establecidos para los establecimientos de categoría "Lujo". Es decir, la norma no obligaba a la determinación presuntiva como alega el actor, sino que dejaba abierta la posibilidad de ella en caso que proceda. Ahora bien, el artículo 90 del Código Tributario dispone que la determinación por el sujeto activo se establecerá, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. El artículo 91 del Código Tributario establece que la determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador. El último inciso del artículo 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece que la base imponible sobre la que se calculará y cobrará el impuesto por los servicios de casinos, salas de juego (bingo-mecánicos) y otros juegos de azar, corresponderá al valor de las fichas u otros medios utilizados para las apuestas. Es decir, que al haber basado las liquidaciones en las propias declaraciones del actor, era procedente la determinación directa, de

conformidad con los artículos 90 y 91 del Código Tributario. d) respecto a los valores determinados por los ejercicios 2009 y 2010 se tiene lo siguiente: El actor en primer lugar basa su argumentación en el artículo 8 del Acuerdo No. 20080033 (NORMAS TÉCNICAS DE CASINOS Y SALAS DE JUEGO (BINGO-MECÁNICOS), dictada por la Ministra de Turismo y publicada en el Suplemento del Registro Oficial 392, del 30 de julio de 2008, el cual indica en el numeral 1 del literal e) de dicha disposición lo siguiente: "Art. 8.- Sólo podrán explotarse aquellas máquinas tragamonedas que cumplan con los siguientes requisitos: ... e) Que el modelo de la máquina tragamonedas y su programa de juego esté de acuerdo a la certificación de la entidad autorizada por la autoridad competente, cumpliendo con los siguientes requisitos: 1. Un porcentaje de retorno al público no menor de 85% (ochenta y cinco por ciento), que será puesto en conocimiento del público usuario.". Al respecto, esta Sala indica que dicha norma técnica no se trata de una disposición que tenga connotaciones contables o que mande a registrar como ingreso solo el 15% del ingreso como indica el actor. Es una norma técnica relacionada con la máquina propiamente dicha. El actor en su demanda habla de este tema como un error en la su contabilidad al registrar el 100% del ingreso, cuando indica que el 85% debía colocarlo en cuentas por pagar por expresa disposición de la norma técnica antes mencionada, lo cual no es acertado por parte del actor. De fojas 178 a 195 del proceso se halla el informe pericial de la economista Silvia Solano Hidalgo. En dicho documento se aprecia que al responder las interrogantes 1 y 2 ella establece los ingresos de la actora por los ejercicios 2009 y 2010, los mismos que son distintos a los declarados por el demandante inicialmente según la resolución impugnada y que el accionante indica que fue un error, sobre lo cual luego hace la determinación del ICE correspondiente. Sin embargo, esta Sala aprecia que no se halla la justificación técnica a la conclusión a la que arriba la perito, lo que no ayuda al Tribunal a establecerla como útil para justificar su pretensión. De foja 118 a 127, se halla el informe de la perito Econ. Ginger Jiménez, mismo que coincide con la liquidación

formulada en la resolución, y justifica técnicamente los datos aportados, criterios técnicos que los jugadores comparten. Concluimos que la determinación formulada por la administración se la formuló en base a los reales ingresos del actor que constan en su declaración correspondiente, y se ha establecido el correcto accionar de la administración en cuanto a las liquidaciones del impuesto, con lo que hemos dado cumplimiento a nuestra obligación de control de legalidad de las actuaciones de la Administración Tributaria. En mérito a los considerandos que anteceden ésta Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil³.

1.3 De la sustanciación del recurso extraordinario de casación.-

A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.3.1 Auto emitido el 03 de enero de 2017, las 12h48, por el doctor Juan Montero Chávez, Conjuez de esta Sala, en el que declara la admisibilidad parcial del recurso de casación interpuesto por la recurrente, de conformidad al artículo 3 de la Ley de Casación, causales: **a)** Primera, por el cargo de errónea interpretación de los artículos 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 90 del Código Tributario, 1 y 8 del Reglamento a la Ley de Turismo, además, de las Resoluciones Nros. NAC-DGER2008-1464 y NAC-DGERCG09-00799; por el cargo de falta de aplicación de los artículos 17, 92 del Código Tributario, 78 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, **b)** Quinta, por el vicio de falta de motivación, al haberse infringido los artículos 76, numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, 130 Código Orgánico de la Función Judicial, 273 del Código Tributario; y, 276 del Código de Procedimiento Civil.⁴

³ *Ibid.* fs. 1488 vlt. 1490.

⁴ Fs. 3-9 del proceso sustanciado en esta Sala.

1.3.2 Auto expedido el 16 de enero de 2017, las 13h10, por el doctor Juan Montero Chávez, Conjuez de esta Sala, niega el pedido de revocatoria del auto de admisibilidad parcial, solicitado por la recurrente.⁵

1.3.3 Mediante acción extraordinaria de protección, el casacionista, solicita al máximo organismo de control constitucional evidencie la supuesta vulneración de derechos constitucionales acaecidos en el auto expedido 26 de enero de 2017, las 09h52, por la suscrita Jueza Nacional, mismo que resolvió no aceptar la petición de señalar fecha y hora para la audiencia de estrados, solicitada por la casacionista.

1.3.4 Con fecha 16 de agosto de 2017, las 18h02, la Sala de admisión de la Corte Constitucional, integrada por las doctoras Marien Segura Reascos, en calidad de Jueza Ponente, Roxana Silva Chicaiza; y, doctor Manuel Viteri Olvera, inadmitió a trámite la acción extraordinaria propuesta por la hoy casacionista, de conformidad con el artículo 62 numeral 4 de la Ley de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional.⁶

1.4 Argumento y fundamentación del recurso.-

Sobre la base de admisión del recurso, detallado en el punto **1.2.1** del presente fallo, el casacionista arguye lo siguiente:

1.4.1 Vulneración de la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, por cuanto los Jueces de instancia, al momento de resolver, transcriben un fallo emitido con anterioridad por otro Tribunal, para ello mencionan y resuelven a favor de la compañía CASIBAR, ratificando las glosas dictadas en su contra, evidenciado errores de fondo y forma, sin existir explicación alguna de los fundamentos de hecho y derecho en los que se basa la resolución; lo cual evidencia falta de motivación

⁵ *Ibíd.*, fs. 22.

⁶ El mencionado artículo, refiere a que: “*el fundamento de la acción no se sustente en la falta de aplicación o errónea aplicación de la Ley*”.

1.4.1.1 Continuando con su fundamentación, la recurrente, enfatiza, que:

“sin valorar el proceso, bajo el argumento de que la Administración Tributaria contaba con documentos e información presentada por el propio contribuyente, la Sala proceda en su fallo a ratificar la actuación de la Administración Tributaria, más aún porque las declaraciones de ICE se elaboraban en función de las NAC (...) Por lo que, es evidente que la Sala ha actuado de forma errónea, pues sin hacer mayor análisis y sin aportar mayor argumentación jurídica en la sentencia procedió a ratificar las glosas que le han sido impuestas a la compañía CASIBAR, lo cual le resta valor jurídico a la resolución dictada por la Sala”⁷

1.4.1.2 Resalta que, los máximos órganos de control de legalidad y constitucional en diferentes sentencias, han indicado la importancia que tiene la motivación en las resoluciones, lo cual no se evidencia en el fallo impugnado.

1.4.2 Respecto a la errónea interpretación del artículo 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno; y, 90 del Código Tributario, la recurrente ha indicado, que el Tribunal de instancia:

“desconoce realmente la situación jurídica producida, y cree que los artículos que se han señalado como base de esta causal tienen un significado que no es el correcto. En efecto han creído entender que el impuesto debe pagarse sobre un ingreso bruto o total que supuestamente se perfecciona en la caja física del local (en este caso el casino), en donde el cliente canjea dólares por fichas; y sin importarles si este las usa para apuesta o no, sin importar que otras normas regulan la actividad y las formas de su contabilidad que está reglamentada, ha interpretado erróneamente los artículos al creer que la base del cálculo del ICE

⁷ Fs. 1521 del proceso de instancia.

son las fichas vendidas o canjeadas. El artículo 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno vigente a los ejercicios fiscales 2009 y 2010, establecía: (...) la base imponible sobre la que se calculará y cobrará el impuesto por los servicios de casinos, salas de juego (bingo-mecánico) y otros juegos d azar, corresponderá al valor **de las fichas u otros medios utilizados para las apuestas**. (...) el texto de la ley no emplea como base la compra -o canje- de fichas, lo que dice es la base imponible es el valor de las fichas utilizadas para las apuestas. Se trata de una clara conjunción en que el hecho determinante son las apuestas, y de ahí la imposibilidad que el propio SRI determinó, y que lo llevó a normar el pago de ese tributo (...) No es la compra de la ficha –compra o canje- sino el hecho de que se la use para las apuestas (...) En efecto, en ninguna parte del artículo 76 se alude como la base imponible para la determinación del impuesto, a la cantidad de fichas que se compran en una jornada sino más bien a las fichas <apostadas> (...) que la Sala al aludir que se puede proceder a la determinación directa (artículo 90), piensa que se interpretó correctamente el artículo 76 (y sus normas complementarias) de la ley por parte del SRI, y por tanto esa es su interpretación de la norma, y eso es errado (...) La interpretación adecuada Señores Magistrados es que el servicio de casinos en el régimen del ICE no está gravado por la compra de las fichas como de manera impertinente e inadecuada lo sostiene el SRI y lo ratifica la Sala en su sentencia”⁸

1.4.3 Seguidamente, señala que existe errónea interpretación de las Resoluciones No. NAC-DGER2008-1464 y NAC-DGERCGC09-00799 y en particular su artículo 1, expresa:

“(...) La búsqueda de la facilidad para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto para el sujeto pasivo (casino) como para el sujeto activo (SRI), lo que conllevó a que esta entidad de control de tributos emitiese en uso de sus facultades normas complementarias que permitan la determinación de un tributo

⁸ *Ibid.*, fs. 1508 vlt-a-1512.

de determinación imposible o sumamente difícil (las fichas apostadas...), de allí la necesidad de este ente de emitir las resoluciones en relación al Impuesto a los Consumos Especiales, ICE. Esa declaración que consta como antecedente en la parte motiva de las citadas resoluciones hace palpable la dificultad que el propio SRI tenía en cuenta para la determinación del ICE al servicio de casinos; y esto es de suma importancia tenerlo presente; pues determina el criterio interpretativo y no pegado al ordenamiento que dio el propio SRI a la situación. (...) La norma antes señalada indica que en el evento de que se produzca una determinación por parte del SRI, ese es el criterio que debe utilizar, y no otro. Y por tanto, el impuesto se debería determinar en función a lo que en el artículo 1 establecía (...). En consecuencia, al ser compleja su determinación, resuelta erróneo considerar, por una parte, que la norma no estaba dirigida al sujeto pasivo, cuando todo indica que sí; y por otra, que el sujeto activo, cuando realiza una determinación presuntiva pueda hacer algo diferente de lo que la norma conlleva; porque la Sala conoce la normativa, la lee, pero cree en su interpretación errada que esa normativa no tiene el efecto o alcance, y por ende la interpreta mal. (...) Es errada la interpretación de la Sala respecto de las normas que el propio SRI dictó, y esto porque la interpretación correcta es que, dados los considerados de ella, éstas establecían un mecanismo sencillo para el cálculo de un tributo complejo, forma de cálculo que era aplicable también para el propio SRI. (...) En consecuencia la errada interpretación de las NAC ha sido determinante al momento de resolverla que la Sala (...) condena en su fallo a mi representada al pago de un impuesto calculado sobre un ingreso que ésta no ha percibido, incluyendo en el cálculo del impuesto a los valores de los premios, los cuales por disposición expresa, debían ser retornados al público⁹.

1.4.4 En cuanto a la errónea interpretación del artículo 8 del Reglamento a la Ley de Turismo, manifiesta:

⁹ *Ibid.*, 1512-1514 vltm.

“Quedó explicado en el apartado III que el entorno jurídico de la actividad de casinos estaba sometido a la rectoría y control del Ministerio de Turismo. Que esa entidad era la encargada de establecer, inclusive, las normas técnicas que regulaban el funcionamiento de las máquinas tragamonedas. Para mi representada era un hecho, real, y determinable, el saldo en las máquinas, pues estas, por disposición ministerial, debían estar programadas para hacer un retorno o *payback* (o como luego se denominó “*coin out*”) del 85% de lo que se acumule en ellas y no de lo que cada persona apueste. Y ese 85% determina el ingreso neto de la máquina tragamonedas que afecta, ese sí de manera directa, al estado de resultados, y por ende a impuesto a pagar. (...) En ella el propio SRI reconoce cuestiones de suma importancia, que se derivan de lo especialísimo y complejo del cálculo de este tributo. Por ejemplo, se alude a “Ganancia bruta: Para cada máquina tragamonedas, es el valor que resulta de la diferencia entre el monto de las apuestas hechas por los jugadores (clientes) menos los pagos realizados a los jugadores”, **con lo cual reconoce que la única ganancia que deja la máquina es la que queda después de hacer los pagos de premios.** (...) Está claro que esa norma técnica, de imperioso e inevitable cumplimiento para mi representada, constituye el único hecho cierto en materia contable y en su única realidad de ingresos. Sin embargo, el SRI toma en cuenta, como si fuesen ingresos, un dato que sirve para propósitos exclusivos de control. Lo que la compañía registró como venta de fichas, insisto solamente como mecanismo de control, de ninguna manera significa que ese sea el ingreso derivado del negocio y, en este caso, de las máquinas o mesas. (...) Es incomprensible lo que quiere decir la Sala con semejante afirmación. ¿Cómo no va a tener connotaciones contables aquella norma técnica si lo que hace es exigir al casino que el saldo del 15% es el único que, en realidad determina la venta real o ingreso real derivado de la operación de las máquinas tragamonedas, y no lo que figuró como venta bruta, la cual, como hemos visto, ni siquiera constituye la base imponible que establece el artículo 76 de la ley? La connotación contable es absoluta y llama la atención lo afirmado por

la Sala. Pretende esta que mi representada hubiese hecho algo diferente de lo que su norma técnica le indicaba. (...) Por lo tanto, la Sala sostiene –sin mayor fundamento- que por existir declaraciones y mayores contables, le correspondía a la Administración Tributaria efectuar una determinación directa y no una determinación presuntiva y que corresponde que se le cobre a la compañía el impuesto sobre la totalidad de las fichas vendidas, pero no explica ni siquiera en base a qué cobraría sobre ese total, que nada refleja en cuanto a fichas apostadas, y en cuanto a la realidad de la operación; (...) el 15%, porcentaje que resulta ser el verdadero total técnico de sus ingresos y que refleja, al final, las fichas que quedan en las cajas de las máquinas e, inclusive, de las mesas (...) Ya que para operar en este tipo de negocios, había que adecuarse a lo que se disponía en las normas técnicas, mismas que obligaban a que del 100% de las fichas que se introducían en las máquinas, la compañía deba devolver, mínimo, el 85% de éstas a los jugadores, determinado una ganancia no mayor a un 15%”¹⁰.

1.4.5 Respecto a la falta de aplicación de los artículos 17, 92 del Código Tributario; y, 78 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la recurrente ha indicado lo siguiente:

“La Sala, en su sentencia omite la determinación presuntiva, y aunque únicamente los apartados de los fundamentos que dio el SRI en la Liquidación de diferencias en la Declaración Nro. 0920120200134, correspondiente al ejercicio fiscal 2009 y Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200144, por el ejercicio 2010 (...) omite en su fallo aplicar el artículo 92 del Código Tributario, respecto de: i) Las formas que existen para aplicar la facultad determinadora por parte de la Administración Tributaria; y, ii) cuándo debe aplicarse cada una de ellas (...) sin considerar que por tratarse de una base imponible que por el imposible que conlleva había tenido que ser precisada por la propia autoridad tributaria; que obliga a manejar un tipo de registro contable distinto de aquel que se emplea en

¹⁰ *Ibíd.* fs. 1517-1518.

los otros tipos de actividades económicas, y que había una normativa dictada para el efecto, es perfectamente aplicable la determinación presuntiva a los casinos (...)

La Sala pretende explicar por qué procede la determinación directa en el caso particular, sin entrar a analizar por qué a su criterio no procede determinación presuntiva (...). Y es que la determinación del ICE en el servicio de casino no deja de ser *sui generis*, más aún porque en ningún parte de la Ley o Reglamento se establece la metodología para el cálculo del impuesto al servicio de casino, que es lo que se encuentra gravado acorde a nuestra legislación (...) no solo debe considerarse el total de las fichas que rotan en una jornada, sino que además debe considerarse las fichas vendidas, las devoluciones de fichas durante una jornada, la habilitación inicial o valor de apertura de las mesas o máquinas, así como las reposiciones de fichas de las mesas o máquinas de juego durante la jornada, pues, sólo así se puede determinar el impuesto propiamente, lo cual hace muy difícil su contabilización, lo cual se efectuaba acorde a la totalidad de fichas que se movían en la jornada, indistintamente si éstas luego eran devueltas (...) se dejó de aplicar, además, el artículo 17 del Código Tributario (...) el hecho generador del impuesto se delimita atendiendo: i) conceptos económico; y, ii) criterio para calificarlos, según las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan. Consecuentemente los mecanismos que emplea la Administración Tributaria para determinar y liquidar el ICE deberían corresponder a la realidad económica del negocio, de conformidad con el entorno jurídico vigente para los casinos, y a los principios contables y otras normas relacionadas con la actividad, en este caso las Normas Técnicas expedidas por el Ministerio de Turismo"¹¹

1.5 De la contestación al Recurso de Casación.-

¹¹ *Ibid.*, 1514 vlt a 1517.

Mediante escrito de 12 de enero de 2017, las 15h59, el economista Juan Manuel Avilés Murillo, en su calidad de Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, da contestación al Recurso de Casación, en los siguientes términos:

1.5.1 El artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es claro en indicar que el sujeto pasivo debía determinar la obligación tributaria respecto a la actividad de casinos o juegos de azar al respecto del ICE y que la base imponible se calculará sobre el valor de las fichas u otros medios utilizados en apuestas, razón por la que el valor de venta de las fichas o los medios utilizados en apuestas constituyen la base imponible del impuesto sobre el cual el sujeto pasivo debía calcular el valor a pagar por concepto de ICE, razón por la que no habría una errónea interpretación de la norma.

1.5.2 Que en cuanto a las Resoluciones Nos.1664 y 00799 la Sala de instancia, aplicó correctamente los artículos 90 y 91 del Código Tributario, y que para el presente caso la determinación a aplicarse es la directa, por cuanto se contó con la información proporcionada por la contribuyente, partiendo por su declaración, registros y más documentos que poseía, así como la propia base del SRI e información de terceros y que de ninguna manera la Resoluciones obligan a una determinación presuntiva.

1.5.3 Que las Resoluciones lo que determinan es como realizar los cálculos para proceder a determinar el valor a pagar por concepto de ICE; y que la determinación presuntiva tiene el carácter de excepcional y subsidiaria, facultativo del sujeto activo y que solo resulta cuando es imposible efectuar la determinación directa lo que dice la Administración no ocurrió en el presente caso porque existió la documentación suficiente.

1.5.4 Que atinadamente, la Sala de instancia, supo indicar que el artículo 8 del Reglamento a la Ley de Turismo es una norma técnica, sin connotaciones contables o que mande a registrar como ingreso solo el 15% sino que se trata de una norma técnica relacionada con la máquina propiamente. Finalmente expone que la sentencia se

encuentra debidamente motivada de conformidad con la Constitución y con el Código Tributario. Por estas consideraciones, la sentencia impugnada está debidamente motivada.

1.5.5 Pretensión.-

Con este antecedente, solicita la Administración Tributaria, que esta Sala Especializada deseche el recurso propuesto por la actora.

II CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER.

2.1 De la jurisdicción y competencia.-

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver la presente acción objetiva de anulación con efectos generales, 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 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, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y primero de la Ley de Casación.

2.2 De la validez procesal.-

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.

2.3. De la naturaleza, finalidad y límites del recurso de casación.

El recurso de casación es 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 finalidad del recurso de casación es el control de la legalidad y de la correcta aplicación e interpretación del Derecho, sin que le sea permitido a la Sala de casación rebasar los límites fijados por el casacionista en el recurso.

2.4 Del planteamiento del problema jurídico a resolver.-

La recurrente, sustenta el recurso extraordinario de casación en las causales primera y quinta del artículo 3 de la Ley de Casación. La primera, por los cargos de errónea interpretación de los artículos 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 90 del Código Tributario, 1 y 8 del Reglamento a la Ley de Turismo, además, de las Resoluciones Nros. NAC-DGER2008-1464 y NAC-DGERCG09-00799; por el cargo de falta de aplicación de los artículos 17, 92 del Código Tributario, 78 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, la segunda, por el vicio de falta de motivación, al haberse infringido los artículos 76, numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, 130 Código Orgánico de la Función Judicial, 273 del Código Tributario; y, 276 del Código de Procedimiento Civil.

III ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

Conforme el problema jurídico descrito en este fallo, la casacionista fundamenta el presente recurso extraordinario de casación en las causales primera y tercera del artículo 3 de la Ley de Casación, según lo señalado en el numeral 2.4, cuyo orden de análisis será en primer lugar la causal quinta, luego la causal primera.

3.1 De la causal quinta.-

Para comenzar con el respectivo análisis de la causal quinta, transcribimos la normativa impugnada, cuyos textos son los siguientes:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

“Art. 76.- Garantía del debido proceso.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

(...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

(...) I) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados”.

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Art. 273.- Sentencia.- Concluida la tramitación el tribunal pronunciará sentencia dentro de treinta días de notificadas las partes para el efecto. Antes de sentencia, las partes podrán presentar informes en derecho o solicitar audiencia pública en estrados, con igual finalidad.

La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos”.

CÓDIGO ORGÁNICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL

“Art. 130.- FACULTADES JURISDICCIONALES DE LAS JUEZAS Y JUECES.- *Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben:*

(...) 4. Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos”

CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL

“Art. 276.- *En las sentencias y en los autos que decidan algún incidente o resuelvan sobre la acción principal, se expresará el asunto que va a decidirse y los fundamentos o motivos de la decisión.*

No se entenderá cumplido este precepto en los fallos de segunda instancia y de casación, por la mera referencia a un fallo anterior”.

3.1.1 En consideración a la causal quinta alegada por la casacionista, descrita en el numeral 5 del artículo 3 de la Ley de Casación, misma que indica: “5ta. Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias”. Se prevé dos vicios que pueden dar lugar a que se case el auto o fallo impugnado, de conformidad con la jurisprudencia casacional, esto es : i) Carecer de los requisitos que exige la Ley; esto es omisiones que la afectan en cuanto acto escrito, en su estructura formal, por ejemplo omitir la identificación de las personas que la resolución se refiere, en la enunciación de las pretensiones, en la motivación (fundamento del recurrente) que se funda en los hechos y en el derecho, o en la parte resolutive, en relación al lugar, fecha y firma de quien la expide; y, ii) Que la parte dispositiva adopte disposiciones contradictorias o incompatibles, como se evidencia este vicio se sub divide en: 1. Disposiciones contradictorias; y, 2. Disposiciones incompatibles. Ciertamente, las disposiciones en mención atacan la sentencia, pero deben ser analizadas indistintamente.

3.1.2 Ahora bien, es pertinente enfocarnos al primer vicio, el mismo que se orienta a un error *in procedendo*, por el incumplimiento de la actividad procesal y determinada por los requisitos de fondo y forma que toda Sentencia o Auto debe contener, si llegase a faltar alguna parte de la Resolución final, ya sea la relación de los hechos, motivación (punto relevante del recurso de casación en análisis) o decisión; esta se encontraría diminuta y sería susceptible de casación.

3.1.3 Bajo el contexto antes descrito, se procede a analizar el cargo formulado por la recurrente, la misma que alega, que el órgano jurisdiccional de instancia infringió las siguientes normativa: artículos 76 numeral 7 literal I) de la Constitución de la República, 130, numeral cuatro del Código Orgánico de la Función Judicial, 273 del Código Tributario; y, 276 del Código de Procedimiento Civil, que refieren a la motivación que debe contener una sentencia.

3.1.4 Doctrinariamente el doctor Santiago Andrade Ubidia, refiriéndose a lo resuelto por la Primera Sala de lo Civil y Mercantil, en la sentencia No. 253 de 13 de junio de 2000, con respecto a la motivación manifiesta que:

“La motivación de la sentencia constituye un elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho que el juez apoya su decisión. Su exigencia es una garantía de justicia a la cual se le ha reconocido jerarquía constitucional, como derivación del principio de inviolabilidad de la defensa en juicio. Por la motivación, además, se asegura la publicidad de la conducta de los jueces y el control popular sobre el desempeño de sus funciones, esencial en un régimen republicano. Por ella también podrán los interesados conocer las razones que justifican el fallo y decidir su aceptación o impugnación”¹².

3.1.4.1 En tanto que, Oswaldo Gozaini, ha indicado que:

“la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido proceso”¹³.

3.1.4.2 De ahí que, en la motivación, no es suficiente el uso impecable de la lógica formal, si este encubre un razonamiento incomprensible; tampoco lo es señalar la norma si no se explica el por qué se considera aplicable, pues en la debida motivación de la sentencia se

¹² Santiago Andrade Ubidia. *“La Casación Civil en el Ecuador”*, (Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2005), 138.

¹³ Oswaldo Alfredo Gozaini. *El Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso*, (Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, Editores, 2004), 428.

materializa el principio de la tutela judicial efectiva¹⁴; al respecto, el máximo órgano de control constitucional ha indicado:

“por disposición constitucional, es imperante que todos los actos emitidos por parte de las autoridades públicas se encuentran debidamente motivados y que esta motivación, no se limite a un ejercicio subsuntivo, sino por el contrario que se efectúe una justificación que de una razón argumentada de los motivos por los cuales la autoridad se decanta por una decisión determinada”¹⁵.

3.1.4.3 De lo señalado, nos lleva a hablar de la motivación, como una de las garantías del derecho que tienen las personas a la defensa; garantía recogida en la Constitución de la República, que en su artículo 76 numeral 7, literal I), determina que las resoluciones de los poderes públicos deben ser motivadas; y se señala que no hay motivación si en la Resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en los que se funda y si no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho; esta máxima jurídica constitucional, se encuentra recogida en el artículo 273 inciso 2 del Código Tributario.

3.1.4.4 Bajo esta orientación debe entenderse que motivar es argumentar, explicar o exponer las razones que fundamentan un fallo; que la motivación es una garantía constitucional del debido proceso que asiste a las partes procesales, que tiene como finalidad evitar: **i)** Errores conceptuales de estructura o de garantía; o, **ii)** Arbitrariedad, decisiones contrarias, errores de lógica jurídica y el actuar no razonado de las juezas y jueces.

3.1.5 Es importante empezar el presente análisis con lo indicado en la sentencia impugnada, misma que consta:

¹⁴ Sentencia No. 0047-12-EP, dictada por el Pleno de la Corte Constitucional de Ecuador

¹⁵ Sentencia No. 191-14-SEP-CC, expedida por el Pleno de la Corte Constitucional.

- **1 Judicatura que se pronuncia**, en el presente caso, la Sala Única del Tribunal Distrital No. 2 de lo Contencioso Tributario, con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas.
- **2 Identificación de las partes**, donde consta que la señora Nilda Cordero Méndez, en su calidad de representante legal de la compañía CORPORACIÓN BOULEVARD CORBOULEVARD S.A., presenta acción de impugnación en contra de la Resolución No. 109012012RREC025507, dictada por el Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas con fecha 26 de octubre de 2012,
- **3 Breve enunciación de los Hechos y Circunstancia Objeto de la Demanda y Contestación**, en donde con claridad se señalan “todos” los argumentos de la compañía CORPORACIÓN BOULEVARD CORBOULEVARD S.A, además, se hace constar la contestación a la demanda por parte de la administración tributaria
- **4 Consideraciones de la Sala**, en los considerandos primero y segundo se establece la competencia de la Sala, para conocer la acción de impugnación. En el considerando tercero, se enfatiza que en la presente causa no se ha omitido solemnidad alguna.
- **5 Motivación**, en el considerando cuarto, se evidencia el objeto de la controversia o puntos centrales de la *litis*, mismo que para un mejor estudio, el órgano jurisdiccional de instancia subdividió en: **a)** la motivación de la resolución impugnada; **b)** la categorización de los casinos; **c)** la aplicación de la determinación directa; y **d)** los valores determinados por los ejercicios 2009 y 2010. En el sub numeral (4.2) con claridad, se analiza cada uno de los puntos controvertidos.
- **RESOLUCIÓN**, en la cual consta la decisión en derecho de la Sala de instancia.

3.1.6 Ahora bien, una vez examinada la sentencia objetada, y con el objeto de comprender cabal y adecuadamente los argumentos que en desarrollo del recurso extraordinario de casación aquí habrán de consignarse, así como la conclusión a que se

arribará, es del caso aludir, las causas para interponer el recurso en mención, para establecer si las mismas fueron respondidas con debida motivación por parte del órgano jurisdiccional de instancia, de ahí que, se tendrá en cuenta las partes que conforman una sentencia; a saber: **a)** expositiva, **b)** considerativa; y, **c)** la resolución.

3.1.7 Se aprecia que el órgano jurisdiccional de instancia ha indicado en su parte expositiva, la competencia del Tribunal de instancia para conocer la causa puesta a conocimiento, la integración del mismo, así como el acta de reasignación del Tribunal en mención; además, el acto administrativo impugnado, esto es la Resolución No 109012012RREC025507, expedida el 26 de octubre de 2012, por el Director Regional de Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, misma que niega el reclamo administrativo propuesto en contra de las Liquidaciones de Pago de Diferencias en la Declaración Nros. 0920120200134 y 0920120200144, correspondientes al ICE de los meses de marzo a diciembre de 2009 y de enero a diciembre de 2010. De igual manera, se establece la breve enunciación de los hechos y circunstancias objeto de la demanda; constando de manera clara y concreta los argumentos de las partes procesales. Por un lado, el actor, consideró que:

“Que el acto impugnado es la resolución 109012012RREC025507, dictada por el Director Regional del Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, el 26 de octubre de 2012. Que las empresas dedicadas a las actividades de casino, fueron sometidas a un proceso de determinación tributaria respecto del impuesto a los Consumos Especiales, bajo la premisa que durante el ejercicio 2009 y todo el 2010, no se había cumplido apropiadamente con sus obligaciones fiscales relativas a ese impuesto. Que el 17 de Febrero de 2012 su representada fue notificada con las comunicaciones de diferencias RLS-CDIOCDE12-00031-M y RLS-CDIOCDE12-00032-M, las cuales establecen valores de diferencias por concepto del Impuesto a los Consumos Especiales. Que a pesar de haber presentado la documentación que sustentaba un error contable que se había

Nos. 0920120200134 y 092012020144, por los valores de USD\$ 894,180.73 y USD \$948.063,67 respectivamente. Que impugnó ambas liquidaciones el 14 de Mayo de 2012. Que a pesar de su alegación de que las liquidaciones impugnadas carecían del elemento esencial de motivación, la administración le notificó a su representada la resolución 109012012RREC025507, en la cual se indica en el considerando catorce que las Liquidaciones de pago por Diferencias en la Declaraciones han sido ratificadas, aun cuando se demostró jurídicamente que los documentos carecían de motivación y además se presentó la documentación contable que respaldaba sus argumentaciones. Que la resolución 109012012RREC025507 no puede tener validez, por cuanto las liquidaciones carecen del elemento esencial de motivación del acto administrativo. Que es imposible convalidar un acto administrativo inmotivado. Que en las liquidaciones se limitaron a la mera transcripción de normas jurídicas sin mencionar la pertinencia de las mismas. Que respecto al ejercicio 2009, indica que de los considerandos de la resolución NAC-DGER2008-1464, publicada en el Registro Oficial 491 del 18 de diciembre de 2008, se desprende que en efecto el Impuesto a los Consumos Especiales que se liquidaba a los casinos, era un ICE presuntivo, relativo a las mesas y a las máquinas, por lo que es inconcebible que al cabo de varios ejercicios fiscales, se implemente un proyecto por lo más pernicioso, arrojando diferencias inexistentes entre lo declarado y lo que supuestamente se determinó. Que el artículo 1 de la referida resolución establecía que en caso de procedencia de la determinación por parte del sujeto activo del ICE, para los servicios de juegos de azar, la administración tributaria tomará como referencias los siguientes montos: categoría de establecimiento: de lujo - mesa US\$1.789,00 y máquina US\$201,00; y, categoría de establecimiento: primera mesa US\$992,00 y máquina US\$84,00, como mínimos mensuales para el pago del ICE en función de la categorías de establecimientos señaladas. Que tal como dispone la señalada resolución la determinación procedente es la presuntiva, por lo que no existía ninguna diferencia que justificar. Respecto del ejercicio 2010, la resolución NAC-

DGERCGC09-00799, publicada en el Registro Oficial No. 96 del 28 de diciembre de 2009, disponía en el artículo 1 que en caso de procedencia de la determinación por parte del sujeto activo del ICE, para los servicios de juegos de azar, la administración tributaria tomará como referencias los siguientes montos: categoría de establecimiento: de lujo - mesa US\$1.789,00 y máquina US\$201,00; y, categoría de establecimiento: primera mesa US\$992,00 y máquina US\$84,00, como mínimos mensuales para el pago del ICE en función de la categorías de establecimientos señaladas, concluyendo el actor que si la determinación del ICE fue siempre presuntiva no existía ninguna diferencia que justificar. Que su representada siempre consideró para la liquidación del ICE el rubro denominado "primera", porque así estaba clasificada por el organismo de control. Que la Ley de Turismo señala que el Ministerio del Remo será el que emita las notas técnicas para el control de ese tipo de negocios. Que tal como lo establece la norma técnica para Casinos y Salas de Juegos en el Ecuador, es obligatoria la devolución de al menos el 85% de retorno. Que considera que al parecer la Administración Tributaria se ha confundido por algún error en su contabilidad. Que en sus balances se ha consignado como ingreso los valores de circulación vinculados al 100% de los valores que se juegan cuando en realidad ese rubro debía ser reembolsado en dos partes, a saber: el 85% en cuentas de balance como cuentas por pagar y el 15% como cuentas de resultado, es decir ese recién puede ser considerado como ingreso bruto a ser declarado. Que en la página 15 de la resolución impugnada que se reproduce una parte de lo expresado en la diligencia de exhibición de documentos que se desarrolló en las instalaciones de su representada, en la que se manifestó que existían errores en la documentación contable entregada al inicio de la determinación. Que en el punto 17.16 de la página 20 de la resolución impugnada se deja establecido que la administración, a pesar de que existían resoluciones generales para la aplicación de la determinación presuntiva del ICE, ahora decidió hacer una directa. La petición

concreta es que se declare nula la resolución impugnada; o que en su defecto solicita dar de baja la resolución impugnada”.

3.1.8 Por otro lado, la parte accionada, ha dicho que:

“niega los fundamentos de hecho y de derecho alegados por la empresa actora. Que las liquidaciones de pago por diferencias en la declaración fueron emitidas en base a lo señalado en el numeral 2 del artículos 2, y el artículo 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas; en el numeral 2 del artículo 22 y numerales 1 y 2 del artículo 24 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas; en los artículos que señala del Código Tributario; en los artículo que refiere de la Ley de Régimen Tributario Interno; en los artículo que señala del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno; y, en las declaraciones e información del propio contribuyente dentro de las cuales se establece la vinculación del sujeto pasivo, hecho generador, base imponible y la cuantía del tributo. Por esta razón considera que la alegación de falta de motivación del actor no tiene asidero, y por lo tanto tampoco existen nulidades que declarar sobre los actos administrativos correspondientes. Que la administración tributaria no es el organismo competente para clasificar en la primera categoría de casinos a la compañía CASINO BOULEVARD CASIBAR S.A. Que los artículos 91 y 92 del Código Tributario establece que las determinaciones directas y presuntivas se constituyen en metodologías para la aplicación de la facultad determinadora. Para el presente caso se optó por la determinación directa. Que del resultado del análisis de la información aportada por el contribuyente que sustentan su declaración de impuesto a la renta y de sus declaraciones de mensuales del Impuesto a los Consumos Especiales, la administración tributaria estableció la base imponible y posteriormente la cuantía del tributo, descartando la posibilidad de iniciar una determinación presuntiva, pues la administración contaba con la información proporcionada por el propio contribuyente y realizó los mecanismos necesarios que permitieron la determinación directa. Que la ley

establece la forma en la que el contribuyente debe determinar la obligación tributaria respecto a la actividad de casinos o juegos de azar, con relación al impuesto a los consumos especiales. Que la administración por medios y procedimientos conforme a las normas legales llevó a cabo la determinación directa de los ejercicios fiscales 2009 y 2010 por concepto de Impuesto a los Consumos Especiales. Que el impuesto contenido en las Liquidaciones de Pago por Diferencias en la Declaraciones Nos. 0920120200134 y 0920120200144 es una consecuencia del proceso de determinación materia del trámite atendido, en el que se observaron las normas jurídica y principios tributarios aplicables al caso que permitió a la Administración constatar que el impuesto determinado por el contribuyente y reflejado en sus declaraciones de Impuesto a los Consumos Especiales de los ejercicios fiscales 2009 y 2010 no corresponde a lo que debió haber calculado y pagado, concluyendo que fueron legalmente emitidas y que son definitivas y vinculantes.- Como petición de su contestación solicita se ratifique la resolución 109012012RREC025507, dictada por el Director Regional del Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, el 26 de octubre de 2012”.

3.1.9 Se evidencia, entonces, que en la parte expositiva de la sentencia, se encuentra debidamente motivada, por cuanto, contiene la competencia del órgano jurisdiccional de instancia para conocer y resolver la causa *in examine*, cuenta con la narración de manera sucinta de la Resolución Administrativa impugnada, la intervención de las partes en el proceso con sus respectivos fundamentos; cabe manifestar, la importancia relevante que tiene la intervención de las partes en el proceso; ya que permite que estas puedan ejercer, dentro de la actividad procesal, su derecho a la defensa. En este punto, resulta apropiado traer a colación, la necesaria intervención de las partes en el proceso (CORPORACIÓN BOULEVARD CORBOULEVARD S.A y AUTORIDAD TRIBUTARIA), por cuanto, obliga a que estas delimiten el objeto concreto de la *litis* (misma que será evidenciado en la parte considerativa); con la finalidad de acceder a los órganos judiciales y obtener la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos y que el fallo emitido por

los administradores de justicia guarde coherencia con lo propuesto por las partes; particular evidenciado en el presente caso.

3.1.10 Respecto, de la parte considerativa, del fallo recurrido, es necesario considerar que toda sentencia constituye un conjunto sistémico, armónico, en el que la parte considerativa que debe contener la motivación de la sentencia, no es un aparte, aislado de la decisión, todo lo contrario, como señala Gozaíni, *"la fundamentación forma parte de la sentencia como un todo indisoluble, creador de argumentos para quienes encuentren justificadas sus razones, como para los que no encuentren satisfechas con ellas sus pretensiones"*¹⁵. Así pues, se observa en el numeral cuarto el objeto de *la litis*, que para una mejor comprensión, la Sala *a quo* dividió el objeto, en cuatro puntos, a saber:

"a) la motivación de la resolución impugnada; b) la categorización de los casinos; c) la aplicación de la determinación directa; y d) los valores determinados por los ejercicios 2009 y 2010".

3.1.11 En el numeral **4.2**, los Jueces de instancia, analizan cada uno de los puntos controvertidos con su respectiva normativa. Así las cosas, en el literal **a)** se desarrolla el punto que hace mención en determinar si la Resolución impugnada, se encuentra motivada, para lo cual los Jueces en mención, luego de referirse a la normativa constitucional (artículo 76 numeral 7, literal I); y, legal (artículos 81 del Código Tributario, 103 numeral 2, 122 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, 133 del Código Tributario; y, 31 de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada), que refieren en su orden a que los actos administrativos, resoluciones o fallos deben ser motivados, caso contrario son declarados nulos además, de enunciar la respectiva doctrina (Ignacio Colomer Hernández, en su obra *la Motivación*); y, finalmente en las sentencias constitucionales No. 063-14-SEP-CC, caso No. 0522-12-EP, emitida el 09 de

¹⁵ Sentencia No. 004-16-SIS-CC CASO N.º 0011-14-IS, emitida el 20 de enero de 2016, por el Pleno de la Corte Constitucional.

abril de 2014; y, No. 136-14-SEP-CC, caso No. 0148-11-EP, que señalan que una sentencia se encuentra correctamente motivada cuando tiene razonabilidad, lógica y comprensibilidad; realizan el respectivo análisis de la Resolución impugnada, en donde evidenció:

“a.2) La resolución impugnada se halla en copias certificadas de fojas 1 a 14 del proceso; a.3) De la lectura del apartado 9.1 relacionado con la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200134, por el ejercicio 2009 se establece que dicho acto administrativo tuvo como antecedentes de hecho las declaraciones de Impuesto a los Consumos Especiales de marzo a diciembre del año 2009 presentadas por el contribuyente, información sobre la cual se extrajeron los datos (desde los apartados del 9.1 al 9.9) o hechos que fueron confrontados o relacionados con las normas correspondientes que aparecen en el apartado 9.8 en concordancia con las indicadas en el apartado desde el 9.9 al 9.27. Dentro del mismo acto impugnado se aprecia el apartado 9.10 relacionado con la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200144, por el ejercicio 2010 se establece que dicho acto administrativo tuvo como antecedentes de hecho las declaraciones de Impuesto a los Consumos Especiales de enero a diciembre de 2010 presentadas por el contribuyente, información sobre la cual, como a lo ha manifestado antes en un caso jurídicamente este mismo Tribunal, se extrajeron los datos o hechos que fueron confrontados o relacionados con las normas correspondientes, operación de la cual la administración emite la liquidación del caso. Este Tribunal encuentra la resolución razonable, lógica y comprensible; razonable pues se halla fundada en principios constitucionales: así como lógica, pues es coherente entre las premisas y la conclusión y viceversa; y, comprensible, porque goza de claridad en el lenguaje. Es decir, este Tribunal no encuentra que el cargo por falta de motivación tenga asidero”.

3.1.12 De ahí que el inferior, indicó que la Resolución impugnada es razonable, lógica y comprensible; de ahí que, se encuentra debidamente motivada, conclusión que comparte esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.

3.1.13 Con relación, al segundo punto objeto de la controversia, **(b)** que versa en la categorización de los casinos; el Tribunal de instancia, indicó:

“b.1) en su demanda la actora indica que su representada consideró para la liquidación del impuesto el rubro denominado “Primera” porque indica que así estaba clasificada por el organismo de control, y en una nota al pie o referencia ofrece presentar el certificado correspondiente en la etapa de prueba. Revisado el proceso no se encuentra que se haya cumplido con dicho ofrecimiento. De conformidad con el artículo 258 del Código Tributario, 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. En este sentido el actor afirmó que su representada estaba categorizada como casino de “primera” por la entidad de control y la autoridad demandada que ella no era la entidad competente para categorizar los casinos. Es así que el actor no dio cumplimiento al artículo 258 del Código Tributario respecto a su categorización”.

3.1.14 Se colige, entonces, que la Sala de instancia, analizó el segundo punto, objeto de la *litis*, de manera clara, y concreta de conformidad con la normativa legal.

3.1.15 En el literal **c)** numeral **4.2** del fallo, se realiza el respectivo análisis, respecto a la aplicación de la determinación directa, y para empezar el respectivo análisis, el órgano jurisdiccional de instancia toma en consideración los alegatos del accionante que se constriñen en:

“c) respecto de la determinación directa realizada por la autoridad: El actor fundamenta su alegación en contra de la determinación directa realizada por la

administración, en los considerandos de las resoluciones NAC-DGER2008-1464 publicada en el Registro Oficial 491 del 18 de diciembre de 2008; en la resolución NAC-DGERCGC09-00799, publicada en el Registro Oficial 96 del 28 de diciembre de 2009; en los artículos 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el artículo 180 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Sin embargo, revisadas las mencionadas resoluciones se tiene que el artículo 1 de la resolución NAC-DGER2008-1464 indica lo siguiente: “Art. 1.- En caso de que proceda la determinación por parte del sujeto activo del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) para los servicios de casinos y juegos de azar, la Administración Tributaria, tomará como referencia los siguientes montos, como mínimos mensuales para el pago del impuesto a los consumos especiales, en función de la categoría del establecimiento. ... Si los establecimientos que prestan estos servicios no se encuentran dentro de las categorías señaladas, la Administración Tributaria en caso de que proceda la determinación presuntiva, tomará como referencia los montos establecidos para los establecimientos de categoría “Primera”.”. Asimismo, el artículo 1 de la resolución NAC-DGERCGC09-00799, dispone lo siguiente: “Art. 1.- En caso de que proceda la determinación por parte del sujeto activo del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) para los servicios de casinos y juegos de azar, la Administración Tributaria, tomará como referencia los siguientes montos, como mínimos mensuales para el pago del impuesto a los consumos especiales, en función de la categoría del establecimiento: ... Si los establecimientos que prestan estos servicios no se encuentran dentro de las categorías señaladas, la Administración Tributaria en caso de que proceda la determinación presuntiva, tomará como referencia los montos establecidos para los establecimientos de categoría “Lujo”. Es decir, la norma no obligaba a la determinación presuntiva como alega el actor, sino que dejaba abierta la posibilidad de ella en caso que proceda. Ahora bien, el artículo 90 del Código Tributario dispone que la determinación por el sujeto activo se establecerá, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68

de este Código, directa o presuntivamente. El artículo 91 del Código Tributario establece que la determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador. El último inciso del artículo 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece que la base imponible sobre la que se calculará y cobrará el impuesto por los servicios de casinos, salas de juego (bingo-mecánicos) y otros juegos de azar, corresponderá al valor de las fichas u otros medios utilizados para las apuestas. Es decir, que al haber basado las liquidaciones en las propias declaraciones del actor, era procedente la determinación directa, de conformidad con los artículos 90 y 91 del Código Tributario.

3.1.16 En el literal **d)** se hace el abordaje del cuarto punto de controversia, esto es los valores determinados por los ejercicios 2009 y 2010, al respecto, los Jueces de instancia toman en consideración el artículo 8 del Acuerdo Nro. 20080033 de las Normas Técnicas de Casinos y Salas de Juego (Bingo-Mecánicos), expedida por la Ministra de Turismo, que fuera publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 392, de 30 de julio de 2008, con este antecedente, se expuso:

“d) respecto a los valores determinados por los ejercicios 2009 y 2010 se tiene lo siguiente: El actor en primer lugar basa su argumentación en el artículo 8 del Acuerdo No. 20080033 (NORMAS TÉCNICAS DE CASINOS Y SALAS DE JUEGO (BINGO-MECÁNICOS), dictada por la Ministra de Turismo y publicada en el Suplemento del Registro Oficial 392, del 30 de julio de 2008, el cual indica en el numeral 1 del literal e) de dicha disposición lo siguiente: “Art. 8.- Sólo podrán

explotarse aquellas máquinas tragamonedas que cumplan con los siguientes requisitos: ... e) Que el modelo de la máquina tragamonedas y su programa de juego esté de acuerdo a la certificación de la entidad autorizada por la autoridad competente, cumpliendo con los siguientes requisitos: 1. Un porcentaje de retorno al público no menor de 85% (ochenta y cinco por ciento), que será puesto en conocimiento del público usuario.”. Al respecto, esta Sala indica que dicha norma técnica no se trata de una disposición que tenga connotaciones contables o que mande a registrar como ingreso solo el 15% del ingreso como indica el actor. Es una norma técnica relacionada con la máquina propiamente dicha. El actor en su demanda habla de este tema como un error en la su contabilidad al registrar el 100% del ingreso, cuando indica que el 85% debía colocarlo en cuentas por pagar por expresa disposición de la norma técnica antes mencionada, lo cual no es acertado por parte del actor. De fojas 178 a 195 del proceso se halla el informe pericial de la economista Silvia Solano Hidalgo. En dicho documento se aprecia que al responder las interrogantes 1 y 2 ella establece los ingresos de la actora por los ejercicios 2009 y 2010, los mismos que son distintos a los declarados por el demandante inicialmente según la resolución impugnada y que el accionante indica que fue un error, sobre lo cual luego hace la determinación del ICE correspondiente. Sin embargo, esta Sala aprecia que no se halla la justificación técnica a la conclusión a la que arriba la perito, lo que no ayuda al Tribunal a establecerla como útil para justificar su pretensión. De foja 118 a 127, se halla el informe de la perito Econ. Ginger Jiménez, mismo que coincide con la liquidación formulada en la resolución, y justifica técnicamente los datos aportados, criterios técnicos que los jugadores comparten.”.

3.1.17 En este sentido, el Tribunal de instancia, de una manera concreta, concluyó que la determinación formulada por la administración se la formuló en base a los reales ingresos del actor que constan en su declaración correspondiente, y se ha establecido el correcto relacionar de la administración en cuanto a los liquidaciones del impuesto, con lo que cual

mencionan han dado cumplimiento a su obligación de control de legalidad de las actuaciones de la Administración Tributaria.

3.1.18 Siendo ello así, evidente es que, los Jueces de instancia, respetaron, los parámetros inherentes a la parte considerativa de la sentencia, donde se evidenció la problematización, los asuntos a decidir; los fundamentos de hecho y de derecho, las normas jurídicas, fallos constitucionales y la doctrina aplicable al caso; y lo más importante la motivación.

3.1.19 Finalmente consta *la resolución* del caso, en donde se expone la decisión del caso, que para un mejor entendimiento, se transcribe la resolución tomada por el órgano jurisdiccional de instancia:

“ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA”, declara sin lugar la demanda interpuesta por la señora Nilda Cordero Méndez, por los derechos que representa de la compañía CASINO BOULEVARD CASIBAR S.A., contra la resolución 109012012RREC025507, dictada por el Director Regional del Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, actual Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, el 26 de octubre de 2012. Sin costas ni honorarios que justificar”.

3.1.20 Se constata, en forma precisa, las decisiones adoptadas por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 2 de lo Contencioso Tributario, con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, determinando a que parte le asiste la razón, el alcance de la sentencia.

3.1.21 Por lo manifestado, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario concluye que la sentencia dictada el 1 de septiembre de 2016, las 14h43 por Sala Única del Tribunal Distrital No. 2 de lo Contencioso Tributario, con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09502-2012-0123, no omite, ni

se aparta de la finalidad que tiene la motivación de las sentencias; esto es dar a conocer a las partes procesales (CORPORACIÓN BOULEVARD CORBOULEVARD S.A. y Administración Tributaria) las razones por los que se les niega o restringe su derecho razón por la cual no se configura el vicio alegado al amparo de la causal quinta de artículo 3 de la Ley de Casación.

3.1.22 Ahora bien, una vez que han quedado explicado, que la sentencia recurrida no carece de motivación, no está demás destacar, que una sentencia, fallo o resolución contiene tres partes: i) una **parte expositiva**, ii) una **parte considerativa**; y, iii) una **parte resolutive**, y solo mediante la integración de estas partes, puede considerarse que un fallo se encuentra bien estructurado y de esta manera produzca los respectivos efectos legales; queda claro entonces, que toda fallo, resolución o sentencia consta de tres partes “ (...) y es obvio que estas tienen la misma importancia y son congénitas, pues no se concibe, incluso desde un punto de vista lógico que al momento de resolver en una sentencia, se tenga que tomar en cuenta solamente una de ellas(...)”⁷, al caso *in examine*, la fundamentación esgrimida por el órgano jurisdiccional de instancia conlleva a resolver lo propuesto por la señora Nilda Cordero Méndez, en su calidad de representante legal de la compañía CORPORACIÓN BOULEVARD CORBOULEVARD S.A., como se evidencia de la demanda y del proceso sustanciado ante el inferior; sin embargo, por un evidente *lapsus calami*, del Tribunal de instancia, en la sentencia consta CASINO BOULEVARD CASIVAR S.A., cuando lo pertinente era señalar CORPORACIÓN BOULEVARD CORBOULEVARD S.A., porque los argumentos de la ratio decidendi están dirigidos para aquello.

3.2 De la causal primera.-

⁷ Sentencia No. 244-12-SEP-CC, caso 0047-12-EP. dictada por el Pleno de la Corte Constitucional para el Período de Transición

“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 de su parte dispositiva”¹⁸.

3.2.1 Esta causal es conocida en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Es de suma importancia, indicar que la causal primera tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure la misma se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en el fallo recurrido (vicios *in iudicando*); y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive de la sentencia.

3.2.1.1 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, los administradores de justicia hacen obrar la norma a una situación no prevista o regulada por ella; la falta de aplicación, en cambio, es la omisión que realiza los Jueces y Juezas 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 los administradores de justicia al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador. De manera que, la invocación de esta causal conlleva a que esta Sala de Casación verifique si la sentencia recurrida riñe con el derecho (*error in iudicando*); o sea, que los hechos sobre los que se discutió en la Sala de instancia han sido dados por ciertos y aceptados por las partes procesales, por lo que, no se podrán volver a analizar las pruebas presentadas por las partes dentro de la instancia.

¹⁸ Artículo 3 de la Ley de Casación.

3.2.2 Errónea interpretación.- La casacionista, ha considerado que en el fal impugnado, existe errónea interpretación de los artículos 76 de la Ley de Régime Tributario Interno, 90 del Código Tributario, las Resoluciones Nros. N° NAC-DGER2008-1464 y NAC-DGERCGC09-00799, artículo 1; y, 8 del Reglamento a la Ley de Turismo cuyo contenido es el siguiente:

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO (vigente a los ejercicios fiscales 2009 y 2010, respectivamente):

“Art. 76.- Base imponible.- (...) La base imponible sobre la que se calculará y cobrará el impuesto por los servicios de casinos, salas de juego (bingo-mecánicos) y otros juegos de azar, corresponderá al valor de las fichas u otros medios utilizados para las apuestas”. (Negritas y subrayado de la recurrente).

CÓDIGO 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 el artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente”.

RESOLUCIÓN No. NAC-DGER2008-1464:

“Artículo 1.- En caso de que proceda la determinación por parte del sujeto activo del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) para los servicios de casinos y juegos de azar, la Administración Tributaria, tomará como referencia los siguientes montos, como mínimos mensuales para el pago del impuesto a los consumos especiales, en función de la categoría del establecimiento:

Categoría del establecimiento	Mesa	Máquina
--------------------------------------	-------------	----------------

LUJO	597 USD	66 USD
PRIMERA	330 USD	28 USD

Si los establecimientos que prestan estos servicios no se encuentran dentro de las categorías señaladas, la Administración Tributaria en caso de que proceda la determinación presuntiva, tomará como referencia los montos establecidos para los establecimientos de categoría "Primera".

RESOLUCIÓN No. NAC-DGERCGC09-00799:

Art. 1.- En caso de que proceda la determinación por parte del sujeto activo del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) para los servicios de casinos y juegos de azar, la Administración Tributaria, tomará como referencia los siguientes montos, como mínimos mensuales para el pago del impuesto a los consumos especiales, en función de la categoría del establecimiento:

Categoría del establecimiento	Mesa	Máquina
LUJO	1789 USD	201 USD
PRIMERA	992 USD	84 USD

Si los establecimientos que prestan estos servicios no se encuentran dentro de las categorías señaladas, la Administración Tributaria en caso de que proceda la determinación presuntiva, tomará como referencia los montos establecidos para los establecimientos de categoría "Lujo".

REGLAMENTO A LA LEY DE TURISMO:

Art. 8.- Sólo podrán explotarse aquellas máquinas tragamonedas que cumplan con los siguientes requisitos:... e) Que el modelo de la máquina tragamonedas y su programa de juego esté de acuerdo a la certificación de la entidad autorizada por la

autoridad competente, cumpliendo con los siguientes requisitos: 1. Un porcentaje de retorno al público no menor de 85% (ochenta y cinco por ciento), que será puesto en conocimiento del público usuario”.

3.2.2.1 Una vez establecidos los parámetros de la causal en estudio, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, procederá al análisis de conformidad a lo señalado por la casacionista, así como lo manifestado por el órgano jurisdiccional de instancia, con la finalidad de evidenciar si efectivamente existe o no vulneración de la Ley, con relación a la errónea interpretación de la normativa impugnada por la recurrente.

3.2.2.2 Respecto a la errónea interpretación del artículo 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, las Juezas y Juez de instancia han indicado lo siguiente:

“El último inciso del artículo 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece que la base imponible sobre la que se calculará y cobrará el impuesto por los servicios de casinos, salas de juego (bingo-mecánicos) y otros juegos de azar, corresponderá al valor de las fichas u otros medios utilizados para las apuestas. (...)”¹⁹.

3.2.2.2.1 Ante lo cual, la recurrente expresa que de manera errada el órgano jurisdiccional de instancia:

“han creído entender que el impuesto debe pagarse sobre un ingreso bruto o total que supuestamente se perfecciona en la caja física del local (en este caso el casino), en donde el cliente canjea dólares por fichas; y sin importarles si este las usa para apuestas o no (...) ha interpretado erróneamente los artículos al creer que la base de cálculo del ICE son las fichas vendidas o canjeadas”²⁰.

¹⁹ Fs. 1490 del proceso de instancia

²⁰ *Ibid* fs. 1508

3.2.2.2.2 De acuerdo con la situación fáctica expuesta y la decisión de instancia, se colige que, el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno invocado como erróneamente interpretado, claramente en su inciso final señala la forma de cálculo de la base imponible sobre los que se calculará y cobrará el impuesto por los servicios de casino, salas de juego, entiéndase a los bingos-mecánicos y otros juegos de azar, que corresponderá al valor de las fichas u otros medios utilizados para las apuestas, para lo cual se debe tener presente que el hecho generador de este tributo constituye el servicio de casinos y juegos de azar; de ahí que, la normativa en estudio, indica la base imponible a aplicarse, la misma que consiste en función del valor de las fichas u otros medios utilizados para las apuestas, criterio que comparte esta Sala con lo esgrimido por las Juezas y Juez de instancia. Por lo que no se aprecia, la errónea interpretación de la normativa en estudio, ni tampoco se aprecia un alcance distinto al proporcionado por el legislador al expedir la norma invocada; lo cual conlleva, en establecer, que no se configura el vicio alegado en relación con la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación.

3.2.2.3 Con relación a la errónea interpretación del artículo 90 del Código Tributario, el Tribunal de instancia ha indicado:

“Ahora bien, el artículo 90 del Código Tributario dispone que la determinación por el sujeto activo se establecerá, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. El artículo 91 del Código Tributario establece que la determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador. Es decir, que al haber

basado las liquidaciones en las propias declaraciones del actor, era procedente la determinación directa, de conformidad con los artículos 90 y 91 del Código Tributario”.

3.2.2.3.1 Como fundamento de lo dicho por el Tribunal de instancia, la casacionista supo indicar que:

“la Sala al aludir que se puede proceder a la determinación directa (artículo 90), piensa que se interpretó correctamente el artículo 76 de la ley por parte del SRI, y por tanto esa es su interpretación de la norma, y eso es errado (...) yerra al creer que (a) basta con la entrega de los registros contables para que siempre exista determinación directa en esta materia, y en virtud de ello pueda determinarse el impuesto a pagar por concepto de ICE (...) Esa interpretación de la Sala es determinante en el fallo; en base a ella considera que el SRI obró bien al basar su determinación directa en el monto de ingresos por supuesta venta de fichas”²¹

3.2.2.3.2 En atención a ello, el contenido del artículo 90 de la Ley de Régimen Tributario Interno, está direccionado a la obligación tributaria que posee el sujeto activo dentro de su potestad determinadora al amparo del artículo 68 del cuerpo legal en mención, sea esta directa o presuntivamente, para lo cual se debe tener presente que la determinación directa se realiza sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos que posea la administración tributaria o los que arrojen sus sistemas informáticos como bien lo refiere el artículo 91 *ibíd*; de manera que, la Administración Tributaria puede y de hecho es su obligación establecer la obligación tributaria, y ejercer su potestad determinadora, al presente caso determinación directa, criterio que comparte esta Sala Especializada con lo dicho por el inferior; en consecuencia, no existe errónea interpretación de la normativa

²¹ *Ibíd*, 1511 vlt.a.

en estudio, ni tampoco se aprecia un alcance distinto al proporcionado por el legislador al expedir la norma invocada.

3.2.2.4 En cuanto a la errónea interpretación de las Resoluciones Nros. NAC-DGER2008-1464 y NAC-DGERCGC09-00799 y en particular su artículo 1, deducido por la casacionista, es importante para esta Sala Especializada, precisar que el contenido de las mismas no constituyen normas de derecho contenidas en leyes aplicables en materia tributaria, no obstante aquello, son Resoluciones emanadas por la Administración Tributaria en base a dichas normas jurídicas, que viabilizan la gestión tributaria del ente tributario, pero no por ello tendrían el carácter de norma de derecho que permita el análisis por esta causal; por esta razón, no se establece el vicio alegado por la casacionista.

3.2.2.5 Respecto de la alegación efectuada por la recurrente sobre la errónea interpretación del artículo 8 del Reglamento a la Ley de Turismo, es substancial para esta Sala Especializada tener presente, que el Tribunal *a quo* en el fallo recurrido ha señalado lo siguiente:

“d) respecto a los valores determinados por los ejercicios 2009 y 2010 se tiene lo siguiente: El actor en primer lugar basa su argumentación en el artículo 8 del Acuerdo No. 20080033 (NORMAS TÉCNICAS DE CASINOS Y SALAS DE JUEGO (BINGO-MECÁNICOS), dictada por la Ministra de Turismo y publicada en el Suplemento del Registro Oficial 392, del 30 de julio de 2008, el cual indica en el numeral 1 del literal e) de dicha disposición lo siguiente: “Art. 8.- Sólo podrán explotarse aquellas máquinas tragamonedas que cumplan con los siguientes requisitos: ... e) Que el modelo de la máquina tragamonedas y su programa de juego esté de acuerdo a la certificación de la entidad autorizada por la autoridad competente, cumpliendo con los siguientes requisitos: 1. Un porcentaje de retorno al público no menor de 85% (ochenta y cinco por ciento), que será puesto en conocimiento del público usuario.”. Al respecto, esta Sala indica que dicha norma

técnica no se trata de una disposición que tenga connotaciones contables o que mande a registrar como ingreso solo el 15% del ingreso como indica el actor. Es una norma técnica relacionada con la máquina propiamente dicha. El actor en su demanda habla de este tema como un error en la su contabilidad al registrar el 100% del ingreso, cuando indica que el 85% debía colocarlo en cuentas por pagar, por expresa disposición de la norma técnica antes mencionada, lo cual no es acertado por parte del actor”²².

3.2.2.5.1 Queda claro, que el contenido normativo del artículo descrito anteriormente, está direccionado al uso y gestión de la máquina tragamonedas, su retorno al público y la obligación que tiene de poner en conocimiento del público usuario, empero, de ninguna manera, se refiere al ámbito propio de la actuación de la Administración Tributaria a la gestión y recaudación de tributos, cabe enfatizar, que según lo manifiesta la parte actora existe un error en su contabilidad al registrar el cien por ciento del ingreso, siendo que como hecho probado se constata que la compañía actora registró como ingreso solo el 15% del ingreso.

De acuerdo a lo antes especificado, se establece que la normativa no contempla elementos de carácter tributario o contable, al contrario, señala los requisitos a cumplirse en relación a las máquinas tragamonedas, su retorno al público y la obligación que tiene de poner en conocimiento del público usuario; de ahí que, el Tribunal de instancia no aplica esta norma en la resolución de la causa tanto más que esta norma no se aplica en materia tributaria. Por esta razón, siendo que no se ha aplicado la norma en mención, en la sentencia de instancia no se configura el vicio de errónea interpretación de la normativa impugnada, toda vez que para que exista errónea interpretación, la norma denunciada debe ser aplicada en la sentencia y debe influir en la decisión de la causa, lo cual en el presente caso no ha ocurrido, destacando que lo que realiza el Tribunal de instancia es una enunciación del art. 8 del Reglamento a la Ley de Turismo. En virtud de todo lo cual no se configura el vicio de errónea interpretación.

²² *Ibid.*, 1490.

3.2.3 Falta de aplicación.- Finalmente, la recurrente, ha considerado que en la sentencia impugnada, existe falta de aplicación de los artículos 17, 92 del Código Tributario; y, 78 de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuyo contenido es el siguiente:

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

(...) Art. 92.- Forma presuntiva.- Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva”.

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

“Art. 78.-Hecho Generador.- El hecho generador en el caso de consumos de bienes de producción nacional será la transferencia, a título oneroso o gratuito, efectuada por el fabricante y la prestación del servicio dentro del período

respectivo. En el caso del consumo de mercadería importadas, el hecho generado, será su desaduanización. (...)

3.2.3.1 El órgano jurisdiccional de instancia, en el fallo recurrido, ha indicado, lo que a continuación se dice:

“a.3) De la lectura del apartado 9.1 relacionado con la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200134, por el ejercicio 2009 se establece que dicho acto administrativo tuvo como antecedentes de hecho las declaraciones de Impuesto a los Consumos Especiales de marzo a diciembre del año 2009 presentadas por el contribuyente, información sobre la cual se extrajeron los datos (desde los apartados del 9.1 al 9.9) o hechos que fueron confrontados o relacionados con las normas correspondientes que aparecen en el apartado 9.8 en concordancia con las indicadas en el apartado desde el 9.9 al 9.27. Dentro del mismo acto impugnado se aprecia el apartado 9.10 relacionado con la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0920120200144, por el ejercicio 2010 se establece que dicho acto administrativo tuvo como antecedentes de hecho las declaraciones de Impuesto a los Consumos Especiales de enero a diciembre de 2010 presentadas por el contribuyente, información sobre la cual, como a lo ha manifestado antes en un caso jurídicamente este mismo Tribunal, se extrajeron los datos o hechos que fueron confrontados o relacionados con las normas correspondientes, operación de la cual la administración emite la liquidación del caso (...) Ahora bien, el artículo 90 del Código Tributario dispone que la determinación por el sujeto activo se establecerá, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. El artículo 91 del Código Tributario establece que la determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de

datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador. Es decir, que al haber basado las liquidaciones en las propias declaraciones del actor, era procedente la determinación directa, de conformidad con los artículos 90 y 91 del Código Tributario.

3.2.3.2 En trazos generales, la compañía casacionista determina que la Administración tributaria, debió aplicar la determinación presuntiva de conformidad con el artículo 92 del Código Tributario, y al contrario aplica la determinación directa al amparo de los argumentos emitidos por la Administración Tributaria: *“sin considerar que por tratarse de una base imponible que por el imposible que conlleva había tenido que ser precisada por la propia autoridad tributaria; que obliga a manejar un tipo de registro contable distinto de aquel que se emplea en los otros tipos de actividades económicas, y que había una normativa dictada para el efecto”*²³. Enfatiza, que no existe ningún análisis por parte del órgano jurisdiccional de instancia, para establecer la no procedencia de la determinación presuntiva, al contrario, se utilizó documentos que no son aceptables para la determinación directa; no se tomó en cuenta los registros contables entregados previamente a la Administración Tributaria, entidad que tenía en su base interna las declaraciones presentadas. Agrega que en ninguna Ley o Reglamento, se establece el cálculo del impuesto al servicio de casino, que es lo que se encuentra gravado acorde a nuestra legislación, aunque la Ley dispone que el ICE grava las fichas u otros métodos utilizados para las apuestas. Indica, que existe falta de aplicación del artículo 17 del Código Tributario, normativa que refiere al hecho generador, para lo cual indica: *“los mecanismos que emplea la Administración Tributaria para determinar y liquidar el ICE deberían corresponder a la realidad económica del negocio, de conformidad con el*

²³ *Ibid.*, fs. 1515.

entorno jurídico vigente para los casinos, y a los principios contables y otras normas relacionadas con la actividad”

3.2.3.3 Con respecto a la no determinación presuntiva y si a la determinación directa por parte de la Administración Tributaria, es necesario establecer la diferencia que realiza Héctor Villegas, así pues, se entiende por determinación directa:

“a) La determinación es "sobre base cierta" cuando el fisco dispone de los elementos necesarios para conocer en forma directa y con certeza, tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial (es decir, para el fisco, la existencia de un crédito exigible), como la dimensión pecuniaria de tal obligación (es decir, para el fisco la existencia de un crédito también líquido). Tal es lo que se desprende de la forma de redacción del primer párrafo del art. 23 de la ley 11.683. No interesa que estos elementos hayan sido proporcionados por el sujeto pasivo o se los haya obtenido mediante otros medios de información. Los casos más frecuentes de determinación de oficio sobre base cierta son aquellos en los cuales las declaraciones juradas las presenta el sujeto pasivo, siendo impugnadas por errores en los cálculos numéricos o en la aplicación en la ley fiscal, pero los datos aportados son correctos. Puede también operarse esta determinación cuando, si bien existe inexactitud u omisión de datos, la administración los conoce con certeza por otra vía...)”²⁴

En tanto que se entiende por determinación presuntiva:

“b) La determinación es, en cambio, "sobre base presuntiva" cuando el fisco se ve imposibilitado de obtener los elementos ciertos necesarios para conocer con exactitud si la obligación tributaria sustancial existe, y —en su caso— cuál es su dimensión pecuniaria. Puede suceder porque el contribuyente no presentó la

²⁴ Héctor Belisario Villegas, *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario* (Buenos Aires, Editorial Depalma, 2001), n. 350.

declaración jurada, porque no aportó los datos que le eran requeridos, porque no presentó comprobantes necesarios, o porque éstos no merecieron fe, o porque no se pudo obtener datos por otra vía. En estos casos, la determinación se hace en mérito a los hechos y circunstancias conocidas que por su vinculación o conexión normal con circunstancias fácticas que las leyes tributarias respectivas prevén como "hechos imponible", permitan inducir la existencia y cuantía de la obligación. Es decir que la determinación se practica sobre la base de indicios o presunciones discreta y razonablemente aplicados..."²⁵

3.2.3.4 De lo anterior se desprende que acertadamente el Tribunal de instancia cita un su sentencia, el artículo 91 del Código Tributario al señalar que la Administración tiene la facultad determinadora, y la potestad de realizar una determinación directa en base a la contabilidad, documentos, informes que puede obtener de terceros, y esto en base a la facultad determinadora que posee la Administración Tributaria conforme el artículo 68 del Código Tributario que le permite establecer la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo; de ahí que, a la Administración Tributaria le permite realizar la determinación directa sobre la base de la declaración que realiza el sujeto pasivo, así como de la contabilidad, la base de datos que la misma Administración Tributaria tenga y del cruce de información que realiza con instituciones públicas o privadas. Con lo expuesto, el Tribunal de instancia al realizar el control de legalidad de la resolución impugnada enfatizó los respectivos datos que dieron como antecedente la determinación directa, lo cual conlleva, a que no exista falta de aplicación del artículo 92 del Código Tributario, que refiere a la determinación presuntiva. Por tanto no procede el vicio alegado.

3.2.3.5 Finalmente, la casacionista, considera que existe falta de aplicación del artículo 17, inciso segundo del Código Tributario, para lo cual es importante referirnos nuevamente a su contenido:

²⁵ *Ibid.* fs. 351.

“Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”.

3.2.3.5.1 De lo anterior se desprende la esencia sobre la forma; es decir que cuando el hecho generador se delimite a conceptos económicos, se lo debe analizar sin tomar en consideración las formas jurídicas utilizadas por las partes; en este sentido Giulian Founrouge dice:

“el fundamento del principio (refiriéndose al hecho económico) estriba en atender al contenido económico real de las circunstancias comprendidas, prescindiendo de las formas y estructuras inadecuadas. En otras palabras, refiere, que si los contribuyentes, por ignorancia, error o mala fe, cubren o exteriorizan sus propósitos efectivos, mediante apariencias formales distintas (por ejemplo encubren una compra venta bajo el aspecto de una donación), el fisco puede prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o accionar por la vía de la simulación”²⁶.

3.2.3.5.2 Bajo esta orientación debe entenderse, como se mencionó el segundo inciso del artículo 17 del Código Tributario permite tomar en cuenta el factor económico por sobre las formas jurídicas.

3.2.3.5.3 Ahora bien, en el caso *in examine* se destaca que en el fallo impugnado se ha establecido que la determinación formulada por la Administración Tributaria, fue hecha en base a ingresos reales de la actora, mismos que constan en la declaración

²⁶ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *“Derecho Financiero”*. (Depalma Ediciones, 1962). 169.

correspondiente. Es decir que el actuar de la Administración Tributaria se lo efectuó de conformidad con los reales ingresos de la actora; ingresos declarados por la propia contribuyente.

3.2.3.5.4 Con todo lo antes expuesto no procede la aplicación del segundo inciso del artículo 17 del Código Tributario como lo indica la compañía actora, toda vez que se refiere al principio de realidad económica que surge del hecho de que las formas jurídicas no siempre reflejan la verdadera sustancia de las relaciones que están llamadas a regular, es decir este artículo establece la noción de la prevalencia de la sustancia sobre la forma por medio de la cual se desconoce la eficacia de los efectos jurídicos tributarios cuando las partes han distorsionado la realidad de una operación económica por medio de una forma jurídica inapropiada lo cual en el presente caso no ha ocurrido toda vez que como se ha establecido la determinación se ha efectuado en base a la declaración efectuada por el propio contribuyente, sin que se haya establecido de ninguna manera que hayan existido formas jurídicas inapropiadas que hayan querido distorsionar la verdadera realidad económica de la contribuyente; de manera que, esta Sala Especializada determina que no se configura el cargo de falta de aplicación del segundo inciso del artículo 17 del Código Tributario; en consecuencia, tampoco existe falta de aplicación del artículo 78 de la Ley de Régimen Tributario Interno, normativa que no fue sustentada por la compañía recurrente al amparo de la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación.

IV. DECISIÓN

4.1 Esta Sala de Casación considera que no se han configurado los vicios invocados por la recurrente.

4.2 Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO**

SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve:

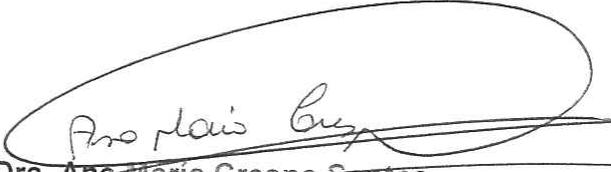
V. SENTENCIA

5.1 NO CASAR la sentencia dictada el 1 de septiembre de 2016, 14h23, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, provincia del Guayas, en los términos señalados en el Considerando III del presente fallo.

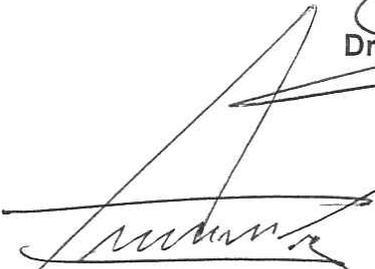
5.2 DESÍGNESE para que actúe dentro de este proceso, como Secretaria Relatora encargada a la doctora Ivonne Marlene Guamaní León.

5.3 Sin costas.

5.4 Comuníquese, notifíquese y cúmplase.



Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL



Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL



Dr. Darío Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL

Certifico.-



Dra. Ivonne Marlene Guamaní León
SECRETARIA RELATORA ENCARGADA



85309464-DFE

En Quito, jueves once de octubre del dos mil dieciocho, a partir de las quince horas y treinta minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: CORPORACIÓN BOULEVARD CORBOULEVARD S.A. en la casilla No. 3358 y correo electrónico gnoboab@legalecuador.com; nplt-guayaquil@legalecuador.com; maypluaburgos@gmail.com; nplt'guayaquil@legalecuador.com, Nplt-guayaquil@legalecuador.com, en el casillero electrónico No. 0904546975 del Dr./Ab. GONZALO LUIS NOBOA BAQUERIZO; en la casilla No. 3214. DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico ajeg87@hotmail.com; juridico_rls@sri.gob.ec; ajestrada@sri.gob.ec, racajas@sri.gob.ec, vazambrano@sri.gob.ec, ralucero@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1308258555 del Dr./Ab. ESTRADA GARCÍA ANA JULIA; en la casilla No. 568 y correo electrónico ajeg87@hotmail.com; juridico_rls@sri.gob.ec; ajestrada@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1308258555 del Dr./Ab. ESTRADA GARCÍA ANA JULIA. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON
SECRETARIA RELATORA

Aclaración y ampliación del Recurso No. 591-2016

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
DRA. ANA MARIA CRESPO SANTOS, JUEZA NACIONAL PONENTE

Quito, ~~martes 30 de octubre~~ del 2018, las 09h27.-

VISTOS:

Con relación al pedido de aclaración y ampliación solicitado por la peticionaria, en contra de la sentencia expedida el 11 de octubre de 2018, las 11h23, por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario¹, para disponer lo pertinente, se considera:

Primero. Del pedido de la peticionaria.-

Mediante escrito que obra a fojas 151-162 del expediente de casación, la señora Nilda Esperanza Cordero Méndez, en su calidad de liquidadora de la compañía CORPORACIÓN BOULEVARD CORBOULEVARD S.A. EN LIQUIDACIÓN, solicita que la sentencia dictada el 11 de octubre de 2018, las 11h23, por esta Sala casacional dentro del recurso No. 591-2016, se aclare y amplié en los siguientes puntos que versan en:

1 Ampliación, de lo que a continuación indica:

- a) *"Se pronuncien respecto a la falta de motivación y de la nulidad que acarrea la ligereza con la cual los jueces de la Sala expidieron el fallo de primera instancia, pues en la decisión de la Sala se ha dejado de lado el hecho cierto de que: i) las pruebas*

¹ Tribunal integrado por la doctora Ana María Crespo Santos, doctores José Luis Terán Suarez; y, Darío Velástegui Enríquez.

aportadas en CASIBAR difieren de aquellos que se aportaron en CORBOULEVARD;
ii) los peritajes de la Administración Tributaria fueron efectuados por distintos expertos, con diferente enfoque procesal; y, iii) más allá de que las compañías se dediquen a una misma actividad, se tratan de dos sujetos diferentes, con manejos contables seguramente distintos, ya que es imposible que una empresa sea igual a otra”

2 Aclaración, solicita que esta Sala Especializada aclare, lo que a continuación se detalla:

- a) *“Dada que la conclusión de la Corte, es exactamente aquella que nosotros definimos como una imposibilidad técnica de establecer, pues las fichas utilizadas para la apuesta en este tipo de negocios es un imposible de determinar dada la cantidad de veces con las que una persona puede jugar con la misma ficha. Por lo que es evidente que el texto del fallo en este punto resulta confuso. Y lo es, porque lo que afirma la Corte desconoce la facultad reglamentaria y por tanto normativa del órgano recaudador, debe ser aclarada, pues las disposiciones legales del país le han delegado a este funcionario una facultad en este sentido, ya que las Resoluciones NAC claramente señalan en sus considerandos que fueron expedidas precisamente para facilitar el cálculo de este impuesto a los contribuyentes”.*
- b) *“Solicito además se aclare esta parte de fallo -3.2.2.4- dentro del texto del artículo 76 de la mentada ley, dónde está explicado cuáles con las fichas utilizadas para las apuestas; cómo se establece su número, y cuál es el valor que se le asigna, pues sino cómo podrá efectuarse una determinación directa, pues basado en lo que estatuye la norma no podría determinarse una base cierta para calcular este impuesto”.*
- c) *“cuál es el fundamento jurídico de establecer que en este tipo de negocios la determinación del ICE debe ser directa en función de una política contable de registro que lo que evita es que un funcionario de la compañía pueda aprovecharse precisamente de este canje constante de fichas adquiridas para juegos y retornos de*

las mismas por el dinero en un inicio entregado por aquel jugador que decide retirarse. Ya que la norma lo que estipula es que el impuesto se grava en función de las fichas utilizadas para las apuestas”.

- d) “La conclusión a la que arriba la Sala del artículo 8 es que las normas contenidas en el Reglamento de Turismo no conllevan una connotación tributaria o contable, por lo que solicito aclare la Sala cómo es que el porcentaje del 15% que no es retornado al público carece de connotación contable alguna para COUBOULEVARD. De tal manera, solicito se aclare la importancia o alcance de dicho artículo, toda vez que no puede desconocerse la incidencia de este, al determinar un saldo en máquina o mesa que podría corresponder al impuesto que debía determinar por el servicio gravado ICE”.
- e) “Siendo indiscutible la connotación contable de la norma, le ruego a la sala aclarar: ¿incide ese saldo en los montos a presentar en las declaraciones al Servicio de Rentas Internas?”

SEGUNDO. De la contestación de la Administración Tributaria.-

A pesar, de habersele corrido traslado², con la antes referida petición de la señora Nilda Esperanza Cordero Méndez, en su calidad de liquidadora de la compañía CORBOULEVARD EN LIQUIDACIÓN, la Administración Tributaria, no ha emitido pronunciamiento alguno.

TERCERO. Del análisis y decisión.-

3.1 En trazos generales la peticionaria, pretende, y en efecto así lo ha solicitado, se aclare y amplíe, cuál fue el análisis esgrimido por esta Sala casacional para emitir el fallo impugnado, por los puntos previamente señalados en el presente auto.

² Mediante auto de 18 de octubre de 2018, las 11h39. Fs. 164 del expediente sustanciado en esta Sala.

3.2 A fin de esclarecer jurídica y legalmente el remedio procesal (recurso horizontal) de la aclaración y ampliación solicitada; cabe remitirnos al artículo 274 del Código Tributario, en su primer inciso, establece que: “*La aclaración tendrá lugar si la sentencia fuere obscura; y la ampliación, cuando no se hubiere resuelto alguno de los puntos controvertidos o se hubiere omitido decidir sobre multas, intereses o costas*”³, en este marco, hay que indicar, que la aclaración, cabe cuando el fallo es ininteligible; y, la ampliación, cuando la sentencia resulta diminuta.

3.3 Es importante manifestar, que la sentencia impugnada, y que fuera expedida por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, respetó los lineamientos del recurso extraordinario de casación, el mismo que tiene como propósito hacer efectivo los principios constitucionales de seguridad jurídica, legalidad e igualdad ante la Ley. No le compete a esta Sala casacional juzgar el pleito con el objeto de resolver a cuál de los litigantes le asiste la razón; al contrario, se limita al contenido de la sentencia a establecer si existe vulneración o no de la ley sustancial, que al caso *in examine*, en las causales primera y quinta del artículo 3 de la Ley de Casación. La primera, por los cargos de errónea interpretación de los artículos 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 90 del Código Tributario, 1 y 8 del Reglamento a la Ley de Turismo, además, de las Resoluciones Nros. NAC-DGER2008-1464 y NAC-DGERCG09-00799; por el cargo de falta de aplicación de los artículos 17, 92 del Código Tributario, 78 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, la quinta, por el vicio de falta de motivación, al haberse infringido los artículos 76, numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, 130 Código Orgánico de la Función Judicial, 273 del Código Tributario; y, 276 del Código de Procedimiento Civil. Se analizó el fallo recurrido con sujeción a las normativas de derecho argüidas por la señora Nilda Esperanza Cordero Méndez, en su calidad de gerente general y representante legal de la compañía CORBOULEVARD S.A., entonces resulta que, la sentencia emitida el 11 de octubre de 2018, las 11h23, consta de cincuenta y cuatro (54)

³ Recursos detallados en el artículo 253 del Código Orgánico General de Procesos-COGEP.

fojas -anverso y reverso-, en las cuales a lo largo de cinco (5) acápites o puntos, se desarrolla todo el fallo; dichos acápites versan sobre:

- **Asunto**, se determina la sentencia que esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, analizó y resolvió; esto es, el fallo emitido el 1 de septiembre de 2016, las 14h43, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil, provincia del Guayas.
- **(I) Antecedentes** del recurso extraordinario de casación, que en su primeros sub puntos **(1.1 y 1.2)** refiere al contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del recurso de casación, constando la *ratio decidendi* del mencionado fallo; el sub punto **(1.3)** trata acerca de la sustanciación del recurso de casación, haciendo constar los siguientes actos procesales: **(1.3.1)** se precisa el auto de la admisibilidad del recurso extraordinario de casación, dictado por el doctor Juan Montero Chávez, Conjuez de esta Sala; en el sub punto **(1.3.2)** Auto de negativa de pedido de revocatoria del auto de admisibilidad emitido por el Conjuez de la Sala; **(1.3.3 y 1.3.4)** en estos sub puntos consta la solicitud de acción extraordinaria de protección del auto emitido por la suscrita Jueza Nacional, mismo que negó la petición de audiencia de estrados solicitado por el casacionista; además, de la sentencia constitucional emitida por la Corte Constitucional con relación a lo solicitado por la casacionista; en los sub puntos **(1.4, 1.4.1, 1.4.1.1, 1.4.1.2, 1.4.2, 1.4.3, 1.4.4, 1.4.5)** se detalla todos los argumentos del recurso, constando la normativa legal sujeta al respectivo análisis; en los sub puntos **(1.5, 1.5.1, 1.5.2, 1.5.3, 1.5.4 y 1.5.5)** se hace referencia a la contestación de la demanda por parte de la Administración Tributaria.
- **(II) Consideraciones generales del Tribunal de Casación y planteamiento del problema jurídico a resolver**, acápite que se subdivide en los siguientes sub puntos: **(2.1) la Jurisdicción y Competencia** de esta Sala de Casación (sustento legal y constitucional); **(2.2) la Validez Procesal**, en este sub punto se determina que no existe nulidad alguna que declarar; además, en el sub punto **(2.3)** se

aborda acerca de **la naturaleza, finalidad y límites del recurso de casación**; en el sub punto **(2.4)** se detalla el **Planteamiento jurídico del recurso**, de conformidad a las casuales argüidas por la recurrente.

(III) Análisis y Resolución del problema jurídico planteado. Para volver más didáctico, comprensible y abordar adecuadamente el análisis de las causales, este acápite se subdivide en el sub punto **(3.1)** se transcribe la normativa infringida, en el sub punto **(3.1.1)** se aborda acerca de los parámetros de la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, en los **(3.1.2, 3.1.3, 3.1.4, 3.1.4.1, 3.1.4.2, 3.1.4.3 y 3.1.4.4)** se realiza algunas consideraciones doctrinales del primer vicio de la causal en estudio, que refiere a la motivación; en los sub puntos **(3.1.5, 3.1.6, 3.1.7, 3.1.8, 3.1.9, 3.1.10, 3.1.11, 3.1.12, 3.1.13, 3.1.14, 3.1.15, 3.1.16, 3.1.17, 3.1.18, 3.1.19, 3.1.20, 3.1.21 y 3.1.22)** se realiza el respectivo análisis de la causal, teniendo en cuenta las partes que conforman la sentencia, de ahí que se manifestó lo siguiente: *“3.1.7 Se aprecia que el órgano jurisdiccional de instancia ha indicado en su parte expositiva, la competencia del Tribunal de instancia para conocer la causa puesta a conocimiento, la integración del mismo, así como el acta de reasignación del Tribunal en mención; además, el acto administrativo impugnado, esto es la Resolución No. 109012012RREC025507, expedida el 26 de octubre de 2012, por el Director Regional del Literal Sur del Servicio de Rentas Internas, misma que niega el reclamo administrativo propuesto en contra de las Liquidaciones de Pago de Diferencias en la Declaración Nros. 0920120200134 y 0920120200144, correspondientes al ICE de los meses de marzo a diciembre de 2009 y de enero a diciembre de 2010. De igual manera, se establece la breve enunciación de los hechos y circunstancias objeto de la demanda; constando de manera clara y concreta los argumentos de las partes procesales”*. Con relación a lo manifestado se indica lo dicho por las partes procesales. Se continúa con el respectivo análisis: *“3.1.9 Se evidencia, entonces, que en la parte expositiva de la sentencia, se encuentra debidamente motivada, por cuanto, contiene la competencia del órgano jurisdiccional de instancia para conocer y resolver la*

causa in examine, cuenta con la narración de manera sucinta de la Resolución Administrativa impugnada, la intervención de las partes en el proceso con sus respectivos fundamentos; cabe manifestar, la importancia relevante que tiene la intervención de las partes en el proceso; ya que permite que estas puedan ejercer, dentro de la actividad procesal, su derecho a la defensa. En este punto, resulta apropiado traer a colación, la necesaria intervención de las partes en el proceso (CORPORACIÓN BOULEVARD CORBOULEVARD S.A y AUTORIDAD TRIBUTARIA), por cuanto, obliga a que estas delimiten el objeto concreto de la litis (misma que será evidenciado en la parte considerativa); con la finalidad de acceder a los órganos judiciales y obtener la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos y que el fallo emitido por los administradores de justicia guarde coherencia con lo propuesto por las partes; particular evidenciado en el presente caso.

3.1.10 Respecto, de la parte considerativa, del fallo recurrido, es necesario considerar que toda sentencia constituye un conjunto sistémico, armónico, en el que la parte considerativa que debe contener la motivación de la sentencia, no es un aparte, aislado de la decisión, todo lo contrario, como señala Gozaíni, "la fundamentación forma parte de la sentencia como un todo indisoluble, creador de argumentos para quienes encuentren justificadas sus razones, como para los que no encuentren satisfechas con ellas sus pretensiones". Así pues, se observa en el numeral cuarto el objeto de la litis, que para una mejor comprensión, la Sala a quo dividió el objeto, en cuatro puntos, a saber: "a) la motivación de la resolución impugnada; b) la categorización de los casinos; c) la aplicación de la determinación directa; y d) los valores determinados por los ejercicios 2009 y 2010".

3.1.11 En el numeral 4.2, los Jueces de instancia, analizan cada uno de los puntos controvertidos con su respectiva normativa. Así las cosas, en el literal a) se desarrolla el punto que hace mención en determinar si la Resolución impugnada, se encuentra motivada, para lo cual los Jueces en mención, luego de referirse a la normativa constitucional (artículo 76 numeral 7, literal I); y, legal (artículos 81 del Código Tributario, 103 numeral 2. 122 del Estatuto del Régimen Jurídico

*Administrativo de la Función Ejecutiva, 133 del Código Tributario; y, 31 de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada), que refieren en su orden a que los actos administrativos, resoluciones o fallos deben ser motivados, caso contrario son declarados nulos además, de enunciar la respectiva doctrina (Ignacio Colomer Hernández, en su obra *la Motivación*); y, finalmente en las sentencias constitucionales No. 063-14-SEP-CC, caso No. 0522-12-EP, emitida el 09 de abril de 2014; y, No. 136-14-SEP-CC, caso No. 0148-11-EP, que señalan que una sentencia se encuentra correctamente motivada cuando tiene razonabilidad, lógica y comprensibilidad; realizan el respectivo análisis de la Resolución impugnada, en donde evidenció (se transcribe la parte pertinente de la sentencia).*

3.1.12 De ahí que el inferior, indicó que la Resolución impugnada es razonable, lógica y comprensible; de ahí que, se encuentra debidamente motivada, conclusión que comparte esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.

3.1.13 Con relación, al segundo punto objeto de la controversia, (b) que versa en la categorización de los casinos; el Tribunal de instancia, indicó: "b.1) en su demanda la actora indica que su representada consideró para la liquidación del impuesto el rubro denominado "Primera" porque indica que así estaba clasificada por el organismo de control, y en una nota al pie o referencia ofrece presentar el certificado correspondiente en la etapa de prueba. Revisado el proceso no se encuentra que se haya cumplido con dicho ofrecimiento. De conformidad con el artículo 258 del Código Tributario, 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. En este sentido el actor afirmó que su representada estaba categorizada como casino de "primera" por la entidad de control y la autoridad demandada que ella no era la entidad competente para categorizar los casinos. Es así que el actor no dio cumplimiento al artículo 258 del Código Tributario respecto a su categorización".

3.1.14 Se colige, entonces, que la Sala de instancia, analizó el segundo punto,

objeto de la litis, de manera clara, y concreta de conformidad con la normativa legal. 3.1.15 En el literal c) numeral 4.2 del fallo, se realiza el respectivo análisis, respecto a la aplicación de la determinación directa, y para empezar el respectivo análisis, el órgano jurisdiccional de instancia toma en consideración los alegatos del accionante que se constriñen en (se señala lo dicho por el accionante). “3.1.16 En el literal d) se hace el abordaje del cuarto punto de controversia, esto es los valores determinados por los ejercicios 2009 y 2010, al respecto, los Jueces de instancia toman en consideración el artículo 8 del Acuerdo Nro. 20080033 de las Normas Técnicas de Casinos y Salas de Juego (Bingo-Mecánicos), expedida por la Ministra de Turismo, que fuera publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 392, de 30 de julio de 2008, con este antecedente, se expuso (se señala lo dicho por el Tribunal de instancia). 3.1.17 En este sentido, el Tribunal de instancia, de una manera concreta, concluyó que la determinación formulada por la administración se la formuló en base a los reales ingresos del actor que constan en su declaración correspondiente. y se ha establecido el correcto accionar de la administración en cuanto a las liquidaciones del impuesto, con lo que cual mencionan han dado cumplimiento a su obligación de control de legalidad de las actuaciones de la Administración Tributaria. 3.1.18 Siendo ello así, evidente es que, los Jueces de instancia, respetaron. los parámetros inherentes a la parte considerativa de la sentencia, donde se evidenció la problematización, los asuntos a decidir; los fundamentos de hecho y de derecho, las normas jurídicas, fallos constitucionales y la doctrina aplicable al caso; y lo más importante la motivación. 3.1.19 Finalmente consta la resolución del caso, en donde se expone la decisión del caso, que para un mejor entendimiento. se transcribe la resolución tomada por el órgano jurisdiccional de instancia: “ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA”, declara sin lugar la demanda interpuesta por la señora Nilda Cordero Méndez, por los derechos que representa de la compañía CASINO BOULEVARD CASIBAR S.A., contra la

resolución 109012012RREC025507, dictada por el Director Regional del Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, actual Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, el 26 de octubre de 2012. Sin costas ni honorarios que justificar". 3.1.20 Se constata, en forma precisa, las decisiones adoptadas por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 2 de lo Contencioso Tributario, con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, determinando a que parte le asiste la razón, el alcance de la sentencia. 3.1.21 Por lo manifestado, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario concluye que la sentencia dictada el 1 de septiembre de 2016, las 14h43 por Sala Única del Tribunal Distrital No. 2 de lo Contencioso Tributario, con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09502-2012-0123, no omite, ni se aparta de la finalidad que tiene la motivación de las sentencias; esto es dar a conocer a las partes procesales (CORPORACIÓN BOULEVARD CORBOULEVARD S.A y Administración Tributaria) las razones por los que se les niega o restringe su derecho; razón por la cual no se configura el vicio alegado al amparo de la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación. 3.1.22 Ahora bien, una vez que han quedado explicado, que la sentencia recurrida no carece de motivación, no está demás destacar, que una sentencia, fallo o resolución contiene tres partes: i) una parte expositiva, ii) una parte considerativa; y, iii) una parte resolutive, y solo mediante la integración de estas partes, puede considerarse que un fallo se encuentra bien estructurado y de esta manera produzca los respectivos efectos legales; queda claro entonces, que toda fallo, resolución o sentencia consta de tres partes " (...) y es obvio que estas tienen la misma importancia y son congénitas, pues no se concibe, incluso desde un punto de vista lógico que al momento de resolver en una sentencia, se tenga que tomar en cuenta solamente una de ellas(...)", al caso in examine, la fundamentación esgrimida por el órgano jurisdiccional de instancia conlleva a resolver lo propuesto por la señora Nilda Cordero Méndez, en su calidad de representante legal de la compañía CORPORACIÓN BOULEVARD CORBOULEVARD S.A., como se evidencia de la

demanda y del proceso sustanciado ante el inferior; sin embargo, por un evidente lapsus calami, del Tribunal de instancia, en la sentencia consta CASINO BOULEVARD CASIVAR S.A., cuando lo pertinente era señalar CORPORACIÓN BOULEVARD CORBOULEVARD S.A., porque los argumentos de la ratio decidendi están dirigidos para aquello". En los sub puntos (3.2, 3.2.1, 3.2.1.1) se realizan algunas consideraciones de la causal primera de la Ley de Casación; en los sub numerales (3.2.2, 3.2.2.1, 3.2.2.2, 3.2.2.2.1, 3.2.2.2.2, 3.2.2.3, 3.2.2.3.1, 3.2.2.3.2, 3.2.2.4, 3.2.2.5, 3.2.2.5.1), se contempla la fundamentación esgrimida por la casacionista con relación a la errónea interpretación de la normativa impugnada; respecto a lo dicho por el Tribunal de instancia; de ahí que esta Sala indicó: "3.2.2.2.2 De acuerdo con la situación fáctica expuesta y la decisión de instancia, se colige que, el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno invocado como erróneamente interpretado, claramente en su inciso final señala la forma de cálculo de la base imponible sobre los que se calculará y cobrará el impuesto por los servicios de casino, salas de juego, entiéndase a los bingos-mecánicos y otros juegos de azar, que corresponderá al valor de las fichas u otros medios utilizados para las apuestas, para lo cual se debe tener presente que el hecho generador de este tributo constituye el servicio de casinos y juegos de azar; de ahí que, la normativa en estudio, indica la base imponible a aplicarse, la misma que consiste en función del valor de las fichas u otros medios utilizados para las apuestas, criterio que comparte esta Sala con lo esgrimido por las Juezas y Juez de instancia. Por lo que no se aprecia, la errónea interpretación de la normativa en estudio, ni tampoco se aprecia un alcance distinto al proporcionado por el legislador al expedir la norma invocada; lo cual conlleva, en establecer, que no se configura el vicio alegado en relación con la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación (...) 3.2.2.3.2 *En atención a ello, el contenido del artículo 90 de la Ley de Régimen Tributario Interno, está direccionado a la obligación tributaria que posee el sujeto activo dentro de su potestad determinadora al amparo del artículo 68 del cuerpo legal en mención, sea esta directa o presuntivamente, para lo cual*

se debe tener presente que la determinación directa se realiza sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos que posea la administración tributaria o los que arrojen sus sistemas informáticos como bien lo refiere el artículo 91 *ibíd*; de manera que, la Administración Tributaria puede y de hecho es su obligación establecer la obligación tributaria, y ejercer su potestad determinadora, al presente caso determinación directa, criterio que comparte esta Sala Especializada con lo dicho por el inferior; en consecuencia, no existe errónea interpretación de la normativa en estudio, ni tampoco se aprecia un alcance distinto al proporcionado por el legislador al expedir la norma invocada. 3.2.2.4 En cuanto a la errónea interpretación de las Resoluciones Nros. NAC-DGER2008-1464 y NAC-DGERCGC09-00799 y en particular su artículo 1, deducido por la casacionista, es importante para esta Sala Especializada, precisar que el contenido de las mismas no constituyen normas de derecho contenidas en leyes aplicables en materia tributaria, no obstante aquello, son Resoluciones emanadas por la Administración Tributaria en base a dichas normas jurídicas, que viabilizan la gestión tributaria del ente tributario, pero no por ello tendrían el carácter de norma de derecho que permita el análisis por esta causal; por esta razón, no se establece el vicio alegado por la casacionista (...) 3.2.2.5.1 Queda claro, que el contenido normativo del artículo descrito anteriormente, está direccionado al uso y gestión de la máquina tragamonedas, su retorno al público y la obligación que tiene de poner en conocimiento del público usuario, empero, de ninguna manera, se refiere al ámbito propio de la actuación de la Administración Tributaria a la gestión y recaudación de tributos, cabe enfatizar, que según lo manifiesta la parte actora existe un error en su contabilidad al registrar el cien por ciento del ingreso, siendo que como hecho probado se constata que la compañía actora registró como ingreso solo el 15% del ingreso. De acuerdo a lo antes especificado, se establece que la normativa no contempla elementos de carácter tributario o

contable, al contrario, señala los requisitos a cumplirse en relación a las máquinas tragamonedas, su retorno al público y la obligación que tiene de poner en conocimiento del público usuario; de ahí que, el Tribunal de instancia no aplica esta norma en la resolución de la causa tanto más que esta norma no se aplica en materia tributaria. Por esta razón, siendo que no se ha aplicado la norma en mención, en la sentencia de instancia no se configura el vicio de errónea interpretación de la normativa impugnada, toda vez que para que exista errónea interpretación, la norma denunciada debe ser aplicada en la sentencia y debe influir en la decisión de la causa, lo cual en el presente caso no ha ocurrido, destacando que lo que realiza el Tribunal de instancia es una enunciación del art. 8 del Reglamento a la Ley de Turismo. En virtud de todo lo cual no se configura el vicio de errónea interpretación". En el sub punto **(3.2.3)** se realiza el respectivo análisis de la falta de aplicación de la normativa impugnada, para lo cual se toma en consideración dicha normativa, lo manifestado por el órgano jurisdiccional de instancia y la casacionista: "3.2.3.3 Con respecto a la no determinación presuntiva y si a la determinación directa por parte de la Administración Tributaria, es necesario establecer la diferencia que realiza Héctor Villegas, así pues, se entiende por determinación directa: "a) La determinación es "sobre base cierta" cuando el fisco dispone de los elementos necesarios para conocer en forma directa y con certeza, tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial (es decir, para el fisco, la existencia de un crédito exigible), como la dimensión pecuniaria de tal obligación (es decir, para el fisco la existencia de un crédito también líquido). Tal es lo que se desprende de la forma de redacción del primer párrafo del art. 23 de la ley 11.683. No interesa que estos elementos hayan sido proporcionados por el sujeto pasivo o se los haya obtenido mediante otros medios de información. Los casos más frecuentes de determinación de oficio sobre base cierta son aquellos en los cuales las declaraciones juradas las presenta el sujeto pasivo, siendo impugnadas por errores en los cálculos numéricos o en la aplicación en la ley fiscal, pero los datos aportados son correctos. Puede también

operarse esta determinación cuando, si bien existe inexactitud u omisión de datos, la administración los conoce con certeza por otra vía...) En tanto que se entiende por determinación presuntiva: "b) La determinación es, en cambio, "sobre base presuntiva" cuando el fisco se ve imposibilitado de obtener los elementos certeros necesarios para conocer con exactitud si la obligación tributaria sustancial existe, y en su caso cuál es su dimensión pecuniaria. Puede suceder porque el contribuyente no presentó la declaración jurada, porque no aportó los datos que le eran requeridos, porque no presentó comprobantes necesarios, o porque éstos no merecieron fe, o porque no se pudo obtener datos por otra vía. En estos casos, la determinación se hace en mérito a los hechos y circunstancias conocidas que por su vinculación o conexión normal con circunstancias fácticas que las leyes tributarias respectivas prevén como "hechos imponderables", permitan inducir la existencia y cuantía de la obligación. Es decir que la determinación se practica sobre la base de indicios o presunciones discreta y razonablemente aplicados..."

3.2.3.4 De lo anterior se desprende que acertadamente el Tribunal de instancia cita en su sentencia, el artículo 91 del Código Tributario al señalar que la Administración tiene la facultad determinadora, y la potestad de realizar una determinación directa en base a la contabilidad, documentos, informes que puede obtener de terceros, y esto en base a la facultad determinadora que posee la Administración Tributaria conforme el artículo 68 del Código Tributario que le permite establecer la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo; de ahí que, a la Administración Tributaria le permite realizar la determinación directa sobre la base de la declaración que realiza el sujeto pasivo, así como de la contabilidad, la base de datos que la misma Administración Tributaria tenga y del cruce de información que realiza con instituciones públicas o privadas. Con lo expuesto, el Tribunal de instancia al realizar el control de legalidad de la resolución impugnada enfatizó los respectivos datos que dieron como antecedente la determinación directa, lo cual conlleva, a que no exista falta de aplicación del artículo 92 del Código Tributario, que refiere a la determinación

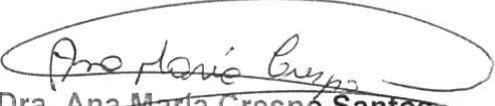
presuntiva. Por tanto no procede el vicio alegado. 3.2.3.5 Finalmente, la casacionista, considera que existe falta de aplicación del artículo 17, inciso segundo del Código Tributario, para lo cual es importante referirnos nuevamente a su contenido: "Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.". 3.2.3.5.1 De lo anterior se desprende la esencia sobre la forma; es decir que cuando el hecho generador se delimite a conceptos económicos, se lo debe analizar sin tomar en consideración las formas jurídicas utilizadas por las partes; en este sentido Giuliani Founrouge dice: "el fundamento del principio (refiriéndose al hecho económico) estriba en atender al contenido económico real de las circunstancias comprendidas, prescindiendo de las formas y estructuras inadecuadas. En otras palabras, refiere, que si los contribuyentes, por ignorancia, error o mala fe, cubren o exteriorizan sus propósitos efectivos, mediante apariencias formales distintas (por ejemplo encubren una compra venta bajo el aspecto de una donación), el fisco puede prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o accionar por la vía de la simulación". 3.2.3.5.2 Bajo esta orientación debe entenderse, como se mencionó el segundo inciso del artículo 17 del Código Tributario permite tomar en cuenta el factor económico por sobre las formas jurídicas. 3.2.3.5.3 Ahora bien, en el caso in examine se destaca que en el fallo impugnado se ha establecido que la determinación formulada por la Administración Tributaria, fue hecha en base a ingresos reales de la actora, mismos que constan en la declaración correspondiente. Es decir que el actuar de la Administración Tributaria se lo efectuó de conformidad con los reales ingresos de la actora; ingresos declarados por la propia contribuyente. 3.2.3.5.4 Con todo lo antes expuesto no procede la aplicación del segundo inciso del artículo 17 del Código Tributario como lo indica la compañía actora, toda vez que se refiere al

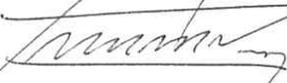
principio de realidad económica que surge del hecho de que las formas jurídicas no siempre reflejan la verdadera sustancia de las relaciones que están llamadas a regular, es decir este artículo establece la noción de la prevalencia de la sustancia sobre la forma por medio de la cual se desconoce la eficacia de los efectos jurídicos tributarios cuando las partes han distorsionado la realidad de una operación económica por medio de una forma jurídica inapropiada lo cual en el presente caso no ha ocurrido toda vez que como se ha establecido la determinación se ha efectuado en base a la declaración efectuada por el propio contribuyente, sin que se haya establecido de ninguna manera que hayan existido formas jurídicas inapropiadas que hayan querido distorsionar la verdadera realidad económica de la contribuyente; de manera que. esta Sala Especializada determina que no se configura el cargo de falta de aplicación del segundo inciso del artículo 17 del Código Tributario; en consecuencia, tampoco existe falta de aplicación del artículo 78 de la Ley de Régimen Tributario Interno, normativa que no fue sustentada por la compañía recurrente al amparo de la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación”.

- **(IV y V)** Decisión y Resolución, en la cual consta la decisión en derecho de este Tribunal de Casación.

3.4 Queda claro, entonces, que la sentencia dictada el jueves 11 de octubre de 2018, las 2018, las 11h23, por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, ha sido clara, inteligible, y no presenta obscuridad en su texto, ya que no se han utilizado frases indeterminadas en el razonamiento y resolución; por consiguiente, existe claridad en lo resuelto y dispuesto; así también, ha tomado en consideración todos los argumentos esgrimidos en la fundamentación por la recurrente; y, se ha motivado con claridad meridiana la decisión, lo cual ha permitido arribar a la toma de la resolución de no casar la sentencia expedida el 1 de septiembre de 2016, las 14h23, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2, con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas.

CUARTO.- Por todo lo expuesto, se niega los pedidos de aclaración y ampliación solicitados por la señora Nilda Esperanza Cordero Méndez, en su calidad de liquidadora de la compañía CORPORACIÓN BOULEVARD, CORBOULEVARD S.A., en consecuencia, y acorde con lo dispuesto en el fallo, devuélvase inmediatamente al proceso al Tribunal de origen para la ejecución de la sentencia. **Notifíquese y Cúmplase.**


~~Dra. Ana María Crespó Santos~~
JUEZA NACIONAL


Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL


Dr. Darío Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL

Certifico.-


Dra. Ivonne Marlene Guamaní León
SECRETARIA RELATORA (E)

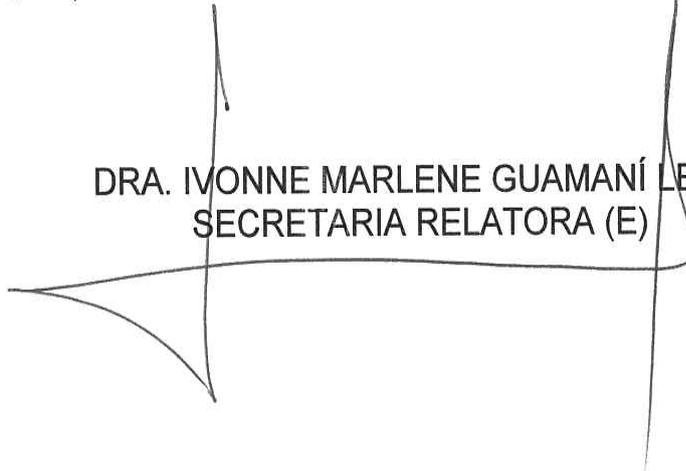


86764063-DFE

En Quito, martes treinta de octubre del dos mil dieciocho, a partir de las catorce horas y veinte y un minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: CORPORACIÓN BOULEVARD CORBOULEVARD S.A. en la casilla No. 3358 y correo electrónico gnoboab@legalecuador.com; nplt-guayaquil@legalecuador.com; maypluaburgos@gmail.com; nplt'guayaquil@legalecuador.com, Nplt-guayaquil@legalecuador.com, en el casillero electrónico No. 0904546975 del Dr./Ab. GONZALO LUIS NOBOA BAQUERIZO. DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico ajeg87@hotmail.com; juridico_rls@sri.gob.ec; ajestrada@sri.gob.ec, racajas@sri.gob.ec, vazambrano@sri.gob.ec, ralucero@sri.gob, en el casillero electrónico No. 1308258555 del Dr./Ab. ESTRADA GARCÍA ANA JULIA; en la casilla No. 568 y correo electrónico ajeg87@hotmail.com; juridico_rls@sri.gob.ec; ajestrada@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1308258555 del Dr./Ab. ESTRADA GARCÍA ANA JULIA. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON
SECRETARIA RELATORA

RAZÓN: Siento como tal que las 38 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro del Recurso de Casación No. 17751-2016-0591, (Juicio de Impugnación No. 09502-2012-0123), (Resolución No. 434-2018), que sigue la compañía CORPORACIÓN BOULEVARD CORBOULEVARD S.A., en contra del DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 12 de noviembre del 2018. Certifico.-



DRA. IVONNE MARLENE GUAMANÍ LEÓN
SECRETARIA RELATORA (E)



ABG. JAQUELINE VARGAS CAMACHO
DIRECTORA - SUBROGANTE

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

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.