

REGISTRO OFICIAL

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

RESOLUCIONES:

**SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

R356-2018, R357-2018, R364-2018



Recurso de Casación No. 09504-2015-00052

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
SENTENCIA DE MAYORÍA: Dr. Darío Velástegui Enríquez y Dr. José Luis Terán Suárez
Ponencia: Dr. Darío Velástegui Enríquez

ACTOR: Señor Gad Czarninski Shefi, en calidad de representante legal de Corporación “El Rosado” S.A.

DEMANDADO: Economista Miguel Fabricio Ruiz Martínez, Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. (Recurrente).

Quito, a **martes 11 de septiembre del 2018, las 14h57.-**

VISTOS: (09504-2015-00052)

I. ANTECEDENTES:

1.1.- El economista Miguel Fabricio Ruiz Martínez, en calidad de Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone recurso de casación contra la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, provincia del Guayas, el 6 de febrero del 2017, las 09h06, dentro del juicio de impugnación No. 09504-2015-00052, deducido por el señor Gad Czarninski Shefi, vicepresidente y representante legal de la corporación “El Rosado” S.A., en contra de la Resolución No. SENAE-DGN-2015-0004-RE (M), de fecha 27 de marzo de 2015, emitida por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, fallo que en su parte relevante señala: “(...) *declara parcialmente con lugar la demanda presentada por el señor Gad Czarninski Shefi, por los derechos que representa de la compañía CORPORACION EL ROSADO S.A., y RATIFICA las glosas a las que se refiere el considerando SEXTO de esta sentencia, y se dan de baja las glosas a las que se refiere el considerando SÉPTIMO de esta sentencia (...)*”.

1.2. La pretensión jurídica del señor economista Miguel Fabricio Ruiz Martínez en calidad de Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, consiste en que: *“(...) solicito a ustedes señores Jueces, se dignen calificar el presente recurso de casación, interpuesto dentro del término de ley y cumpliendo las formalidades del art. 6 de la Ley de Casación, disponiendo que el presente proceso pase a conocimiento y resolución del Superior, para que la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, actuando en justo derecho, CASE la Sentencia dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 con sede en Guayaquil, el 06 de febrero del 2017, las 09h06, notificada el mismo día, dentro del juicio de impugnación No. 09504-2015-00052.”* (Transcripción del recurso de casación)

1.3. El recurso de casación fue admitido a trámite por el Tribunal *Ad quem*, mediante auto de 06 de marzo de 2017; las 08h54, 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. 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, numeral primero del segundo inciso del art. 185 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición reformativa segunda numeral 4 del Código Orgánico General de Procesos y 1 de la Ley de Casación. Del acta de sorteo que consta a fojas 65 del expediente de casación, se ha radicado la competencia en la doctora Ana María Crespo Santos, en su calidad de Jueza Ponente; y, en los doctores: José Luis Terán Suárez; y, Darío Velástegui Enríquez, en sus calidades de Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, 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.

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. La abogada Daniela Buraye Aguirre en calidad de procuradora fiscal del economista Miguel Fabricio Ruíz Martínez, Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, fundamentó su recurso de casación en las causales tercera, cuarta y quinta del art. 3 de la Ley de Casación, cuyos yerros los sustenta de la siguiente manera: Por el cargo de aplicación indebida de los arts. 245 y 246 del Código Orgánico Tributario y 250 del Código de Procedimiento Civil; por la falta de aplicación de los arts. 121, 164, 273, 274 del Código de Procedimiento Civil; el art. 262 del Código Orgánico Tributario; y, 76 numeral 7 literal l) de la Constitución; al no contener una fundamentación idónea, es admitido exclusivamente el cargo al amparo de la causal cuarta del art. 3 de la Ley de Casación, en razón del auto de 29 de marzo de 2017, las 15h56, doctora Julieta Magaly Soledispa Toro, en su calidad de Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

4.1.1. Respecto de la causal cuarta del art. 3 de la Ley de Casación, en la que se acusa que el fallo cuestionado al resolver sobre puntos que no debieron formar parte de la controversia por no corresponder a la traba de la Litis, la Sala infringió lo establecido en los arts. 273 del Código de Procedimiento Civil y 273 del Código Orgánico Tributario, desarrollando la fundamentación de su recurso de casación en los siguientes términos: “(...) *la parte actora únicamente hace referencia sobre la*

Rectificación de Tributos No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, ratificada mediante acto impugnado, sobre las determinaciones de tributos por concepto de regalías por los acuerdos de licencias de películas cinematográficas amparadas en el punto 3.2.3.4 de la Rectificación de Tributos.

Al respecto, cabe indicar que la Rectificación de Tributos versó sobre 4 puntos, establecidos en los considerandos 3.2.3.4, 3.2.3.5 y 3.2.3.6, es decir, valor por regalías no declaradas en Aduana por licencias por reproducción de películas cinematográficas, licencias para vender películas en DVD y Bley Ray (sic), licencias para vender productos Disney, y finalmente por gastos por consolidación de carga y fletes no declarados en Aduana.

*Cabe señalar señores Jueces, que mediante escrito de contestación a la demanda de fecha 20 de julio del 2015 (página 19), se advirtió que la compañía actora en su demanda no había impugnado en absoluto por no haberse manifestado sobre los valores determinados en la Rectificación de Tributos en los puntos **3.2.3.5 y 3.2.3.6**, esto es sobre licencias para vender películas en DVD y Bley Ray, licencias para vender productos Disney, y finalmente por gastos por consolidación de carga y fletes no declarados en Aduana; y que por lo tanto, no debía formar parte de la controversia o Litis, por haber sido ratificado por la parte actora al momento de basar su demanda únicamente en los hechos sobre las regalías por concepto de la reproducción de las películas cinematográficas importadas. Por lo tanto en el escrito de contestación a la demanda, la Administración Aduanera defendió los valores determinados por éste único concepto.*

Ahora bien llama la atención, que a pesar de haberse advertido que la controversia iba a versar únicamente por los valores determinados por concepto de regalías por reproducción de películas cinematográficas importadas, la Sala fijó la controversia en puntos que no debieron formar parte de la Litis (...) En razón de que la Sala fijó la controversia en puntos que no debieron formar parte

de la Litis, llevó a que en su decisión se resuelva asuntos que no formaban parte del litigio (...).(Transcripción textual del contenido del recurso de casación)

4.2. Con fecha 5 de abril del 2017, Gad Czarninski Shefi, representante de la Corporación “El Rosado” S.A., en contestación al recurso de casación planteado expresó lo siguiente: “(...) 1.2.1.- Tal como consta del punto “V.- PETICIÓN.-“ de la demanda, como accionante, se señalo (sic) desde el inicio que la pretensión de la acción en que “se dejen sin efecto las glosas ratificadas en la resolución del reclamo administrativo de impugnación No. 04-2015 del 27 de marzo del 2015; y en consecuencia, se deja sin efecto la Resolución de Control Posterior No. DNI-DAI-RECT-2014-00045”. **Así, de la lectura de la pretensión del accionante manifestada claramente en su demanda, se evidencia que no se hace exclusión de glosa alguna, por el contrario, es evidente que se ha impugnado todas y cada una de las glosas que fueron erróneamente ratificadas por parte de la administración aduanera, entre esas, las que la parte accionada pretende indicar que no han sido parte de la controversia. Consta en la página 6 de la demanda, en la parte final del literal b), lo siguiente: “Es decir todos los componentes estableen (sic) el valor a pagar por las regalías, que en definitiva se define por el grado de penetración de las películas importadas en el país y los productos asociados a la marca de la película.”**

También, se observa de la página 7 de la demanda, la expresa alegación del accionante, en que menciona “(...) el pago de la regalía no está incluida en el precio pagado o por pagar, toda vez que son otros los factores que producen la regalía, esto es, la reproducción de una película por una parte, y el grado de penetración de la misma (...). Tanto no guarda relación directa con el producto importado, que la regalía puede seguir pagándose por años, de manera que si Corporación El Rosado S.A. decide volver a transmitir una película o vende DVDs varios años después a sus clientes, debe pagar la regalía (...) ¿Hasta cuándo deberíamos hacer la declaración (...)?”.

Otro de los ataques al acto de la administración que fue impugnado con la demanda presentada por El Rosado y que dio inicio al proceso 00052-2015, consiste en la falta de motivación por falta de valoración de cada uno de los contratos suscritos con los respectivos proveedores, esto se evidencia, entre otras partes, en los literales b) y c)

constantes de las páginas 8 y 9 del libelo inicial, en los que se menciona la falta de motivación de parte de la administración, en relación con la existencia o no de una venta con condición, indicando que la condición de haberla, debe ser pactada expresamente; y en cuanto a la falta de valoración de los contratos respectivos y que fueron debidamente presentados al SENA E en la fase administrativa. Así también, en el punto 4.1. de los Fundamentos de Derecho de la demanda, en cuanto a la impugnación en sede judicial, por falta de motivación en la resolución impugnada, se ha expresado que no existe la debida fundamentación de derecho, en el acto de la administración, explicando para ello además, que las regalías, o son importación, o son objeto de retención por impuesto a la renta, indicando también, que no existe relación entre la mercadería importada (cualquiera que sea su naturaleza) y la regalía, que la venta de la mercadería no está sujeta a la condición del pago de una regalía; y, finalmente, que, en todo caso, la administración no ha cumplido con motivar conforme a derecho, analizando casa uno de los contratos y cada una de las relaciones comerciales con los proveedores de El Rosado en el exterior, y determinado, respecto de cada uno de estos, si cumplen o no con lo previsto en la Decisión y Reglamento Comunitario aplicados arbitrariamente. 1.2.2.- Por otra parte, es necesario señalar que en cuanto a la acusación planteada por la accionada, respecto de la glosa referente a los gastos de consolidación de carga y fletes no declarados en Aduana, el Tribunal de instancia, en la sentencia recurrida, ha declarado sin lugar la impugnación judicial del accionante, respecto a dicha glosa (...).”

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 señor economista Miguel Fabricio Ruíz Martínez en calidad de Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), se enmarca dentro de la causal y cargo propuesto:

CAUSAL CUARTA: El casacionista acusa que la sentencia recurrida incurre en el vicio de *extra petita* al resolver sobre puntos que no formaron parte de la controversia, infringiendo lo establecido en los arts. 273 del Código de Procedimiento Civil y 273 del Código Orgánico 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.

6.1.1.- La causal cuarta del art. 3 de la Ley de Casación consiste en que: “4. *Resolución, en la sentencia o auto, de lo que no fuera materia del litigio u omisión de resolver en ella todos los puntos de la litis*”. La causal cuarta, se puede configurar el vicio de *ultra petita* cuando se resuelve más de lo pedido, *extra petita* cuando se ha solucionado puntos que no han sido objeto del litigio, mientras que, se configura el vicio de *citra o mínima petita* cuando se deja de resolver sobre alguna o algunas de las pretensiones o requerimientos de la demanda o sobre las excepciones. Estos vicios reflejan incongruencia en el proceso de confrontación de la parte resolutive del fallo con las pretensiones de la demanda y con las excepciones propuestas.

6.1.2.- El recurrente, señala en el contenido de su recurso de casación al acusar que el fallo cuestionado al resolver sobre puntos que no debieron formar parte de la controversia por no corresponder a la traba de la Litis, la Sala infringió lo establecido en los arts. 273 del Código de Procedimiento Civil y 273 del Código Orgánico Tributario.

6.1.2.1.- El recurrente, señala como infringidos los siguientes artículos:

- Código de Procedimiento Civil

- **Art. 273:** “*La sentencia deberá decidir únicamente los puntos sobre que se trabó la litis y los incidentes que, originados durante el juicio, hubieren podido reservarse, sin causar gravamen a las partes, para resolverlos en ella.*”

- Código Orgánico Tributario

- **Art. 273:** “*Concluida la tramitación el tribunal pronunciará sentencia dentro de treinta días de notificadas las partes para el efecto. Antes de sentencia, las partes*

podrá 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.”

6.1.2.2.- Por lo que esta Sala Especializada, procede a analizar el problema jurídico de la siguiente manera: el Tribunal A quo en el fallo recurrido, ha identificado en los siguientes términos el motivo de la controversia: “(...) **QUINTO** (...) **El Tribunal considera, que el punto central de la Litis está en establecer la legitimidad de la Resolución No. SENAE-DGN-2015-0004-RE de fecha 27 de marzo de 2015 emitida por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, por la cual se declara sin lugar el reclamo administrativo de impugnación No. 04-2015 y se ratifica la validez del Control Posterior (Rectificación de Tributos) No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, en donde la administración realizó el aumento de valor y por ende la reliquidación de tributos al comercio exterior, en las importaciones realizadas por la actora en el año 2009, por concepto del pago de cánones o regalías por reproducción de cintas cinematográficas, así como por venta de DVDs y BLU RAYs y derechos de licencia por uso de marcas sufragados por el importador a sus proveedores, y por concepto de consolidación de carga, comisión de embarque y fletes internos, con base a los cargos formulados por el actor y que se encuentren probados en contra del acto administrativo impugnado. (...)**” Estableciendo de tal forma que la controversia deviene del reclamo administrativo de impugnación No. 04-2015 que fue declarado sin lugar y que por ende ratificó la validez de la Rectificación de Tributos No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, contenida dentro de la Resolución No. SENAE-DGN-2015-00004-RE-(M) de 27 de marzo de 2015, suscrita por el Director General del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador.

6.1.2.3.- La norma de derecho que el recurrente estima infringida en la sentencia de instancia se refieren a que decidirá con claridad los puntos sobre los que se

trabó la litis, pero también la norma tributaria dispone que la sentencia será motivada y decidirá sobre los puntos que en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aun supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos. Con este antecedente, corresponde a esta Sala de Casación verificar si el fallo emitido por el Tribunal de instancia se apega al principio de congruencia que debe primar en la emisión de sentencias, motivo por el que la Sala revisará si el contenido de la sentencia recurrida hace referencia al alcance de las pretensiones alegadas por la parte actora, para así concluir si el fallo se apegó al referido principio o si como consecuencia de resolvió puntos que no fueron objeto del litigio, por fuera de lo pedido o distinto a lo pedido, se produjo lo que la doctrina ha llamado como el vicio de "EXTRA PETITA" alegado por el casacionista y que hace alusión a que en el fallo se resuelve lo que no fue materia del litigio.

6.1.2.4.- Es primordial empezar manifestando que el principio de congruencia o armonía del fallo se contrae a que éste se encuentre en consonancia con las pretensiones, las excepciones y la resolución; es decir, el juez debe pronunciarse sobre todo lo pedido por los litigantes y solamente sobre lo demandado y es precisamente esa actividad jurisdiccional, sin exceso pero también sin defecto, que evita que se produzca incongruencia o inconsonancia en una resolución. En el presente caso, la petición concreta del accionante en su demanda fue la siguiente: *"(...) V. PETICIÓN, por lo expuesto anteriormente solicito se dejen sin efecto las glosas ratificadas en la resolución del reclamo administrativo de impugnación No. 04-2015 del 27 de marzo del 2015; y en consecuencia, se deje sin efecto Resolución de Control Posterior No. DNI-DAI-RECT-2014-00045"*. Acto seguido, el fundamento de la demanda se contrae a señalar que: *"(...) La Administración Aduanera concluye que luego de analizar la información entregada por mi representada Corporación El Rosado S.A. que los pagos realizados a las compañías extranjeras con las que se mantiene contratos por el uso de licencia de películas por la reproducción de las mismas, cumplen con lo estipulado en el numeral 2 del artículo 28 del reglamento comunitario de la*

Decisión 571, el cual hace referencia a las regalías y cánones que deberían formar parte del valor en aduana; y, en virtud de ello procedió a asociar los refrendos de importación respecto de los rollos de películas importadas para ser exhibidas en las salas de cine ecuatorianos (...).” Como se puede advertir los fundamentos de hecho y derecho de la demanda se refieren a establecer si se puede importar cosas incorpóreas, debiendo incluir en la declaración aduanera el valor de las regalías y no hacer la retención del 25% del impuesto a la renta por el pago de regalías, aduce además la caducidad de la facultad de la administración aduanera respecto de las declaraciones efectuadas en el año 2009 por la Corporación “El Rosado” y la falta de motivación de las glosas contenidas en la Rectificación de Tributos No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, de 05 de diciembre del 2014, contenida dentro de la Resolución No. SENAE-DGN-2015-00004-RE-(M) de 27 de marzo de 2015, suscrita por el Director General del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador. Frente a esta pretensión la Administración Aduanera, contestó la demanda y presentó las siguientes excepciones: “(...) 1. *Legalidad y legitimidad de los actos administrativos dictados por la Administración Aduanera, de modo principal de la Resolución No. SENAE-DGN-2015-004-RE (M) del 27 de marzo de 2015, expedida por Econ. Xavier Cárdenas Moncayo en su calidad de Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, dentro del Reclamo Administrativo signado con el número 004-2015; y, la Rectificación de Tributos DNI-DAI-RECT-2014-00045 del 05 de diciembre del 2014.*- 2. *Improcedencia de la presente demanda por falta de fundamentos de hecho y de derecho.*- 3. *Ilegalidad y falsedad del texto de la demanda.*- 4. *Falsedad de los argumentos de la demanda.* 5. *Inexistencia de prueba alguna e inactividad probatoria del importador CORPORACIÓN EL ROSADO S.A. en el proceso de control posterior como en el reclamo administrativo de impugnación, respectivo.*- 6. *Presunción de validez, legalidad y legitimidad de todos los hechos, actos y resoluciones que no han sido impugnados, esto es, de todos y cada uno de los informes de la Administración Aduanera y sus anexos, acorde al Art. 259 del Código Tributario.*- 7. *Negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y derecho de la demanda propuesta, por lo que corresponde al accionante la carga probatoria.*” De forma continua, el Tribunal de instancia en el considerando cuarto del fallo analizado, exponen sus consideraciones respecto la

caducidad de la facultad determinadora alegada por el actor; llegando a la conclusión de que: “(...) 4.9. (...) *En consecuencia, la administración aduanera, bajo los preceptos jurídicos expuestos, si bien mantiene su competencia para ejecutar el control posterior sobre las importaciones efectuadas durante el ejercicio económico 2009, está vedada de establecer sanciones o iniciar procedimiento sancionador alguno, bajo disposiciones que contengan tipos o sanciones que no existían al tiempo en que se verificó la conducta que, bajo la nueva ley, estaría tipificada y sancionada.*” Resolviendo de tal forma el requerimiento realizado por la Corporación actora contenido en el considerando 4.3. del libelo de la demanda, esto es, respecto de la pretensión de caducidad tanto de la Resolución No. SENAЕ-DGN-2015-00004-RE-(M) de 27 de marzo de 2015, suscrita por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, como de su antecedente la Rectificación de Tributos No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, de 05 de diciembre de 2014.

6.1.2.5.- Acto seguido, en el considerando quinto después de establecer elementos normativos respecto de la prueba, delimita el punto central de la controversia, antes ya referido, consistente en: “(...) **establecer la legitimidad de la Resolución No. SENAЕ-DGN-2015-0004-RE de fecha 27 de marzo de 2015 emitida por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador** (...), el cual es desarrollado a partir del inciso final del considerando quinto, contenido en la sentencia cuestionada, mediante el que justifica el análisis la Resolución No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, de 05 de diciembre de 2014, que fue ratificada por el acto administrativo impugnado en sede judicial, esto es, la Resolución No. SENAЕ-DGN-2015-00004-RE-(M) de 27 de marzo de 2015, suscrita por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, que ha sido expuesta en los siguientes términos: “*En función de lo expuesto, a este Tribunal le corresponde al tenor de lo prescrito 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 mediante la cual se ratifica la legalidad y validez del Control Posterior (Rectificación de Tributos) No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, por lo tanto, el Tribunal debe ejercer el control de legalidad de todo acto o resolución administrativa de naturaleza tributaria, control del cual no tiene excepción el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, conforme así lo manda el Art. 173 de la Constitución de la República del Ecuador, al determinar 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, razón por lo cual, este Tribunal además, deberá analizar y controlar también la legalidad del Control Posterior (Rectificación de Tributos) No. DNI-DAI-RECT-2014-00045 que fue ratificada por el acto administrativo impugnado en sede judicial.”

Por lo que, en los considerandos posteriores los juzgadores de instancia razonan respecto del contenido de la Rectificación de Tributos No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, partiendo en el considerando sexto del fallo recurrido el estudio del punto 3.2.3.6. de la antes mencionada Rectificación de Tributos, que corresponde al “Análisis de Valoración por ajuste del artículo 8” manifestando que al contrastarla con la prueba aportada por la parte actora para desvirtuar dicha glosa le permite adoptar la siguiente decisión “(...) este Tribunal ratifica dicha glosa por concepto de consolidación de carga no incluido en el valor en aduana de las importaciones a las que se refiere la resolución determinadora.”

6.1.2.6.- Mientras que en el considerando séptimo del fallo cuestionado, el Tribunal A quo analiza, las glosas contenidas en los puntos 3.2.3.3., 3.2.3.4. y 3.2.5 de la Rectificación de Tributos DNI-DAI-RECT-2014-00045, materia de la controversia, que se refieren a la importación de películas cinematográficas, películas dvs / blu – ray y productos Disney efectuadas en el año 2009; estableció el Tribunal Ad quem en la sentencia impugnada como premisa inicial el analizar si las regalías pueden constituirse como mercancías de importación al ser determinado su valor en aduana, fundamento de derecho de la demanda contenido en el numeral 4.2 en el que se plantea el siguiente cuestionamiento “¿ Las regalías

por uso de licencias o son importaciones o son regalías?”, para resolverlo los juzgadores han fundamentado su decisión, en el contenido de los arts: 26 del Reglamento al Acuerdo Comunitario 571; 12 del Modelo de Convenio Fiscal sobre Renta y Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, razón por la cual el Tribunal A quo concluye estableciendo que: “(...) el canon o licencia por derechos de autor, acorde a la normativa y conceptos antes citados, no se compone como mercancía, por tratarse del simple pago por derechos de autor del bien o mercadería principal (la importada), más no de un producto o bien corporal posible de transportar, que consecuentemente, no es susceptible de someterlo al régimen de importación. Partiendo de aquella premisa, podemos determinar que la regalía es consecuencia de un bien principal importado protegido por derechos de autoría, que al suscribir el acuerdo de licencia, se generaría en variadas condiciones.”

Bajo este análisis, el Tribunal de instancia, establecer que la determinación del valor en Aduana de los bienes importados, se realiza, teniendo en cuenta los métodos de valoración establecidos en el art. 3 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones acorde a lo establecido en el art. 8 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994; que se refiere a los cánones y derechos de licencia, en forma concordante cita el art. 26 del reglamento y la nota interpretativa del art. 8 literal c) del Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial del Comercio, lo que le ha permitido llegar a la siguiente conclusión: “7.1. (...) En tal razón, la Administración Aduanera incurre en un error de interpretación y de motivación, por observarse una errada argumentación en su decisión, al desnaturalizar el concepto de canon o regalía por derechos de autor, aplicando como regla general una estipulación contractual de un caso específico, esto es, determinando que en todos los casos de los contratos suscritos por Corporación El Rosado y que con cada uno de los proveedores de los bienes importados y estudiados en esta causa, reflejan un valor fijo o tarifa plana del valor de la mercancía importada, cuando lo que corresponde en derecho, es el examen individual de cada uno de los contratos o acuerdos que el importador exhibió a la administración y ahora, a este Tribunal, en el proceso, por ser esta la única forma en que la administración podía llegar

a determinar que a los antecedentes de cada hecho económico (cada importación) les era o no aplicable la norma jurídica comunitaria que se ha aplicado a todos los casos.”

El Tribunal A quo, en el considerando 7.2 del fallo *in examine* realiza un pronunciamiento “*Sobre la Falta de Motivación*” de las glosas antes mencionadas, requerimiento de la parte actora constante en el numeral 4.1 del libelo de su demanda. Al respecto, exponen los juzgadores de instancia, los antecedentes de sede administrativa, destacan los elementos probatorios aportados por las partes procesales, especificando que la Administración Aduanera ha omitido aportar los documentos que sirvieron de antecedente a la emisión de la Resolución cuestionada, puesto que no se adjuntó copias del reclamo administrativo No. 04-2015, incumpliendo con la obligación contenida en los arts. 245 y 246 segundo inciso del Código Tributario. El Tribunal Distrital, fortalece el análisis mediante el estudio del informe del perito economista Carlos Plaza Hernández, respecto de las regalías derivadas de los acuerdos de importación de DVD/BLU – RAY con Warner Home Video, Walt Disney Records, Paramount Home Entertainment Global, Buena Vista Home Entertainment Inc. y A VH SAN LUIS S.R.L.; lo que, les ha permitido concluir expresando que: “(...) que la Administración Aduanera no es precisa al mencionar qué declaraciones aduaneras y en qué cantidades fueron nacionalizadas estas 12 películas, a fin de poder realizar la respectiva reliquidación de tributos de cada despacho aduanero, por lo tanto esta información se vuelve incompleta.” Conclusión que se torna contundente, en tanto que, el Tribunal A quo manifiesta: “(...) Por lo que mal hace la Administración Aduanera generalizar el contenido de un acuerdo (Warner Bros, International) para aplicar el mismo tratamiento arancelario a los demás (...)”

6.1.2.7.- Siguiendo el análisis expuesto por los juzgadores de instancia, establecen en el considerando 7.5 del fallo cuestionado, que la administración aduanera analizó 30 declaraciones en los que la compañía nacionalizó las mercancías objeto de la controversia y que no incluyó dentro del valor en Aduana para el pago de tributos, las regalías pagadas; sin embargo, al momento de realizar la reliquidación

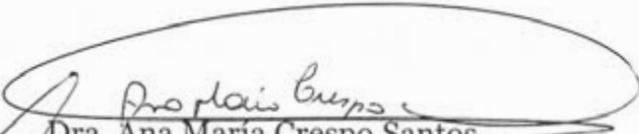
de tributos, la Administración Tributaria sin sustento alguno realiza la Rectificación de Tributos, revisando aproximadamente 398 refrendos cuando inicialmente se analizaban 30 refrendos. Por lo que, en función a lo expuesto el juzgador de instancia, manifiestan que: *“no es posible determinar con certeza, la relación o indiscutible nexo entre determinados CDs, DVDs, BLU – RAYs y cintas cinematográficas, y el valor pagado por cada una de estas, siendo así que no en todos los contratos y negociaciones existían valores determinados para cada película específicamente, (sic) Aquella distinción no ha sido estudiada y se ha aplicado una regla general sin verificar si en efecto, era aplicable para cada uno de los casos, y sin explicar la pertinencia de la norma al antecedente de hecho.”*, por lo que, concluye que dichos actos administrativos no se encuentran motivados.

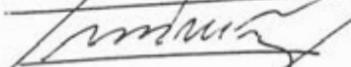
6.1.3.- Esta Sala de Casación, una vez que ha contrastado el contenido de la demanda presentada por la parte actora, Corporación “El Rosado” S.A., con las excepciones propuestas en el escrito de contestación a la demanda realizada por la Administración Aduanera, con el fallo recurrido, se verifica que los juzgadores exponen de forma argumentada y conforme a las normas legales correspondientes la resolución del conflicto puesto a su conocimiento, no configurándose el vicio de *“extra petita”*; puesto que, las glosas contenidas en los puntos 3.2.3.5 de la Rectificación de Tributos en análisis correspondiente al estudio de las regalías por venta de DVD; en tanto que, el punto 3.2.3.6 de la antes mencionada Rectificación de Tributos, se refiere a la consolidación de carga, comisión de embarque y fletes internos; que fueron parte de la *litis*; ya que del contenido de la pretensión de la demanda se establece que la parte actora ha impugnado mediante vía judicial las glosas que fueron ratificadas en la Resolución del Reclamo Administrativo; glosas que se encuentran contenidas en la Resolución de Control Posterior No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, de 05 de diciembre de 2014; y, que ha sido ratificada en la Resolución No. SENAE-DGN-2015-00004-RE-(M) de 27 de marzo de 2015, suscrita por el Director General del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador; y, que han formado parte de la controversia, por tal razón el Tribunal *A quo* al realizar

el control de legalidad ha resuelto que dichas glosas no se encuentran debidamente motivadas, emitiendo pronunciamiento expreso sobre dicha alegación. El hecho de que dicho pronunciamiento sea o no el correcto, es un asunto que no puede ser resuelto al amparo de la causal cuarta del art. 3 de la Ley de Casación. En consecuencia, no se ha configurado el vicio de *extra petita* alegado por el casacionista, al amparo de la causal cuarta de la Ley de Casación.

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 dictada el 06 de febrero de 2017, las 09h06, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Guayaquil, provincia del Guayas. 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
VOTO SALVADO


Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL


Dr. Darío Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL

Certifico:

Dra. Ivonne Marlene Guamaní León
SECRETARIA RELATORA (E)

Recurso N° 0052-2015

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
VOTO SALVADO: DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS

ACTOR: CORPORACIÓN EL ROSADO S.A.

**DEMANDADO: DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL
ECUADOR**

Recurso N° 0052-2015

Quito, martes 11 de septiembre del 2018, las 14h57.-

ASUNTO

Resolución del recurso de casación interpuesto por el economista Miguel Fabricio Ruiz Martínez, Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en contra de la sentencia dictada el 06 de febrero del 2017, a las 09h06 por la Sala Única del Tribunal Distrital N° 2 de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia de Guayas, dentro del juicio de impugnación N° 09504-2015-00052, en contra de la Resolución N° SENAE-DGN-2015-0004-RE (M) de fecha 27 de marzo de 2015.

ANTECEDENTES

1.1.- De acuerdo al escrito que contiene el recurso de casación de fecha 01 de marzo del 2017, el casacionista se fundamentó en la ley de Casación por las siguientes: Causales primera: Aplicación indebida de los artículos 245 y 246 del Código de Procedimiento Civil;

Causal tercera: Falta de aplicación de los artículos 121 y 164 del Código de Procedimiento Civil, Falta de aplicación del artículo 262 del Código Orgánico Tributario, y Indebida aplicación del artículo 250 del Código de Procedimiento Civil; Causal cuarta: Resolución de la sentencia de lo que fuera materia de litigio; Causal quinta: La sentencia no contiene los requisitos exigidos por la ley.

1.2.- Con de fecha 29 de marzo del 2017, a las 15h56, la doctora Julieta Magaly Soledispa Toro, Conjuenza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó la admisibilidad parcial del recurso exclusivamente, por la **causal cuarta del artículo 3 de la Ley de Casación**, demanda la demostración de que en la sentencia o auto, el juez o jueza ,o el tribunal resolvió aspectos que no fueron materia de la litis o dejó de resolver todos los puntos de la controversia.

1.3. El recurrente respecto de la **causal cuarta** del artículo 3 de la Ley de Casación manifiesta lo siguiente: "(...) *Para el desarrollo de la presente causal, es necesario señalar cual fue el o los argumentos esgrimidos por la parte actora en su demanda, y que la Sala los transcribió al inicio de la sentencia de fecha 06 de febrero del 2017, siendo a continuación los siguientes: "...impugnación que en síntesis la plantea en los siguientes términos: "Fundamentos de hecho.- La administración aduanera concluye que luego de analizar la información entregada por mi representada Corporación El Rosado S. A., que los pagos realizados a las compañías extranjeras con las que se mantiene contratos por el uso de licencias de películas por la reproducción de las mismas, cumplen con lo estipulado en el numeral 2 del artículo 28 del reglamento comunitario de la Decisión 571, el cual hace referencia a las regalías y cánones que deberían formar parte del valor en aduana, y, en virtud de ello procedió a asociar los pagos de regalías por películas producidas en territorio nacional con los refrendos de importación respecto de los rollos de películas importadas para ser exhibidas en las salas de cine ecuatorianas.(...)" (Énfasis me pertenece) Es decir, la parte actora únicamente hace referencia sobre la Rectificación de Tributos No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, ratificada mediante acto de impugnado, sobre las determinaciones del tributo por concepto de regalías por los acuerdos de licencias de películas cinematográficas, amparadas en el*

punto 3.2.3.4 de la Rectificación de Tributos. Al respecto, cabe indicar que la Rectificación de Tributos versó sobre 4 puntos, establecidos en los considerandos 3.2.3.4, 3.2.3.5 y 3.2.3.6, es decir, valor por regalías no declaradas en Aduana por licencias por reproducción de películas cinematográficas, licencias para vender películas en DVD y Bley-Ray, licencias para vender productos Disney, y finalmente por gastos por consolidación de carga y fletes no declarados en Aduana. Cabe señalar señores Jueces, que mediante escrito de contestación a la demanda de fecha 20 de julio del 2015 (página 19), se advirtió que la compañía en su demanda no había impugnado en absoluto por no haberse manifestado sobre los valores determinados en al Rectificación de Tributos en los puntos 3.2.3.5 y 3.2.3.6, esto es sobre licencias para vender películas en DVD y Blue-RAY, licencias para vender productos Disney, y finalmente por los gastos por consolidación de carga y fletes no declarados en Aduana; y que por lo tanto, no debía formar parte de la controversia o Litis, por haber sido ratificado por la parte actora al momento de basar su demanda únicamente en los hechos sobre las regalías por concepto de la reproducción de las películas cinematográficas importadas. Por lo tanto en el escrito de contestación a la demanda, la Administración Aduanera defendió los valores determinados por éste único concepto. Ahora bien, llama la atención, que a pesar de haberse advertido que la controversia iba a versar únicamente pro los valores determinados por concepto de regalías por reproducción de películas cinematográficas importadas, la Sala fijó la controversia en puntos que no debieron formar parte de la Litis conforme lo expuesto, indicando lo siguiente en el considerando QUINTO de su sentencia: "...El Tribunal considera, que el punto central de la Litis está en establecer la legitimidad de la Resolución No. SENAE-DGN-2015-0004-RE de fecha 27 de marzo de 2015 emitida por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, por la cual se declara sin lugar el reclamo administrativo de impugnación No. 04-2015 y se ratifica la validez del Control Posterior (Rectificación de Tributos) No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, en donde la administración realizó el aumento de valor y por ende la reliquidación de tributos al comercio exterior, en las importaciones realizadas por la actora en el año 2009, por concepto del pago de cánones o regalías por reproducción de cintas cinematográficas, así como por venta de DVDs y BLU RAYs y derechos de licencia

por uso de marcas sufragados por el importador a sus proveedores, y por concepto de consolidación de carga, comisión de embarque y fletes internos, con base a los cargos formulados por el actor y que se encuentren probados en contra del acto administrativo impugnado.(...)” (Énfasis me pertenece) En razón de que la Sala fijó la controversia en puntos que no debieron formar parte de la Litis llevó a que en sus decisión se resuelva asuntos que no formaban parte del litigio al señalar lo siguiente en la sentencia: “...**este Tribunal deja sin efecto las glosas contenidas en los numerales 3.2.3.3, 3.2.3.4 y 3.2.3.5 de la Resolución del Control Posterior No. DNI-DAI-RECT-2014-00045,** ratificadas por la Resolución No. SENAE-DGN-2015-0004-RE (M) del reclamo administrativo 04-2015 impugnada, y que hacen relación a las regalías por la **importación de películas cinematográficas, películas dvd/blu-ray y productos Disney.** Por lo antes expuesto ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, declara parcialmente con lugar la demanda presentada por el señor Gad Czarninski Shefi, por los derechos que representa de la compañía CORPORACION EL ROSADO S.A., y RATIFICA las glosas a las que se refiere el considerando SEXTO de esta sentencia, y se dan de baja las glosas a las que se refiere el considerando SÉPTIMO de esta sentencia.(...)” (Énfasis me pertenece) Es por ello que al resolver puntos que no debieron formar parte de la controversia por no corresponder a la traba de Litis, la Sala infringió lo establecido en el Art. 273 del Código de Procedimiento Civil y Art. 273 del Código Orgánico Tributario que rige la materia, mismo que señalan: Código de Procedimiento Civil: “**Art. 273.- La sentencia deberá decidir únicamente los puntos sobre que se trabó la Litis** y los incidentes que, originados durante el juicio, hubieren podido reservarse, sin causar gravamen a las partes, para resolver en ella.” (Énfasis me pertenecen) Código Orgánico 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 podrían presentar informes en derecho o solicitar audiencia pública en estrados, con igual finalidad. **La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre lo 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 impugnado, aún supliendo las omisiones en que incurran las" (Énfasis me pertenecen) (...)" (Proceso sustanciado en la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2 de Guayaquil, fs.1622-1623 reverso)

1.4.- Con fecha 05 de abril del 2017, Gad Czarninski Shefi, representante de la compañía CORPORACIÓN EL ROSADO S.A., en contestación al Recurso de Casación planteado manifestó lo siguiente: "(...) 1.2.1.- *Tal como consta del punto "V.- PETICIÓN.-" de la demanda, como accionante, se señalo desde el inicio que la pretensión de la acción en que "se dejen sin efecto las glosas ratificadas en la resolución del reclamo administrativo de impugnación No. 04-2015 del 27 de marzo del 2015; y en consecuencia, se deja sin efecto la Resolución de Control Posterior No. DNI-DAI-RECT-2014-00045". Así, de la lectura de la pretensión del accionante manifestada claramente en su demanda, se evidencia que no se hace exclusión de glosa alguna, por el contrario, es evidente que se ha impugnado todas y cada una de las glosas que fueron erróneamente ratificadas por parte de la administración aduanera, entre esas, las que la parte accionada pretende indicar que no han sido parte de la controversia. ...Otro de los ataques al acto de la administración que fue impugnado con la demanda presentada por El Rosado y que dio inicio al proceso 00052-2015, consiste en la falta de motivación por falta de valoración de cada uno de los contratos suscritos con los respectivos proveedores, esto se evidencia, entre otras partes, en los literales b) y c) constantes de las páginas 8 y 9 del libelo inicial, en los que se menciona la falta de motivación de parte de la administración, en relación con la existencia o no de una venta con condición, indicando que la condición, de haberla, debe ser pactada expresamente; y en cuanto a falta de valoración de los contratos respectivos y que fueron debidamente presentados al S.E.N.A.E. en la fase administrativa. Así también, en el punto 4.1 de los Fundamentos de Derecho de la demanda, en cuanto a la impugnación en sede judicial, por falta de motivación en la resolución impugnada, se ha expresado que no existe la debida fundamentación en derecho, en el acto de la administración, explicando para ello, además, que las regalías, o son importación, o son objeto de retención por impuesto a la renta, indicando también, que no existe relación entre la mercadería importada (cualquier que sea su naturaleza) y la regalía, que la venta de la mercadería no está sujeta a la*

condición del pago de una regalía; y , finalmente, que , en todo caso, la administración no ha cumplido con motivar conforme a derecho, analizando cada uno de los contratos y cada una de las relaciones comerciales con los proveedores de El Rosado en el exterior, y determinado, respecto de cada uno de estos, si cumplen o no con lo previsto en la Decisión y Reglamento Comunitario aplicados arbitrariamente. 1.2.2.- Por otra parte, es necesario señalar que en cuanto a la acusación planteada por la accionada, respecto de la glosa referente a los gastos de consolidación de carga y fletes no declarados en Aduana, el Tribunal de instancia, en la sentencia recurrida, ha declarado sin lugar la impugnación judicial del accionante, respecto a dicha glosa. (...)" (Proceso de Recurso de Casación sustanciado en la presente Sala, fs.60)

1.5.- Es fundamental señalar lo que el Tribunal de instancia esgrimió en la sentencia atacada por el recurrente, en su parte considerativa manifestó: "(...) QUINTO: *Respecto de las pruebas, éstas deben aportar a la solución de la causa y por ello deben estar incorporadas para someterlas a la valoración de la crítica. El juzgador, al expedir el fallo, debe exponer las razones y fundamentos que la determinan, por ello la prueba debe ser suficientemente conforme a las reglas de la lógica en la que se integran la norma y la experiencia, deben presentar un contenido objetivo capaz de soportar el juicio de suficiencia que supone analizar o examinar su eficacia, es decir su fuerza y valor probatorio y ello no solo en su aspecto formal, sino fundamentalmente en su aspecto material, de manera que haya eliminado cualquier duda racional. De conformidad con lo establecido en el Art. 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, sin embargo, de conformidad con lo dispuesto en el segundo inciso del Art. 259 del Código Orgánico Tributario con respecto de los impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía, para luego el Tribunal analizar las pruebas presentadas por los intervinientes en el proceso, conforme lo establecido en el Art. 115 del Código de Procedimiento Civil (por tratarse de un proceso iniciado con anterioridad a la vigencia del Código General de Procesos) "La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin*

perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos” Las negrillas son nuestras, dentro del respectivo término de prueba y valorar las pruebas de acuerdo con lo previsto en el Art. 270 del Código Orgánico Tributario, el cual establece que a falta de prueba plena, se decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan, incluyendo las presentadas extemporáneamente siempre que con ellas se pueda esclarecer la verdad o ilustrar el criterio de los jueces. El Tribunal considera, que el punto central de la Litis está en establecer la legitimidad de la Resolución No. SENA-E-DGN-2015-0004-RE de fecha 27 de marzo de 2015 emitida por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, por la cual se declara sin lugar el reclamo administrativo de impugnación No. 04-2015 y se ratifica la validez del Control Posterior (Rectificación de Tributos) No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, en donde la administración realizó el aumento de valor y por ende la reliquidación de tributos al comercio exterior, en las importaciones realizadas por la actora en el año 2009, por concepto del pago de cánones o regalías por reproducción de cintas cinematográficas, así como por venta de DVDs y BLU RAYS y derechos de licencia por uso de marcas sufragados por el importador a sus proveedores, y por concepto de consolidación de carga, comisión de embarque y fletes internos, con base a los cargos formulados por el actor y que se encuentren probados en contra del acto administrativo impugnado. En función de lo expuesto, a este Tribunal le corresponde al tenor de lo prescrito 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 mediante la cual se ratifica la legalidad y validez del Control Posterior (Rectificación de Tributos) No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, por lo tanto, el Tribunal debe ejercer el control de legalidad de todo acto o resolución administrativa de naturaleza tributaria, control del cual no tiene excepción el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, conforme así lo manda el Art. 173 de la Constitución de

la República del Ecuador, al determinar 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, razón por lo cual, este Tribunal además, deberá analizar y controlar también la legalidad del Control Posterior (Rectificación de Tributos) No. DNI-DAI-RECT-2014-00045 que fue ratificada por el acto administrativo impugnado en sede judicial. SEXTO: En cuanto a la glosa contenida en el punto 3.2.3.6 de la Resolución del Control Posterior No. DNI-DAI-RECT-2014-00045 y ratificada en la Resolución No. SENAE-DGN-2015-0004-RE (M) del Reclamo Administrativo No. 04-2015, bien señala el art. 258 del Código Tributario que "Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. Los hechos negativos deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita o implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria." Sin embargo, dentro de la etapa probatoria dentro del presente proceso, el actor no ha presentado pruebas para desvirtuar dicha glosa, por lo tanto, este Tribunal ratifica dicha glosa por concepto de consolidación de carga no incluido en el valor en aduana de las importaciones a las que se refiere la resolución determinadora. SÉPTIMO: En relación con las glosas contenidas en los puntos 3.2.3.3 3.2.3.4 y 3.2.3.5 de la Resolución del Control Posterior No. DNI-DAI-RECT-2014-00045 y ratificadas en la Resolución No. SENAE-DGN-2015-0004-RE (M) del Reclamo Administrativo No. 04-2015, que se refiere a las importaciones de películas cinematográficas, películas dvd/blu-ray y productos Disney efectuadas en el año 2009, este Tribunal procede a efectuar el siguiente análisis: 7.1) La parte actora ha señalado en el libelo de la demanda, que la Administración Aduanera ha analizado contratos específicos como los suscritos con el proveedor Warner Bros, pero que no se ha analizado pormenorizadamente los demás contratos con el resto de proveedores, siendo esta parte de la prueba y que por tanto, se estaría incumpliendo lo establecido por el art. 115 del Código de Procedimiento Civil que establece "La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica (...)" Ahora bien, para entrar a analizar si el sujeto activo, al momento de efectuar la determinación de estas glosas, procedió a analizar caso por caso debidamente motivados, en relación con las glosas

contenidas en los puntos 3.2.3.3, 3.2.3.4 y 3.2.3.5 de la Resolución del Control Posterior No. DNI-DAI-RECT-2014-00045 y ratificadas en la Resolución No. SENAE-DGN-2015-0004-RE (M) del Reclamo Administrativo No. 04-2015, de conformidad con el literal I) del numeral 7 del art. 76 de la Constitución de la República, este Tribunal elabora el siguiente análisis: a) El art. 1 de la Ley Orgánica General de Aduanas (derogada por el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones), vigente para el período fiscal determinado, mencionaba que "La presente ley regula las relaciones jurídicas entre el Estado y las personas que operan el tráfico internacional de mercancías dentro del territorio aduanero. Mercancías son los bienes corporales muebles de cualquier clase". A su vez, el COPCI, norma que derogó a la Ley General de Aduanas, en su artículo 103 establece "El presente título regula las relaciones jurídicas entre el Estado y las personas naturales o jurídicas que realizan actividades directa o indirectamente relacionadas con el tráfico internacional de mercancías. Para efectos aduaneros, se entiende por mercancía a todos los bienes de naturaleza corporal". El reglamento comunitario de la decisión 571 de la CAN, en el literal c) del artículo segundo, establece que "mercancía" es "todo bien susceptible a ser transportado (...)". Este Tribunal entra a analizar si en efecto, el canon por concepto de regalías se constituye como mercancía objeto de importación, para poder determinar su valor en aduana y consecuentemente, realizar el pago arancelario del mismo. Menciona la Real Academia de la Lengua Española que regalía es "participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo" o "Participación de un autor en los ingresos del editor por la venta de su obra". Por otro lado, el artículo 26 del reglamento al acuerdo comunitario 571 establece que "Los cánones y derechos de licencia se refieren en general a los pagos por los derechos de propiedad intelectual necesarios para: a) producir o vender un producto o una mercancía con el uso o la incorporación de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujo (...)" A su vez, el artículo 12 del Modelo de Convenio Fiscal sobre Renta y Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE-, define como "canon" a "Las cantidades de cualquier clase, pagadas por el uso de derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas", razón por la cual el Tribunal considera que el canon o licencia por

derechos de autor, acorde a la normativa y conceptos antes citados, no se compone como mercancía, por tratarse del simple pago por derechos de autor del bien o mercadería principal (la importada), más no de un producto o bien corporal posible de transportar, que consecuentemente, no es susceptible de someterlo al régimen de importación. Partiendo de aquella premisa, podemos determinar que la regalía es consecuencia de un bien principal importado protegido por derechos de autoría, que al suscribir el acuerdo de licencia, se generaría en variadas condiciones. b) Sin embargo, el literal c) del art. 226 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, considera a las regalías como parte o fuente del financiamiento del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, por lo que cabría examinar su contenido. La determinación del valor en aduana de los bienes importados se la efectúa tomando en cuenta los métodos establecidos en el art. 3 de la decisión 571 de la CAN: "1.- Valor de transacción de las mercancías importadas; 2.- valor de transacción de mercancías idénticas; 3.- Valor de transacción de mercancías similares; 4.- Método del valor deductivo; 5.- Método del valor reconstruido; y, 6.- Método del último recurso" que, para lo que nos concierne, corresponde al numeral 1, sobre valor de las mercancías importadas. Al respecto, la sección segunda del reglamento de la decisión 571 de la CAN, establece los elementos a incluir y excluir para la determinación del valor en transacción, acorde a lo establecido en el art. 8 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994 (valoración aduanera), que menciona "para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por mercancías importadas: (...) c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar (...)". Seguidamente, el artículo 26 del citado reglamento, menciona: "el canon o el derecho de licencia sólo se sumará al precio realmente pagado o por pagar, si ese pago: a) está relacionado con la mercancía que se valora; b) constituye una condición de venta de dicha mercancía; c) se basa en datos objetivos y cuantificables; y, d) no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar" es decir, dicho canon o regalía, si bien no es

parte integrada del precio a pagar por el bien corporal, sí debe estar estipulado de forma determinada, como una suma adicional del precio por pagar por los bienes importados, es decir, el contrato entre proveedor e importador, deberá prever el pago de un valor o porcentaje específico, y además, deberá cumplir ese pago de regalías, con todos los presupuestos indicados en dicha norma, y de forma concurrente, esto es, no excluyente. Además de aquello, menciona la nota interpretativa del art. 8 literal c) del Acuerdo de Valoración de la OMC, lo siguiente: "Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8, podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación.", señala más adelante, "Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta de dicha mercancía para su exportación al país importador." En tal razón que cabrían dos supuestos jurídicos en relación a las regalías generadas de los contratos y acuerdos de importación y de derechos de licencia: 1.- Si de los acuerdos o contratos, las partes fijan un precio, valor o tarifa plana por concepto de regalía, no cabría especulación sobre el valor realmente pagado, haciendo posible su determinación y por ende, su inclusión en el precio que se informa en la declaración; 2.- Por otro lado, sino consta aquel convenio de un costo, precio o tarifa plana por concepto de regalía, este se vuelve indeterminable, y por ende, es un canon que varía según la puesta o no en el mercado, la reproducción o no de la obra, del impacto o grado de penetración en el mercado, entre otros, por el que se generará un monto a pagar, el mismo que entonces no depende ni está relacionado con la mercancía que se valora, pero sí con el posterior ejercicio de la facultad cedida para reproducir, distribuir, comercializar o en general, explotar la licencia de uso de dicha marca u obra, según corresponda. Por su lado, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece que los pagos al exterior por concepto de importaciones, no están sujetos al impuesto a la renta, ni se someten a la retención en la fuente, y por ende, son deducibles para el ejercicio final del año fiscal. A su vez, establece el art. 48 íbidem que

"los reembolsos de honorarios, comisiones y regalías serán objeto de retención en la fuente del Impuesto a la Renta", por tanto, bien ha podido demostrar el accionante, tanto en la correspondiente etapa administrativa como en esta causa, que se han efectuado las retenciones en la fuente que por concepto de regalías se pagó a los proveedores por la licencia de uso de los bienes importados. En tal razón, la Administración Aduanera incurre en un error de interpretación y de motivación, por observarse una errada argumentación en su decisión, al desnaturalizar el concepto de canon o regalía por derechos de autor, aplicando como regla general una estipulación contractual de un caso específico, esto es, determinando que en todos los casos de los contratos suscritos por Corporación El Rosado y que con cada uno de los proveedores de los bienes importados y estudiados en esta causa, reflejan un valor fijo o tarifa plana del valor de la mercancía importada, cuando lo que corresponde en derecho, es el examen individual de cada uno de los contratos o acuerdos que el importador exhibió a la administración y ahora, a este Tribunal, en el proceso, por ser esta la única forma en que la administración podía llegar a determinar que a los antecedentes de cada hecho económico (cada importación) les era o no aplicable la norma jurídica comunitaria que se ha aplicado a todos los casos. 7.2) Este Tribunal en pleno ejercicio del control de legalidad, con el que se encuentran revestidas nuestras actuaciones, determina como primordial el análisis al cargo formulado por el actor y negado expresamente por la entidad demandada, referente a la falta de motivación como regla y contenido del derecho a la defensa, a su vez, garantía básica del debido proceso, el mismo que está reconocido en el literal l) del numeral 7 del Art. 76 de nuestra Constitución, tomando en cuenta que por mandato constitucional, la falta de motivación conlleva la nulidad del acto administrativo, para lo cual obliga que primero despejemos si la Resolución impugnada y su antecedente carecen de la debida motivación, para lo cual se considera: De fs. 5 a 13 obra el acto administrativo impugnado contenido en la Resolución No. SENAE-DGN-2015-0004-RE (M) de fecha 27 de marzo de 2015, en donde la Administración Aduanera declara sin lugar el reclamo de impugnación deducido por el accionante y ratifica la validez jurídica de la Rectificación de Tributos No. DNI-DAI-RECT-2014-00045 desechando todas las pretensiones del actor. De fojas 136 a 433 vuelta obra en autos las copias certificadas de los contratos de licencia celebrados

por el importador CORPORACIÓN EL ROSADO S.A. con la compañía Buena Vista Home Entertainment, el acuerdo de distribución celebrado con esta misma, el contrato de venta de distribución y proyección de películas celebrado con Delta Film, el contrato de licencia celebrado con Hollywood Records, el contrato de importación de productos con Paramount Pictures, el acuerdo celebrado con la compañía Patagonik, el contrato de licencia por distribución celebrado con Warner Home Video y el acuerdo de licencia de película suscrito con Warner Bros., todos en inglés con su respectiva traducción al español. De fs. 48 a 76 de autos obra la Resolución de Control Posterior No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, a través de la cual se señala que se emitieron 6 requerimientos de información al accionante y a terceros para realizar la determinación de los tributos correspondientes al ejercicio fiscal 2009, solicitando una serie de documentos a la compañía actora, tales como: "listados de cuentas bancarias, copias certificadas de los pagos realizados al exterior para la cancelación de facturas comerciales, plan de cuentas, balance de comprobación y estados financieros, liquidaciones contables de importación, copias de autorización del mipro, copias de fichas técnicas, copias de asientos contables de las importaciones realizadas, mayores de inventarios, proveedores extranjeros, bancos y cuentas por cobrar, copia notariada de los acuerdos de cánones o derechos de licencia por los cuales realizaron pagos de regalías, listados de las transferencias realizadas desde la cuentas del Lloyds Bank e International, estados de cuenta del City Bank New York, mayores de las cuentas de Lloyd y City Bank, estados de cuentas correspondientes al 2009 de los proveedores extranjeros solicitados por el SENA, copias de las cartas de crédito emitidas por Produbanco, copias de las facturas que le han sido remitidas por el pago de las regalías, copias de los medios de pago de los refrendos 028-2009-10-007337 y 028-2009-10-006457, copias de los documentos que soporten la liquidación de importación del refrendo 028-2009-10-011128, detalle en el medio magnético en el cual se relacionan las transferencias con sus refrendos, copias de las facturas emitidas por Ace Hardware por concepto de consolidación de carga, copia de un contrato de derecho de distribución de películas de Warner Bross, consultas acerca de las fichas técnicas remitidas por las compañías en análisis. Respecto a los terceros, la aduana solicitó la siguiente información: City Bank entrega detalles de transferencias al exterior, Banco

Bolivariano entrega detalles de transferencias al exterior, Produbanco entrega detalle de transferencias al exterior, Banco Bolivariano entrega detalle de cartas de crédito. Conforme se desprende de la lectura de la aludida rectificación de tributos, el accionante y los terceros realizaron la entrega de información solicitada en los seis referidos requerimientos, no obstante lo cual, cabe señalar que esta documentación singularizada no fue agregada por la administración aduanera al contestar la demanda por lo tanto no puede ser valorada por este Tribunal a pesar de haber sido su obligación conforme lo dispone el Art. 245 del Código Tributario, que establece "A la contestación se acompañará copia certificada de la resolución o acto impugnado de que se trate y de los documentos que sirvieron de antecedente (...)" Las negrillas son nuestras. Además, el segundo inciso del artículo 246 del mismo cuerpo normativo, señala "En todo caso, el demandado estará obligado a presentar copias certificadas de los actos y documentos que se mencionan en el artículo anterior, que se hallaren en los archivos de la dependencia a su cargo; de no hacerlo, se estará a las afirmaciones del actor o a los documentos que éste presente." Las negrillas son nuestras. Por otra parte, la parte actora, en su escrito de prueba, solicitó que se anexe a la presente causa todo el expediente del reclamo administrativo en copias certificadas por parte de la Administración Aduanera; al respecto, este Tribunal mediante providencia del 31 de agosto del 2015, dispuso a la Administración Aduanera que se atienda íntegramente la petición del accionante, puesto que por no haberlo adjuntado en la contestación de la demanda, en conformidad con el art. 270 del Código Tributario, con dicho requerimiento, pudo el accionado presentarla hasta antes de dictar sentencia; sin embargo, no obra en autos que la Administración Aduanera haya presentado copias certificadas del expediente del reclamo administrativo 04-2015, con lo cual se evidencia el incumplimiento por parte de la Administración Aduanera, con su obligación contenida en los artículos 245 y segundo inciso del 246 del Código Tributario, aún luego de dictado los autos para sentencia. 7.3) En la resolución del control posterior No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, así como en la resolución del reclamo administrativo que se impugna, se observa que la Administración Aduanera realizó las siguientes conclusiones: "CONCLUSIONES. De conformidad con lo expresado en los apartados anteriores, de la revisión y análisis de la información presentada por la compañía CORPORACIÓN EL ROSADO S.A., la

Administración Aduanera ha encontrado novedades respecto a la Base Imponible declarada. La compañía CORPORACIÓN EL ROSADO S.A. suscribió con Buena Vista Internacional, Warner Bros, Roberto J. Lococo y Patagonik Film Group S.A., contratos de licencia por el derecho de exhibición de las películas cinematográficas que estos estudios le venden al contribuyente en análisis, donde el mismo se compromete a realizar pagos específicos por la licencia de cada película, estos pagos se adicionarán a la base imponible declarada. Así mismo se debe incluir a la base imponible declarada, los valores cancelados por concepto de regalías que se encuentran estipulados en los contratos de licencia por la venta de los DVD y Blu-ray que suscribieron entre la compañía CORPORACIÓN EL ROSADO S.A. con las compañías Buena Vista Home Entertainment, Hollywood Records y Warner Brothers Home Video. La compañía CORPORACIÓN EL ROSADO S.A. suscribió contratos de licencia de productos de consumo con la compañía Disney Consumer Products Latin America, Inc. correspondiente a productos ingresados en territorio ecuatoriano durante el año 2009, en los cuales indica que se debe cancelar por concepto de regalías entre el 13 y 15% respecto del valor FOB..." Estableciendo la diferencia entre el valor declarado y el valor determinado en el control posterior, obtenido por el pago de regalías por la reproducción y venta de cintas cinematográficas, DVDs y BLU-RAYS y de uso de marca realizado por el accionante, procediendo a incluir dichos valores en el valor en aduana de las mercancías importadas durante el año 2009 en aproximadamente 398 despachos aduaneros. Con base a lo manifestado, la Administración Aduanera determinó que las regalías pagadas, los gastos de consolidación y la comisión de embarque pagadas por el accionante en el año 2009 ascendían a USD 2'841.824,30 lo cual sirvió de base para realizar el aumento de valor del CIF TOTAL DECLARADO, con la finalidad de relíquidar la obligación tributaria a USD 749.522,50 más el recargo de ley, dando un total de USD 960.366,79, lo cual se refleja en los cuadros que constan desde la página 44 a la 56 de esta rectificación de tributos (fs. 69 vta. a 75 vta.). En el informe del perito Eco. Carlos Plaza Hernández (fs. 1521 a 1548), en lo que respecta a los valores por concepto de regalías que se encuentran estipulados en los contratos de licencia, menciona: "(...) Por regalías por películas cinematográficas, durante el período fiscal del año 2009, la compañía CORPORACIÓN EL ROSADO S.A. efectuó la

importación de 42 películas cinematográficas, amparadas en 80 refrendos. Estas películas fueron proporcionadas por cuatro proveedores, en base a cinco acuerdos de distribución que detallo a continuación: 5.1.1 Delta Films S.A.C. / Platinun Films Corporation: Contrato de venta, distribución y proyección de películas, firmado el 19 de junio del 2007. (...) En el Control Posterior No. DNI-DAI-RECT-2014-00045 el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador ajusta también este valor de \$734,00 a pesar de ser un valor adicional no contemplado en el contrato y no cuantificable al momento de liquidación del refrendo, por lo que se determina que el valor CIF ajustado debe ser \$11.000,00 que da como resultado un exceso en el CIF ajustado por valor de \$734,00. (...) 5.1.2 Buena Vista International INC. (BVI): Acuerdo de distribución firmado el 1 de octubre del 2008. (...) En este contrato no se especifica cantidad de películas, nombres de películas, ni costo individual por películas (...) Incluido dentro de la tasa de Licencia están los costos asociados con impresiones y todo el material promocional. (...) En el transcurso del año 2009 se registra la importación de 17 películas bajo este Acuerdo de distribución, amparados en 28 refrendos. (...) El valor total pagado a Buena Vista International por Tasa de Licencia, durante el año 2009, ascendió a la suma de USD\$ 1'430.000,00 (U.S 1,050.000,00 de tasa fija y U.S. 380.000,00 de pago adicional por grado de penetración) (...) En el acuerdo no se indica la cantidad de películas. (...) esta presunción ejecutada por la SENAE no tiene ningún sustento documental válido a la fecha de importación de las películas, ya que al no conocerse en la fecha de los refrendos cuántas películas iban a ingresar por este Acuerdo, no se podía cuantificar el valor de tasa de licencia de cada película (que además como se ve en los otros acuerdos, no son por igual en cada película), por lo que se determina un exceso en el CIF ajustado por el valor de \$1'279.473,72. 5.1.3. Warner Bros., Pictures International: Acuerdo de Licencia de Película suscrito el 5 de enero del 2009 (...) En el transcurso del año 2009 se registra la importación de 9 películas bajo este Acuerdo de distribución, amparados en 29 refrendos (...) El valor total facturado por Warner Bros. Pictures internacional por estas 9 películas fue de USD\$253.335,00. En vista de que en el acuerdo se cuantifica el valor de la regalía por cada película, se determina que el valor CIF ajustado por el SENAE en el Control Posterior No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, respecto a los refrendos de importación de

películas de este Acuerdo, si tiene sustento (...) 5.1.4. Patagonik Film Group S.A.: Del memo de fecha 27 de abril del 2009 mediante el cual Patagonik Film Group S.A. otorga a Importadora El Rosado Cía. Ltda., una Licencia de exhibición y distribución de las películas producidas por Patagonik Film Group S.A. (...) En vista de que en el acuerdo se cuantifica el valor de la regalía por cada película, se determina que el valor CIF ajustado por el SENA E en el Control Posterior No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, respecto a los refrendos de importación de películas de este Acuerdo, que asciende a la suma de USD\$62.000,00, en este caso, si tiene sustento. El valor total pagado a Patagonik por estas 5 películas, en el año 2009, ascendió a la suma de USD\$62.000,00. 5.1.5. Warner Bros, Pictures International: Acuerdo de licencia de película suscrito el 2 de septiembre del 2009 (...) Se registra la importación de 10 películas bajo este acuerdo de distribución, amparados en 23 refrendos. (...) el valor total pagado (...) ascendió a la suma de USD\$626.670,00. En el Control Posterior No. DNI-DAI-RECT-2014-00045 el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, ha valorizado erróneamente el costo de la película Time traveler's wife en los refrendos 01920091010018553 y 01920091010018555, aplicando un ajuste de USD\$33.334,00 en cada uno de ellos, siendo lo correcto USD\$16.667,00 (...). De lo aseverado por el perito en su informe, el cual se deriva del análisis de todos los contratos que obran en autos y que fueron exhibidos en la diligencia de exhibición solicitada por el accionante, se determina que no cumplen las mismas características, y que consecuentemente, presentan variaciones en cuanto lo cuantificable de los cánones fijados en los acuerdos por concepto de regalías. Además, este Tribunal observa que en los numerales 3.2.3.4 "análisis de los contratos de acuerdos de licencia de películas" de la rectificación de tributos objeto de la controversia, la aduana hace referencia a los contratos por el uso de licencia que mantiene de películas la compañía actora con varias empresas del exterior (Buena Vista Internacional, Delta Films S.A.C., Warner Bros y Patagonik Film Group S. A.), sin embargo, los argumentos vertidos en la resolución del reclamo, por la Administración Aduanera, para concluir y resolver ratificar las glosas por concepto de regalías, únicamente lo realiza bajo el análisis del contrato con la compañía Warner Bros, de lo cual pudo determinar que la actora pagó a Warner Bros, la suma de USD\$ 666.671,00, por la licencia de 12 películas, sin entrar a considerar las

fluctuaciones de los precios por regalías que se generarían según el grado de penetración para los acuerdos que no fijan un valor consolidado como condición de venta de los bienes importados. De fs. 1528 a 1537 analiza el perito Eco. Carlos Plaza Hernández, que de las regalías derivadas de los acuerdos por importación de DVD/BLU-RAY con Warner Home Video, Walt Disney Records, Paramount Home Entertainment Global, Buena Vista Home Entertainment Inc. y A V H SAN LUIS S.R.L. concluye "Al estar el valor de la regalía supeditado al ingreso bruto por ventas (que puede variar según grado de penetración y períodos) y a los porcentajes según el período de venta del producto, en el momento de la importación no se puede cuantificar el valor real de la regalía por cada dispositivo (...)". Por lo que mal hace la Administración Aduanera generalizar el contenido de un acuerdo (Warner Bros, International) para aplicar el mismo tratamiento arancelario a los demás. El Tribunal observa, además, que la Administración Aduanera no es precisa al mencionar qué declaraciones aduaneras y en qué cantidades fueron nacionalizadas estas 12 películas, a fin de poder realizar la respectiva reliquidación de tributos de cada despacho aduanero, por lo tanto esta información se vuelva incompleta. Conforme se desprende de la lectura de la aludida rectificación de tributos, el accionante y los terceros realizaron la entrega de información solicitada en los seis referidos requerimientos, no obstante lo cual, cabe señalar que esta documentación singularizada no fue agregada por la administración aduanera al contestar la demanda por lo tanto no puede ser valorada por este Tribunal a pesar de haber sido su obligación conforme lo dispone el Art. 245 del Código Tributario, que establece "A la contestación se acompañará copia certificada de la resolución o acto impugnado de que se trate y de los documentos que sirvieron de antecedente (...)" Las negrillas son nuestras. Además, el segundo inciso del artículo 246 del mismo cuerpo normativo, señala "En todo caso, el demandado estará obligado a presentar copias certificadas de los actos y documentos que se mencionan en el artículo anterior, que se hallaren en los archivos de la dependencia a su cargo; de no hacerlo, se estará a las afirmaciones del actor o a los documentos que éste presente." Las negrillas son nuestras.

7.4) Respecto al numeral 3.2.3.4.1 "análisis del pago de regalías por la licencia de películas" de la rectificación de tributos en cuestión (página 28 a 31- fs. 61 vta. a 63 de autos), la aduana hace referencia a 45 rollos de la película Hangover declarada en el

refrendo 019-2009-10-019296 y obtiene los valores que no fueron declarados, mientras que en el numeral 3.2.3.5. "análisis de las regalías pagadas por la venta de DVD" de la referida rectificación de tributos (página 31 a 39- fs. 63 a 67 de autos), la aduana hace referencia de los DVDS y BLU RAY nacionalizados por el actor bajo 28 refrendos y obtiene los valores que no fueron declarados. 7.5) En total, la administración aduanera hace referencia y analiza 30 declaraciones aduaneras en donde considera que la compañía actora nacionalizó las mercancías objeto de la controversia y que no incluyó dentro del valor en aduana para el pago de tributos, las regalías pagadas, sin embargo, al momento de realizar la reliquidación de tributos, en el cuadro No. 12 de esta rectificación de tributos (página 44 a la 56- fs. 69 vta. a 75 vta.), sin que exista de este proceso, ni se puede verificar que exista en la resolución impugnada, sustento alguno para que la administración aduanera realizare la rectificación de tributos aproximadamente a 398 declaraciones aduaneras, cuando solo se habían analizado 30, sin encontrar motivación alguna del por qué rectificó otros refrendos que no fueron objeto de análisis en los numerales antes señalados de la rectificación de tributos, incumpliendo expresamente el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, que establece "La prueba deberá de ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos". Conforme se desprende de la lectura de la aludida rectificación de tributos, el accionante y los terceros realizaron la entrega de información solicitada en los seis referidos requerimientos, no obstante lo cual, cabe señalar que esta documentación singularizada no fue agregada por la administración aduanera al contestar la demanda por lo tanto no puede ser valorada por este tribunal a pesar de haber sido su obligación conforme lo dispone el Art. 245 del Código Tributario, que establece "A la contestación se acompañará copia certificada de la resolución o acto impugnado de que se trate y de los documentos que sirvieron de antecedente (...)" Las negrillas son nuestras. Además, el segundo inciso del artículo 246 del mismo cuerpo normativo, señala "En todo caso, el demandado estará obligado a presentar copias certificadas de los actos y documentos que se mencionan en el artículo anterior, que se hallaren en los archivos de la dependencia a su cargo; de no hacerlo, se estará a las afirmaciones del actor o a los documentos que éste presente." Las

negrillas son nuestras. 7.6) Por otra parte, la accionante alega que el aumento de valor y el cálculo de los tributos no se encuentran justificados puesto que existen mercancías que han pagado sus derechos de licencia en años posteriores a la importación, inclusive en el año 2009 recién se estaban realizando el pago por mercancías nacionalizadas años anteriores, conforme lo asevera el perito Econ. Carlos Plaza Hernandez en su informe (fs. 1542) al contestar la pregunta quinta del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador: "P. Diga el perito si de la documentación contable que se exhibe en la presente diligencia, se consta que el pago de las regalías realizado por la compañía CORPORACIÓN EL ROSADO S.A. se encuentran relacionadas con las mercancías importadas materia de la determinación. R. Si, se encuentran relacionadas en forma parcial, ya que hay valores pagados por regalías sobre venta de mercaderías importadas en años anteriores" y las regalías de mercancías nacionalizadas en el 2009 fueron pagadas en el 2010 y en los años subsiguientes, siendo en el caso concreto que el control posterior solo se realizó en el año 2009 y no de años anteriores ni subsiguientes, por lo que no hay evidencia de que la administración aduanera haya podido determinar a ciencia cierta que todas las regalías pagadas en el año 2009, correspondan únicamente a las regalías pagadas por las mercancías nacionalizadas en dicho año, y se agrava aquello, cuando como se ha señalado, para la rectificación de tributos sólo consta el análisis de 30 declaraciones aduaneras, y se concluye con la liquidación de aproximadamente 398 declaraciones aduaneras, haciendo una determinación y reliquidación sobre meras presunciones y proyecciones, y cálculos que no contienen sustento jurídico aplicable, pues no se explicarían los hechos y las pruebas pertinentes para que en efecto se aplique la rectificación de los tributos. Conforme se desprende de la lectura de la aludida rectificación de tributos, el accionante y los terceros realizaron la entrega de información solicitada en los seis referidos requerimientos, no obstante lo cual, cabe señalar que esta documentación singularizada no fue agregada por la administración aduanera al contestar la demanda por lo tanto no puede ser valorada por este tribunal a pesar de haber sido su obligación conforme lo dispone el Art. 245 del Código Tributario, que establece "A la contestación se acompañará copia certificada de la resolución o acto impugnado de que se trate y de los documentos que sirvieron de antecedente (...)" Las negrillas son

nuestras. Además, el segundo inciso del artículo 246 del mismo cuerpo normativo, señala "En todo caso, el demandado estará obligado a presentar copias certificadas de los actos y documentos que se mencionan en el artículo anterior, que se hallaren en los archivos de la dependencia a su cargo; de no hacerlo, se estará a las afirmaciones del actor o a los documentos que éste presente." Las negrillas son nuestras. 7.7) De la normativa interna referente al tema, la Constitución de la República del Ecuador, en su literal l) del artículo 76, establece que "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 (...); a su vez, el artículo 31 de la Ley de Modernización del Estado señala que "Todos los actos emanados de los órganos del Estado, deberán ser motivados."; de igual forma, lo hace el art. 122 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE), en total observancia de la norma constitucional, mencionando que la motivación solo puede entenderse como "la enunciación de las normas y de los hechos particulares, así como la relación coherente entre estas y aquellos". Ante esto, en lo que respecta al régimen tributario, el numeral 2 del art. 139 del Código Tributario, menciona "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 dictados con prescindencia de las normas de procedimiento de las formalidades que la Ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo". 7.8) Luego de revisados los puntos precedentes, en relación con la prueba aportada y las alegaciones de cada una de las partes, es necesario indicar que, si bien como señala la entidad accionada, corresponde al actor la carga de la prueba, y de manera especial, en la materia tributaria, no es dable confundir la "carga probatoria" con "el deber de motivación" que tenemos todos los servidores públicos, sin que haya lugar a excepciones en virtud de la función que estos ejercen, pues, la motivación es la medida del derecho para evitar la arbitrariedad en las decisiones del poder público, es una forma de legitimación de su accionar. Así lo ha dicho la Corte Constitucional del Ecuador, en la Sentencia No. 027-12-SEP-CC, Caso No. 0355-10-EP (Suplemento R.O. 704 del 16 de mayo del 2012, págs. 12-15), en la cual, citando a GOZAINI, Osvaldo, en su Obra

Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso, indica que "(...) de allí que la motivación se convierte en una garantía que trasciende a las partes porque proyecta la obligación como un valor constitucional, en tanto dota de eficacia a las sentencias. La motivación como presupuesto procesal tiene estricta relación con el deber constitucional que se sitúa como garantía judicial, en razón de que una sentencia sin fundamento se transforma en arbitrariedad que traslada a la revocación de lo resuelto". Y esa necesidad y obligatoriedad de motivar las decisiones, no sólo es aplicable a las decisiones judiciales, sino, como bien está prescrito en la Constitución, es parte de toda decisión de autoridad pública, y su falta (o error) implica la nulidad del acto de la administración. Conforme lo ha expresado el actor en el libelo inicial, y se observa de la resolución impugnada, así como del acto administrativo de rectificación de tributos que esta ha confirmado, es posible determinar que dentro de la resolución objeto de la impugnación en la vía contencioso tributaria, no se ha efectuado el análisis pormenorizado de cada uno de los contratos que, como prueba a su favor, fueron proporcionados por el actor, a la administración, durante el reclamo administrativo, y que han sido nuevamente presentados y ahora sí examinados en este proceso, habiéndose practicado inclusive, dentro del término respectivo, el examen pericial de los documentos exhibidos por la accionante. A ello, adicionalmente, se agrega que no se explica cómo la administración aduanera, en la mayor parte de los casos, determinó los valores a pagarse si no era posible verificar el valor a pagar por regalía en relación con cada una de las películas importadas por Corporación El Rosado S.A., siendo así que, de esta forma, se incumpliría también otro de los requisitos para sumar las regalías al valor a pagar en aduana, considerando que no es posible determinar con certeza, la relación o indiscutible nexo entre determinados CDs, DVDs, BLU-RAYs y cintas cinematográficas, y el valor pagado por cada una de estas, siendo así que no en todos los contratos y negociaciones existían valores determinados para cada película específicamente. Aquella distinción no ha sido estudiada y se ha aplicado una regla general sin verificar si en efecto, era aplicable a cada uno de los casos, y sin explicar la pertinencia de la norma al antecedente de hecho. Conforme se desprende de la lectura de la aludida rectificación de tributos, el accionante y los terceros realizaron la entrega de información solicitada en los seis referidos requerimientos, no obstante lo cual, cabe

señalar que esta documentación singularizada no fue agregada por la administración aduanera al contestar la demanda por lo tanto no puede ser valorada por este tribunal a pesar de haber sido su obligación conforme lo dispone el Art. 245 del Código Tributario, que establece "A la contestación se acompañará copia certificada de la resolución o acto impugnado de que se trate y de los documentos que sirvieron de antecedente (...)" Las negrillas son nuestras. Además, el segundo inciso del artículo 246 del mismo cuerpo normativo, señala "En todo caso, el demandado estará obligado a presentar copias certificadas de los actos y documentos que se mencionan en el artículo anterior, que se hallaren en los archivos de la dependencia a su cargo; de no hacerlo, se estará a las afirmaciones del actor o a los documentos que éste presente." Las negrillas son nuestras.

7.9) Con las constancias procesales señaladas precedentemente, resulta suficiente para el Tribunal concluir sobre este punto de derecho, que, en el Control Posterior ratificado por el acto administrativo hoy impugnado, se evidencia que se ha calculado el monto de la diferencia en el valor en aduana de los bienes, aplicando al 100% de los refrendos un aumento correspondiente al porcentaje de regalías amparados en los contratos, pero sin verificar si esos pagos de regalías corresponden a los ejercicios económicos y/o declaraciones aduaneras objeto de rectificación, pudiendo ser estos de años anteriores, resultando entonces un cálculo general en base al monto total de importaciones, lo cual se evidencia en la rectificación de tributos que analiza 30 declaraciones, sin embargo culmina liquidando 398 refrendos aproximadamente. Así mismo, consta de la prueba aportada, que en la gran mayoría de los casos expuestos, no se cumplen los requisitos para agregar al valor en aduana, el pago de regalías, ya sea por no existir condición de su pago para la venta, ya sea porque, en su defecto, no se ha determinado el pago que se hace por cada mercancía específica y en qué proporción. Por lo tanto, se demuestra que dichos actos administrativos no se encuentran debidamente motivados, al no cumplir los requisitos establecidos en el literal l) del numeral 7 del Art. 76 de la Constitución de la República del Ecuador, ya que no se evidencia que el aumento de valor del que deriva la supuesta diferencia de tributos a pagar, provenga de datos objetivos y cuantificables tal como manda la norma supranacional de valoración aduanera Decisión No. 571 CAN y su Reglamento comunitario, pues para ellos resulta indispensable constatar que los bienes

sujetos al pago de regalía fueron efectivamente vendidos en el mencionado periodo fiscal, y que esta regalía es cuantificable al momento de su importación, lo que generaría la inclusión de este concepto dentro del valor en aduana, por lo tanto, al carecer de motivación el acto impugnado y su antecedente, releva a este Tribunal de conocer los demás puntos del fondo de la litis. Por todo lo expuesto en este considerando SÉPTIMO, en estricta aplicación de los artículos 246, 258, segundo inciso del 259 y 270 del Código Tributario, en concordancia con lo establecido en el artículo 115 del Código de Procedimiento Civil aplicable a este proceso, y fundamentalmente por la supremacía del literal l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República, este Tribunal deja sin efecto las glosas contenidas en los numerales 3.2.3.3, 3.2.3.4 y 3.2.3.5 de la Resolución del Control Posterior No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, ratificadas por la Resolución No. SENAE-DGN-2015-0004-RE (M) del reclamo administrativo 04-2015 impugnada, y que hacen relación a las regalías por la importación de películas cinematográficas, películas dvd/blu-ray y productos Disney. Por lo antes expuesto ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, declara parcialmente con lugar la demanda presentada por el señor Gad Czarninski Shefi, por los derechos que representa de la compañía CORPORACION EL ROSADO S.A., y RATIFICA las glosas a las que se refiere el considerando SEXTO de esta sentencia, y se dan de baja las glosas a las que se refiere el considerando SÉPTIMO de esta sentencia. Sin costas ni honorarios que regular. NOTIFÍQUESE Y CUMPLASE. (...)". (Proceso sustanciado en la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2 de Guayaquil, fs.1606-1614)

II. INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL

Corresponde conocer la presente acción de impugnación objetiva de anulación con efectos generales a este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario, integrado por la doctora Ana María Crespo Santos (en calidad de Jueza Nacional Ponente) y los doctores José Luis Terán Suárez y Darío Velástegui Enríquez. Jueces Nacionales.

III. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

3.1.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y 009-2018, de 23 de enero de 2018, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2018 de 26 de enero de 2018 y 02-2018 de 01 de febrero de 2018, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como 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, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y primero de la Codificación de la Ley de Casación.

IV. VALIDEZ PROCESAL

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

V.- PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

5.1.- En atención al auto de admisión de 29 de marzo de 2017, las 15h56, el recurrente formula el siguiente cargo al amparo de los vicio de *extra petita* de la causal cuarta del artículo 3 de la Ley de Casación, en contra de la sentencia dictada el 06 de febrero de 2017, las 09h06, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2, con sede en Guayaquil, por cuanto el Tribunal de instancia emitió una resolución, pese a haber sido advertidos que la controversia iba a versar únicamente sobre los valores determinados por concepto de regalías por reproducción de películas cinematográficas importadas, resolvió puntos que no formaban parte de la litis, violentando los artículos 273 del Código de Procedimiento Civil; y, 273 del Código Tributario.

Código de Procedimiento Civil

"Art. 273.- La sentencia deberá decidir únicamente los puntos sobre que se trabó la litis y los incidentes que, originados durante el juicio, hubieren podido reservarse, sin causar gravamen a las partes, para resolverlos en ella".

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, aun supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos”.

VI.- CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

El recurso de casación, es de carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, que tiene como finalidad la defensa del *ius constitutionis*, es decir, protege el ordenamiento jurídico imperante mediante 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, lo cual permite que mediante el recurso extraordinario de casación se denuncie transgresiones del ordenamiento jurídico y se unifique la jurisprudencia con la finalidad de impedir ilegalidades y arbitrariedades jurisprudenciales al momento de administrar justicia. Así las cosas, la crítica del casacionista al fallo impugnado, para conseguir ser examinada por la Sala casacional, tiene por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la *ratio decidendi* del fallo.

6.1.1.- La causal cuarta, contenida en el artículo 3 de la Ley de Casación, dispone que será procedente el presente medio de impugnación, cuando en la sentencia se resuelva aquello que no fuera materia del litigio, o cuando se omita dar un pronunciamiento acerca de todos los puntos sobre los que se ha trabado la litis.

6.1.1.1.- Al respecto, el doctor Santiago Andrade Ubidia, ha indicado: “(...) La causal/

cuarta recoge los vicios de ultra petita y de extra petita, así como los de citra petita o mínima petita. Constituye ultra petita cuando hay exceso porque se resuelve más de lo pedido. En cambio, cuando se decide sobre puntos que no han sido objeto del litigio, el vicio de actividad será de extra petita (...)”¹. En tanto, que la omisión en dar solución a una parte del conflicto jurídico suscitado entre los mismos conlleva el vicio de citra petita o mínima petita.

6.1.2.- De conformidad a la única causal que fue admitida, se procederá al análisis correspondiente para el caso que el casacionista presenta por considerar que existe el vicio de extra petita, de acuerdo a la técnica de análisis que se aplica en la presente causal se debe establecer como primera parte el examen del contenido de la demanda los puntos de su pretensión o petición (petitium), el siguiente paso las excepciones que el demandado estableció y por último la resolución emitida por el Tribunal de instancia.

6.1.2.1.- La exposición que realiza el recurrente, como parte del sustento de la causal cuarta en materia de Casación va dirigido a sostener que el órgano jurisdiccional de instancia emitió una resolución sobre lo que no ha sido materia de litigio, señalando que los siguientes puntos no son parte de las pretensiones del actor: licencias para vender películas en DVD y Bley-Ray, licencias para vender productos Disney, y finalmente por gastos por consolidación de carga y fletes no declarados a la aduana, y manifiesta que se ha vulnerado los artículos 273 del Código Tributario, y 273 del Código de Procedimiento Civil, que refieren a que la sentencia decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis.

6.1.3.- Análisis de la Demanda.- Antes de comenzar con el correspondiente análisis de las piezas procesales es necesario establecer la definición de regalía para Modelo de Convenio de Cooperación y Organización para el Desarrollo MC-OCDE, define:

“..Artículo 12. 2). El término “regalías”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de dere-

¹ Santiago Andrade Ubidia, “LA CASACIÓN CIVIL EN EL ECUADOR, DOCTRINA, ANÁLISIS DE LA LEY, SU APLICACIÓN POR LAS SALAS DE LO CIVIL Y MERCANTIL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, POSIBLES REFORMAS”, ANDRADE & ASOCIADOS, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, Quito-Ecuador, 2005, pág. 147.

*chos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas...*²

En el mismo sentido para el jurista colombiano José Miguel Ceballos Delgado, doctrinariamente señala al respecto:

*"...Ahora bien, el ordenamiento jurídico otorga a las personas que tienen la calidad de titulares sobre los derechos de propiedad intelectual una serie de facultades exclusivas y excluyentes. A partir de estas facultades, estas personas, titulares de unos derechos económicos, se hacen contribuyentes sobre una serie de rentas que tienen aptitud de ser calificables tributariamente de varias formas, entre ellas como cánones o regalías, las cuales encuentran determinado su alcance en los modelos de convenios de doble imposición que contienen una definición del término; sin embargo, tal definición suscita grandes dificultades para la administración en su calidad de recaudador, principalmente a la hora de calificar la renta que se obtiene por la explotación internacional e incluso a través de internet de los bienes intangibles generadores de tales rentas..."*³

Es menester, también señalar la definición de licencia, para el español Guillermo Jiménez Sánchez define como:

*"...un contrato en cuya virtud el licenciante, no obstante conserva su condición de titular de la patente, autoriza mediando una remuneración y por un período de tiempo establecido. al licenciado para que ejercite todas o algunas de las facultades que como titular de la patente, el Ordenamiento le atribuye..."*⁴

² Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y el Patrimonio, versión abreviada 22 de julio de 2010, texto en español. (Edición electrónica)

³ José Miguel Ceballos Delgado, "ESTUDIO COMPARATIVO DEL CONCEPTO DE REGALÍAS CONTENIDO EN LOS MODELOS DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y SU ALCANCE EN MATERIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL", Revista Civilizar de Empresa y Económica, publicación 25 de marzo del 201, pág. 119.

⁴ Guillermo J. Jiménez Sánchez, DERECHO MERCANTIL, 1990, pág. 467.

Una vez que se ha establecido la definición de regalía y licencia, este Tribunal procede a realizar el análisis correspondiente de la demanda presentada por el actor, puestas de este modo las cosas, es claro que, desde la perspectiva de la causal cuarta, se requiere que exista la incongruencia entre la parte resolutive del fallo con las pretensiones de la demanda y con las excepciones deducidas, que en el presente caso devendría en "**extra petita**", cuando se otorga algo distinto a lo pedido. En función del análisis realizado que consta en el fallo recurrido, el órgano jurisdiccional de instancia, refiere a las alegaciones del actor, mismas que están direccionados:

*"(...)La administración aduanera concluye que luego de analizar la información entregada por mi representada Corporación El Rosado S. A., que los pagos realizados a las compañías extranjeras con las que se mantiene contratos por el uso de licencias de películas por la reproducción de las mismas, cumplen con lo estipulado en el numeral 2 del artículo 28 del reglamento comunitario de la Decisión 571, el cual hace referencia a las regalías y cánones que deberían formar parte del valor en aduana, y, en virtud de ello procedió a asociar los pagos de regalías por películas producidas en territorio nacional con los refrendos de importación respecto de los rollos de películas importadas para ser exhibidas en las salas de cine ecuatorianas. (...) a) Se remiten a la Decisión 571 de la Comunidad Andina, sin embargo, no establecen en que artículo de dicha decisión, se encuadra el hecho generador de los aranceles a las cosas incorpóreas intangibles que la administración aduanera considera como **OBJETOS IMPORTADOS, NI CUÁL ES LA BASE LEGAL, A EFECTOS DE ESTABLECER LAS NORMAS DE VALORACIÓN, QUE SUPUESTAMENTE INCLUYEN A LAS REGALÍAS** como parte de la base imponible de una cosa corporal importada. El artículo 2 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina señala expresamente "El valor en aduana de las mercaderías importadas, será determinado de conformidad con los métodos establecidos en los artículos 1 a 7 del Acuerdo sobre valoración*

de la OMC y sus respectivas Notas Interpretativas, teniendo en cuenta los lineamientos generales del mismo Acuerdo, de la presente decisión y su reglamento." (.....) Como se puede colegir el contrato de Buena Vista Internacional (que reproduciremos en la correspondiente etapa probatoria, así como todos y cada uno de los contratos suscritos con nuestros proveedores de películas en el exterior), en este contrato (a diferencia del suscrito con Warner) no constituye una condición de venta el pago de las regalías. ¿Por qué no es una condición de venta? Porque la condición es un hecho futuro e incierto, es decir, la venta se de la película se efectúa primero, mientras que el pago de la regía se produce después, en función del grado de penetración de una determinada película. Es una obligación que nace de forma posterior, y que se cancela en función del grado de penetración de una película. (...) b) La administración aduanera señala que debíamos precisar si existe o no una condición para la venta a efectos del pago por el uso de licencias en el presente caso y la respuesta está en el contenido de los mismos contratos. Si la venta estuviere condicional, la condición debe señalarse de manera expresa, tal como lo establece expresamente la ley. (...) Cabe destacar que las **REGALÍAS SE CANCELAN CON FECHA POSTERIOR A LA IMPORTACIÓN Y SE PRODUCE EN FUNCIÓN DEL CONTRATO DE LICENCIAMIENTO**, que nada tiene que ver con la compra de los rollos de películas para ser exhibidos en los cines, o los CD que compran de esta compañía. Las regalías se cancelan de forma posterior en función de cuantas personas ingresaron a los cines. En otras palabras, **LA REGALÍA ES PAGO QUE SE EFECTÚA AL DUEÑO DE LA MARCA, COMO CANON U HONORARIO, EN FUNCIÓN DEL GRADO DE PENETRACIÓN DEL PRODUCTO QUE SE COMPRA TAL COMO SE ESTIPULA EN EL CONTRATO.** (...) 4.1. **SOBRE LA FALTA DE MOTIVACIÓN.**-[se señalan los siguientes artículos]: el literal l) del Art. 76 (....) [y] Art. 169 de la Constitución Política de la República del Ecuador (...) El artículo 81 del Código Tributario (...) Concomitantemente, el numeral 2 del artículo 103 del Código Tributario (...) el artículo 31 de la Ley de Modernización del Estado (...) de la misma manera, el Art. 122 del Estatuto del Régimen Jurídico y

*Administrativo de la Función Ejecutiva ERJAFE (...) el Art. 139 numeral 2 de la Codificación del Código Tributario (...) **SOBRE LA CADUCIDAD.** [se refieren a los siguientes artículos]: Art. 300 de la Constitución (...) artículo 94 del Código Orgánico Tributario (...) Artículos 46 y 53 de la Ley Orgánica de Aduanas (...) El COPCI fue publicado (...) posteriormente a las declaraciones de importación realizadas durante el año 2009, y según las normas vigentes a esa fecha la facultad determinadora caducaba a los tres años, contados desde la fecha de declaración. Es decir durante el año 2012. Recordaremos que el oficio No. SENAE-DNI-2013-1100-OF el inicio del proceso de AUDITORÍA DE CONTROL POSTERIOR correspondientes a las operaciones de comercio exterior realizadas durante el año 2009, fue notificado el 10 de diciembre 2013, cuando la facultad determinadora ya había caducado; y fundamentada en el COPCI, norma emitida en el año 2010, desconociendo así el principio de irretroactividad descrito en la Constitución. No obstante de lo descrito, el mismo COPCI en su disposición general segunda señala "SEGUNDA.- Los derechos, obligaciones y responsabilidades adquiridos por personas naturales o jurídicas de acuerdo con las leyes, reglamentos, concesiones, autorizaciones ministeriales o contratos legalmente celebrados con anterioridad a este Código, subsistirán por el tiempo que se hubieren concedido los mismos. V. PETICIÓN, por lo expuesto anteriormente solicito se dejen sin efecto las glosas ratificadas en la resolución del reclamo administrativo de impugnación No. 04-2015 del 27 de marzo del 2015; y en consecuencia, se deje sin efecto Resolución de Control Posterior No. DNI-DAIRECT-2014-00045. (Proceso sustanciado en la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2 de Guayaquil, fs.14-32) (Énfasis pertenece a la Sala)*

En resumen la demanda presentada por la CORPORACIÓN EL ROSADO S. A., se centra en los siguientes puntos: a) Establecer el valor fijo por concepto de regalías realizado a las compañías extranjeras con las que mantiene contratos por el uso de licencias de películas por la reproducción de las mismas, que está obligado a pagar la Corporación El Rosado S.A.; b) Falta de motivación por parte de la Administración Aduanera al emitir la

resolución del reclamo; y, c) Caducidad de la facultad determinador del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

6.1.4.- Análisis de la Contestación a la demanda.- La Administración Aduanera, una vez que fue notificada con la demanda de impugnación ante el Tribunal de instancia, presentó su contestación con las siguientes excepciones:

"1.1.- BREVE INTRODUCCIÓN AL CASO. Más allá de la imagen de caso modelado por quien comparece como actor para intentar inducir a error a la autoridad, cuando la Sala conozca los hechos de manera contextualizada encontrara razones fundada para: a) Desechar una obscura, inconstitucional, ilegal, ilegítima y abusiva acción que le compareciente ha propuesto contra la Autoridad Aduanera; y, b) Declarar el abuso del derecho en el que ha incurrido el actor por poner en marcha el aparato judicial, aplicándole por tal exceso una sanción ejemplarizada. (...) III.- Conclusiones. Luego de la exposición diáfana de los argumentos fácticos y jurídicos con los que se enervaron las falsas argumentaciones esbozadas por el actor, llegamos a las siguientes conclusiones: Que el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador ajustó cada uno de sus actos, de forma irrestricta, apegado a lo establecido en: La Constitución de la República del Ecuador; normas supranacionales (Decisiones, Acuerdos, Resoluciones); Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión y sus respectivos reglamentos, así como en las demás normas infraconstitucionales invocadas; en las cuales se instituyen las atribuciones, facultades y obligaciones para ejercer las Acciones de Control Posterior a todos los importadores en general y en el caso particular al importador CORPORACIÓN EL ROSADO S.A. Que el valor por concepto de regalías relacionados con las importaciones de Películas, no fue considera por parte de la compañía CORPORACIÓN EL ROSADO S.A. como parte del valor realmente pagado o por pagar. Que la Auditoria de Control Posterior incluyó comparte del valor en aduana a las regalías relacionadas con las importaciones de Películas por parte de CORPORACIÓN EL ROSADO S.A., en base a lo que señala el artículo 28 de la Resolución 1684 Del Reglamento

*Comunitario De La Decisión 571. (...) Cabe mencionar que el actor, en el libelo que contiene su demanda, aceptó tácitamente la Rectificación de Tributo N° DNI-DNI-RECT-2014-00045 en lo que concierne a: **el ajuste de valor por pago de las regalías por la venta de DVD y BLU-RAY; el ajuste de valor por pago de regalías por la venta de productos DISNEY; ni el ajuste de valor por concepto de consolidación de carga y comisión de embarque en el país de origen (Forwarding Fee) con la compañía ACE HARDWARE CORPORATION; y, el ajuste de valor por concepto de consolidación de carga, comisión de embarque en el país de origen, gastos de transportes, gastos de carga, descarga y manipulación relacionados con la compañía OCEAN CONCO LINE, INC. (OCL, INC); LO CUAL POR NO CONSTITUIR MATERIA DE LITIGIO DEBE SER RATIFICADO DE FORMA AUTOMÁTICA POR USÍAS. Finalmente, en virtud de la Jurisprudencia invocada, se mostró que no existe caducidad alguna en el proceso de Control Posterior iniciado al importador CORPORACIÓN EL ROSADO S.A. V.- PRETENSIÓN. Por todo lo expuesto, solicito a ustedes señores Magistrados, se sirvan desechar la infundada e ilegítima demandad de impugnación deducida por el señor Gad Czarninsky Shefi, p.l.d.q.r. de la compañía CORPORACIÓN EL ROSADO S.A. en contra de mi representada, así mismo solcito se sirva ratificar en todas sus partes la Resolución No. SENAE-DGN-2015-RE (M) del 27 de marzo de 2015, expedida por Econ. Xavier Cárdenas Moncayo en su calidad de Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, dentro del Reclamo Administrativo signado con el número 004-2015; y, de la Rectificación de Tributos DNI-DAI-RECT-2014-00045 del 05 de diciembre del 2014. (...)" (Proceso sustanciado en la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2 de Guayaquil, fs.91-101)***

La Administración Aduanera en su contestación a la demanda, señaló como parte del proceso de Control Posterior la existencia de ciertas diferencias entre la declaración presentada por el contribuyente ante esta entidad, por concepto regalías y fletes por un valor estimado de USD 2.841.824,30 por el año 2009 de lo cual se desprende lo siguientes: USD \$749.522,50 por concepto de impuesto que se dejó de percibir la

SENAE; USD \$60.939,79 por salvaguardas; y, USD 149.904,50 por concepto del 20% de recargo, por lo cual obtenemos un monto total de USD \$960.366,79. (NOVECIENTOS SESENTA MIL TRECIENTOS SESENTA Y SEIS DÓLARES DE NORTEAMÉRICA CON 79/100 CENTAVOS).

Se debe recalcar que por los puntos establecidos en la litis conforme lo planteó el actor como parte de sus pretensiones, y en base a estas la administración aduanera formuló su contestación, enmarcándose en el pago por regalías, así como la falta motivación y la caducidad de la facultad de determinación para realizar el Control Posterior por parte de la Administración Aduanera.

6.1.5.- Análisis de la Sentencia.- Al respecto, el Tribunal de instancia en el numeral Quinto de la Sentencia establece el punto central de la Litis que considera:

“(...) la legitimidad de la Resolución No SENAE-DGN-2015-0004-RE de fecha 27 de marzo de 2015, emitida por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, por la cual se declara sin lugar el reclamo administrativo de impugnación No. 04-2015 y se ratifica la validez del Control Posterior (Rectificación de Tributos) No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, en donde la administración realizó el aumento de valor y por ende la reliquidación de tributos al comercio exterior, en las importaciones realizadas por la actora en el año 2009, por concepto del pago de cánones o regalías por reproducción de cintas cinematográficas, así como por venta de DVDs y BLU RAYS y derechos de licencia por uso de marcas sufragados por el importador a sus proveedores, y por concepto de consolidación de carga, comisión de embarque y fletes internos, con base a los cargos formulados por el actor y que se encuentren probados en contra del acto administrativo impugnado. (...)” (Proceso sustanciado en la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2 de Guayaquil, fs.1606 reverso).

Bajo ese esquema procedió a resolver la Sala juzgadora de instancia, ratificando la glosa establecida en el punto 3.2.3.6, correspondiente a consolidación de carga, comisión de embarque y fletes internos; y, deja sin efecto las glosas de los numerales 3.2.3.3, 3.2.3.4

correspondientes a regalías pagadas por la licencia de películas cinematográficas; así, como también la glosa del numeral 3.2.3.5 respecto de las regalías pagadas por venta de películas dvd/blu-ray y venta de productos Disney, dichas glosas se encuentran establecidas en la Resolución del Control Posterior (Rectificación de Tributos) No. DNI-DAI-RECT-2014-00045 y ratificadas en la Resolución No. SENAE-DGN-2015-0004-RE (M) del Reclamó Administrativo No 04-2015.

6.1.6.- Conclusiones.- En función de lo expuesto, esta Sala especializada establece que el actor, la Corporación El Rosado S.A., presentó su impugnación en base al artículo 231 del Código Tributario, como muy bien lo señala en su demanda, demostrando su pretensión con los justificativos de los hechos y su relación con la normativa, de lo cual se puede determinar que su pretensión se centra en las glosas del numeral 3.2.3.4, de las regalías de películas cinematográficas contenido en el Control Posterior (Rectificación de Tributos) No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, en base de la Decisión 515 de la Comunidad Andina, normativa utilizada por la Administración Tributaria en el presente caso, pero el actor manifiesta que no se estableció el artículo de la Decisión 571, en la cual se establece que los aranceles a las cosas incorporales intangibles, que la administración aduanera considera como objetos importados. Al respecto, el actor indica también que las regalías son establecidas en forma posterior por aspectos como el grado de aceptación de la película por parte de los clientes. En cuanto a la falta de motivación manifiesta que no se ha realizado la revisión de los contratos en su totalidad, presentados por el actor ante la Administración Aduanera, y ni tampoco al emitir el acto administrativo se enuncio normativa conforme los hechos particulares de acuerdo al artículo 31 de la Ley de Modernización del Estado, en concordancia con el artículo 122 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva. La Corporación El Rosado S.A., indica que la Administración Tributaria no aplicó el principio de reserva de ley, por la aplicación de un reglamento comunitario, en consecuencia considera que existe una violación al principio de legalidad. Sobre la caducidad el actor expresa que la ley de aduanas en su artículo 53, establece el plazo de tres años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior, y en consecuencia las declaraciones ante la aduana serán objeto de verificación; ante esto, el período declarado por la Corporación El Rosado S.A.

fue el año 2009, por lo cual estima que el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) fue publicado en el Registro Oficial No. 351 del día miércoles 29 de diciembre del 2010, por tal motivo esta norma no podría regir para el presente caso respecto de la facultad determinadora que tiene la Administración Aduanera.

Por otra parte, la Administración Aduanera en su contestación a la demanda en base a los puntos que versa la demanda presentada por el actor se fundamentó en lo siguiente, que ni dentro del proceso de control, ni el de Reclamo Administrativo la Corporación El Rosado S.A. presentó pruebas que desvirtúen lo establecido por la SENA E, y que el actor en su demanda citó fragmentos de la normativa, realizando una análisis sesgado y errado del verdadero sentido de la ley; y, manifiesta la Administración Aduanera que dichos actos administrativos se los emitió motivadamente en función de la subsunción entre los hechos y el derecho. También establece respecto de la Caducidad de la facultad determinadora, que para el presente caso no opera en función de la jurisprudencia, invoca la Sentencia emitida dentro del Juicio N° 09504-2014-0003, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 2 con sede en Guayaquil, sobre la caducidad en el Control Posterior que realiza la SENA E.

En resumen, la demanda y contestación a la misma se basó en la impugnación de las glosas del numeral 3.2.3.4, que es respecto a las regalías pagadas a empresas en el exterior, que se encuentra contenidas en el acto de Control Posterior (Rectificación de Tributos) No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, así como también en los siguientes puntos se centró la litis, según las pretensiones del actor y excepciones de la Administración Aduanera:

- 1.- La glosa por regalías de películas cinematográficas.
- 2.- Falta motivación de la glosa de las regalías de películas cinematográficas.
- 3.- Caducidad de la facultad de determinación para realizar el Control Posterior.

Una vez que se ha realizado la confrontación de las piezas procesales que son la demanda y la contestación; es fundamental analizar, si el Tribunal de instancia al emitir su sentencia se delimitó a resolver los puntos de la litis antes señalados.

Con respecto de la glosa por regalías de películas cinematográficas, que se encuentra en el numeral 3.2.3.4, de la Resolución impugnada por el casacionista y que el Tribunal de instancia la aborda en los numerales 7.3, 7.4 y 7.5, de la sentencia atacada, en el cual se considera que se encuentra enmarcado conforme la impugnación propuesta por el actor sin existir por parte de la Sala juzgadora de instancia una extralimitación de sus facultades, en los puntos antes expuestos.

Continuando con el mismo orden de ideas, la Corporación El Rosado S.A. también sustenta en su demanda la falta de motivación por parte de la Administración Aduanera, respecto del numeral 3.2.3.4 de la regalías pagadas a empresas en el exterior, contenido en el acto de Control Posterior (Rectificación de Tributos) No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, la Sala juzgadora de instancia establece su pronunciamiento en los puntos 7.6, 7.7 y 7.8, manifestando que existe falta de motivación por parte de la Administración Aduanera, en consideración de lo mencionado se establece que no existe en este punto un exceso por parte del Tribunal A quo.

En lo que respecta, al punto 3.2.3.5 (análisis de las regalías por venta de DVD) y 3.2.3.6 (consolidación de carga, comisión de embarque y fletes internos), que no fueron parte de la litis y que ni el actor solicitó como en las pretensiones contenidas en la demanda, ni tampoco la Administración Aduanera se pronunció al respecto, por lo tanto se encuentra en firme dichas glosas, es decir al no existir pronunciamiento alguno, se entendería que fue aceptada por la Corporación El Rosado S.A.

En tal virtud, esta Sala especializada después de haber realizado el correspondiente análisis y la confrontación de las piezas procesales (demanda, contestación a la demanda y la sentencia), señala lo siguiente:

- a) Las glosas establecidas en los numerales 3.2.3.5., sobre las licencias para vender películas en DVD y Blu-ray y venta de productos Disney, el actor conforme su demanda presentada no formó parte de sus pretensiones por tal motivo tampoco las sustentó de acuerdo a los hechos, ni en derecho; es decir, que en su impugnación jamás se pronunció sobre dicha glosa, por tal motivo el Tribunal de instancia comete un yerro al dejar sin efecto en su resolución la glosa antes mencionada.
- b) Adicionalmente, sobre el punto 3.2.3.6, de los gastos por consolidación de carga y flete no declarados en Aduana, establecidos en el acto de Control Posterior realizado por la Administración Aduanera; así como el punto anterior, no formó parte del objeto de la Litis. Mas sin embargo la Sala juzgadora en su sentencia ratifico la glosa, es decir no la modifiko sino que la dejo en firme.

En base a lo antes señalado, el Tribunal de instancia comete un error al extralimitarse en sus facultades, resolviendo pretensiones que jamás el actor solicitó ni fundamento; por tal motivo, se estaría inclusive violentando el principio del debido proceso, porque la Administración Aduanera baso su contestación en las glosas impugnadas por la CORPORACIÓN EL ROSADO S. A., con lo indicado se configuró el vicio de la casual cuarta del artículo 3 de la Ley de Casación, en relación a la extra petita.

En tal virtud, esta Sala especializada considera que los numerales 3.2.3.5. y 3.2.3.6; y, las glosas que estos contienen, que se encuentran en el acto de Control Posterior (Rectificación de Tributos) No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, gozan de presunción de legitimidad y ejecutoriedad de conformidad con el artículo 82 del Código Tributario.

VII. DECISIÓN

7.1.- Este Tribunal de Casación considera que se ha configurado los vicios alegados por el casacionista.

7.2.- 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:

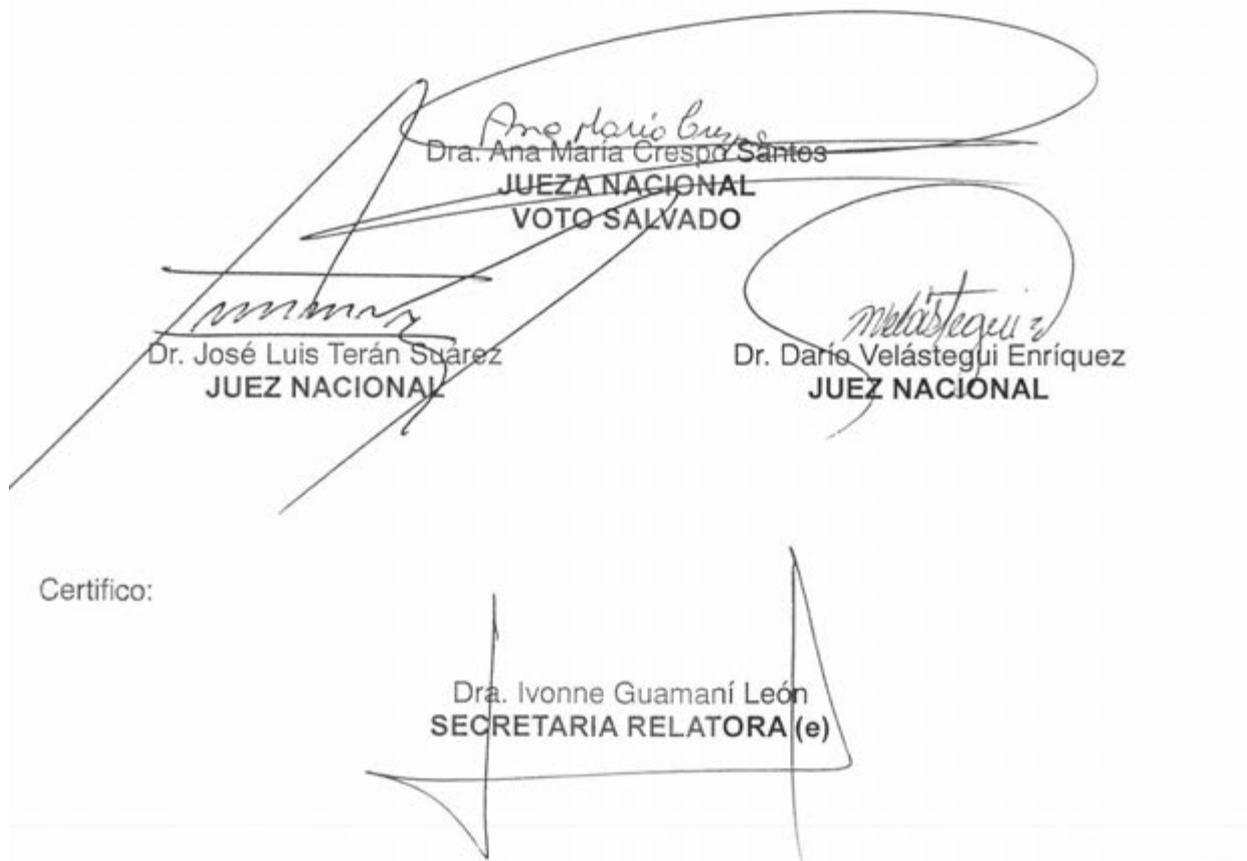
VIII. SENTENCIA

8.1.- CASAR la sentencia dictada el 14 de diciembre de 2016, a las 10h07, por Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2 de Guayaquil, y ratificar las glosas contenidas en el punto 3.2.3.5, establecido en el acto de Control Posterior (Rectificación de Tributos) No. DNI-DAI-RECT-2014-00045, en los términos señalados en el Considerando VI de esta Sentencia.

8.2.- Actúe dentro de este proceso, como Secretaria Relatora Ivonne Guamaní León.

8.3.- Sin costas.

8.4.- Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.



Ana Maria Crespo Santos
Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL
VOTO SALVADO

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

Dario Velastegui Enriquez
Dr. Darío Velástegui Enriquez
JUEZ NACIONAL

Certifico:

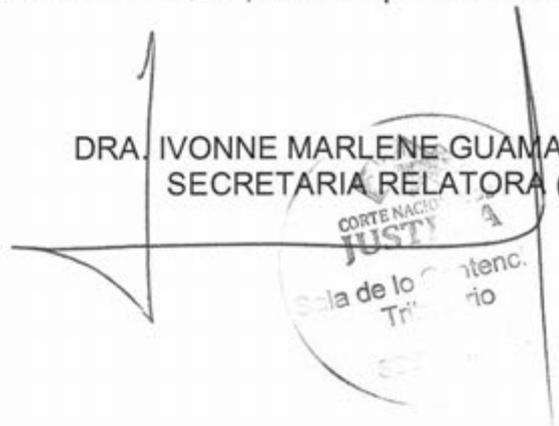
Ivonne Guamaní León
Dra. Ivonne Guamaní León
SECRETARIA RELATORA (e)

En Quito, martes once de septiembre del dos mil dieciocho, a partir de las dieciseis horas y treinta y dos minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA y VOTO SALVADO que antecede a: . en el correo electrónico laboratorioroma@hotmail.com;carlosplaza_h@yahoo.es, en el casillero electrónico No. 0908932973 del Dr./Ab. REYES IZQUIERDO CARLOS ALBERTO; en el correo electrónico juancarlos_cassis@hotmail.com, en el casillero electrónico No. 0925615965 del Dr./Ab. CASSIS DAHIK JUAN CARLOS; CORPORACION EL ROSADO S.A. en la casilla No. 513 y correo electrónico diego.sayago@hotmail.com;sayago@estudiojuridicoviteri.com, d.sayago@estudiojuridicoviteri.com, a.gonzaga@estudiojuridicoviteri.com, juancarlos_cassis@hotmail.com, en el casillero electrónico No. 0926111618 del Dr./Ab. SAYAGO YEPEZ DIEGO JOSÉ. . en el correo electrónico paola_arguellopa@yahoo.com, en el casillero electrónico No. 0920795234 del Dr./Ab. ARGÜELLO PAREDES PAOLA ALEJANDRA; en el correo electrónico jx_icaza@hotmail.com, en el casillero electrónico No. 0922679154 del Dr./Ab. ICAZA ORTIZ JIMMY XAVIER; en el correo electrónico setoledo2000@yahoo.com, en el casillero electrónico No. 0915030423 del Dr./Ab. TOLEDO QUIROZ SALVADOR ENRIQUE; en el correo electrónico moises-2806@hotmail.com, en el casillero electrónico No. 0926553744 del Dr./Ab. VALAREZO CHICA MOISÉS JOSUÉ; en el correo electrónico socra01@hotmail.com, en el casillero electrónico No. 0922000112 del Dr./Ab. AMAT JARAMILLO SÓCRATES DAVID; en el correo electrónico cindyelizabethvivar@gmail.com, en el casillero electrónico No. 0924706336 del Dr./Ab. VIVAR GARCES CINDY ELIZABETH; DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR en la casilla No. 1346 y correo electrónico gabriel-andrade-p@hotmail.com;3198.direccion.general@aduana.gob.ec;gandrade@aduana.gob.ec, dburaye@aduana.gob.ec, danielaburaye@hotmail.com, en el casillero electrónico No. 0914001870 del Dr./Ab. ANDRADE PIZA GABRIEL ANTONIO. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON
SECRETARIA RELATORA

RAZÓN: Siento como tal que las 30 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro del Recurso de Casación No. 09504-2015-00052 (Juicio de Impugnación No. 09504-2015-00052), (Resolución No. 356-2018), que sigue la compañía CORPORACION EL ROSADO S.A., en contra del DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 19 de septiembre del 2018. Certifico.-

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANÍ LEÓN
SECRETARIA RELATORA (E)



Resolución No. 357-2018



Recurso No. 17751-2017-0010

VOTO DE MAYORÍA DEL DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ Y DR. RÓMULO DARÍO VELÁSTEGUI ENRÍQUEZ

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

Quito, martes 11 de septiembre del 2018, las 15h48.-

ASUNTO

Resolución del recurso de casación interpuesto por la Ab. Ma. Gabriela Santoro Santillán como procuradora fiscal designada por la autoridad demandada, Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia dictada el 9 de diciembre de 2016, las 10h52, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2014-0048, propuesto por el señor Rafael Alberto Mateus Ponce, en calidad de Gerente General y como tal representante legal de la empresa SEGUROS UNIDOS S.A., en contra del Acta de Determinación No. 17201401357747 por concepto de Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) por el periodo comprendido entre enero a diciembre de 2011, emitida el 21 de noviembre de 2014 por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas; y, del Acta de Determinación No. 17201401357742 por concepto de Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) por el periodo comprendido entre enero a diciembre de 2012, emitida el 21 de noviembre de 2014 por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.

1. ANTECEDENTES

1.1 La Ab. Ma. Gabriela Santoro Santillán como procuradora fiscal designada por la autoridad demandada, Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, fundamentó su recurso en la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación. Estimó que en la sentencia recurrida se infringieron las siguientes normas de derecho: Por errónea interpretación, los arts. 155, 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, y los arts. 1 y 6 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas; y, por falta de aplicación, el art. 17 del Código Tributario. Sin embargo, la Dra. Magaly Soledispa Toro, Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó de ADMISIBLE el recurso de casación interpuesto por la referida procuradora fiscal, exclusivamente en relación con los cargos por *errónea interpretación* de los arts. 155, 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador; y, de los arts. 1 y 6 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas.

1.2 En lo que respecta a la causal y al cargo admitido, la recurrente fundamenta su recurso de la siguiente manera: Falta de aplicación del artículo 114 del Código Tributario.- ***“Errónea interpretación de los artículos 155, 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.- En la parte considerativa de la sentencia recurrida, la Sala juzgadora realiza las siguientes puntualizaciones en su considerando QUINTO: (...). Y, en la parte considerativa de la sentencia recurrida, la Sala juzgadora realiza las siguientes puntualizaciones en su considerando SEPTIMO: (...). Sin lugar a dudas, en la sentencia recurrida el juzgador se vio frente a la tarea de resolver respecto de si la Administración Tributaria hizo una correcta determinación del ISD en base a la normativa vigente a la fecha. Así tenemos que frente a este conflicto, en sentencia, se hizo una interpretación errada de la disposición legal contenida en los artículos 155, 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad***

*Tributaria del Ecuador, pues se desconoció que la compañía actora debió pagar ISD por los valores que fueron compensados con valores que debían ser pagados a las empresas reaseguradoras en el exterior y por lo tanto no se realizó el pago de ISD sobre la totalidad de la operación. Ante esto, corresponde hacer un análisis de la norma invocada, y así tenemos entonces que las mismas indican lo siguiente: (...). El Tribunal ha indicado que, ante lo indicado por esta norma, “el presupuesto fáctico normativo del impuesto no incluye la compensación”, “no se ha podido establecer la ocurrencia del hecho generador del impuesto a la salida de divisas (ISD), en su configuración legal prevista en los artículos 155 y 160 de la Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador vigente en los periodos 2011 y 2012, en estas transacciones”; lo que el Tribunal ha entendido de la norma es que la compensación no se encuentra inmersa dentro de los supuestos fácticos para se produzca el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas. El error del Tribunal radica fundamentalmente en dar una interpretación desacertada e equivocada a la norma, la cual claramente estipula que el hecho generador del ISD es la transferencia o traslado de divisas al exterior a través de pagos de cualquier naturaleza. Entonces, Cuál es el alcance real de la norma? Cuál es el hecho generador del ISD? Cuál es la verdadera intención de la misma?, la norma indica que el ISD nace bajo dos presupuestos; analicemos el primero: “Créase el impuesto a la Salida de Divisas (ISD) sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero. (Subrayado me corresponde). Este primer presupuesto menciona que para el cálculo de ISD se debe incluir a **toda operación** que se realice al exterior, con o sin intervención del sistema financiero. El diccionario Léxico Jurídico Tributario ha definido a las operaciones como la “aplicación de los principios contables generalmente aceptados, para registrar el movimiento económico de una empresa y determinar el estado de su situación financiera”, si vamos a un*

análisis de los movimientos contables realizados por la empresa, esto es lo que justamente hizo la empresa, realizar movimientos contables que permitieron disminuir el pago a su empresa reaseguradora en el exterior, pero no por eso dejó de existir la base imponible gravada para el ISD por el total de la transacción original de deuda entre SEGUROS UNIDOS y sus reaseguradoras en el exterior. El segundo presupuesto trata en cambio a las **transacciones monetarias**: “Créase el impuesto a la Salida de Divisas (ISD) sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero” (Subrayado me corresponde). Para un entendimiento más profundo de éstas transacciones, primero indagaremos respecto de las “transacciones no monetarias”, así tenemos: “En la norma se establece que las transacciones no monetarias son aquellas donde no se ha usado efectivo o **equivalentes al efectivo**, (...) Fundación IFRRS y de IASB, 2009). Una transacción no monetaria es un contrato, acuerdo de negocios o evento económico en el que una compañía no distribuye ninguna cantidad de dinero. Los contadores frecuentemente llaman a este tipo de transacción una “transacción no monetaria” o “elemento no monetario”. Ejemplos de esto incluyen depreciaciones, amortizaciones y agotamientos. Diríamos entonces que, una transacción no monetaria es aquella en la que se no se usa efectivo o un equivalente al efectivo. Entonces, en contrario sensu, una transacción monetaria es aquella en la que se usa efectivo o un equivalente al efectivo, es decir, un valor líquido. Las cuentas por cobrar forman parte del balance general de las organizaciones como parte de su Crédito o Haber, ya que con el tiempo se convertirán **en efectivo** para la compañía. En el presente caso, el actor ha efectuado una compensación con la reaseguradora en el exterior, efectuando así una **transacción monetaria** conforme al análisis anterior. Puesto que las transacciones monetarias no son aquellas que solamente se efectúan con efectivo sino también con un equivalente como lo es una cuenta por cobrar; por

lo tanto, lo mencionado claramente desvirtúa lo indicado por la Sala, en tanto que a su criterio, el hecho generador del ISD se da únicamente con la salida física de la divisa, y según la técnica contable, también es susceptible de que pueda efectuarse una transacción monetaria con un valor equivalente al efectivo. Para dejar más explicado, una cuenta por cobrar es parte del activo, y el activo es un derecho, al existir dicha cuenta, la misma se constituye en un dinero que se debe cobrar y una vez pagado forma parte del activo de una compañía; y, por el otro lado, una cuenta por pagar es parte del pasivo, que es una obligación; ambas cuentas tienen un trasfondo común, que es justamente **una deuda en dinero, y el dinero es efectivo o un equivalente al efectivo**. En el presente caso, el actor se compensó con la reaseguradora en el exterior, compensando una cuenta por cobrar con una cuenta por pagar, en este sentido, ha realizado una transacción monetaria con un equivalente al efectivo, puesto que detrás de dichas cuentas existe dinero o efectivo que debe pagarse y que debe cobrarse, respectivamente; de esta forma se configura el presupuesto legal que da nacimiento al ISD, y la norma es clara en esta parte, puesto que identifica la creación de dicho impuesto, indicando que además se crea y se tributa sobre las transacciones monetarias. El error iniudicando que comete la Sala en el fallo previamente enunciado, es otorgar un alcance o sentido distinto a los artículos 155, 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. Resulta errada la interpretación realizada por la Sala en cuanto al hecho generador del ISD, puesto que el estudio abstracto de la norma efectuado por la Sala, considera como hecho generador de este impuesto solamente al la transferencia o traslado de divisas a través del pago en efectivo, basa su criterio en que supuestamente la compensación no es un pago como tal, cuando en verdad debería analizar el génesis de la Compensación, y sólo a ahí podrá darse cuenta que la **compensación proviene y tiene una fuerza de pago**. La figura de la compensación es una forma de pago y de los efectos reales que tuvo la supuesta aplicación de esta

figura en la contabilidad de la compañía demandante, tuvo fuerza de pago. Así, bajo el esquema propuesto es conveniente resaltar el aporte de uno de los autores más influyentes a nivel internacional en materia civil, como es el caso del profesor Arturo Alessandri quien define a la compensación como: “La compensación no es otra cosa, en el derecho, que un pago doble y recíproco entre personas que se hallan mutuamente obligadas, obligaciones que se extinguen mediante ella. Así, si yo le debo mil pesos a Pedro y Pedro me debe a mi mil pesos, dentro del orden normal y lógico de las cosas, yo debería entregarle a Pedro los mil pesos en pago de mi obligación, y en seguida, Pedro debería devolvérmelos para pagar mi crédito. Mediante la compensación se evita este doble recorrido de ambos pagos y se extinguen ambas obligaciones sin necesidad de efectuarlos, con el solo ministerio de la ley”. En la misma línea del profesor citado, Raymundo Salvat, manifiesta: “La compensación simplifica los pagos”, Planiol y Ripet exponen: “La función de la compensación es doble: simplifica y garantiza los pagos” y; Jorge Joaquín Llambías instruye: “La compensación implica un pago simplificado”. De las definiciones expuestas se entiende que la compensación es un modo autónomo de extinguir las obligaciones pero que se origina de la idea de PAGO, ya que al necesitar las dos partes que se satisfaga sus obligaciones, adquiridas voluntariamente, se debe encontrar un modo que evite el doble pago y a la vez garantice el mismo, es aquí donde **la compensación despliega su objetivo principal un pago recíproco**, abreviado, simplificado, y automático. Es así que entonces la doctrina y la jurisprudencia han descrito de forma reiterada la compensación como un **pago abreviado**, con la finalidad de exponer la teoría de la evitación del doble pago, es decir que se realiza como **una garantía del pago** además debemos tener en cuenta que el código civil es una norma supletoria en materia tributario, por lo que es necesario ver todo en un conjunto no aislando a la norma para beneficio propio. La operación en el caso de SEGUROS UNIDOS tiene lugar entre ésta y la reaseguradora del exterior, en la que nace

la obligación de SEGUROS UNIDOS de pagar por las primas de pólizas de reaseguros y comisiones a su reaseguradora en el exterior. La contabilidad de la compañía SEGUROS UNIDOS permite verificar el cumplimiento de esta obligación de pago, pues se encuentran registradas cuentas por pagar a favor de su reaseguradora en el exterior, las mismas que se cubren con valores que a SEGUROS UNIDOS debió haber recibido por parte de la reaseguradora por concepto de pago por siniestros. En una operación común, entre un contribuyente en territorio ecuatoriano y un sujeto en el exterior, ocurre que el contribuyente ecuatoriano debe desembolsar un valor a favor del sujeto en el exterior, lo que provocaría una transferencia o traslado de divisas al exterior que genera ISD a razón de una deuda. Por su parte, si el sujeto en el exterior mantiene una deuda a favor del contribuyente ecuatoriano, este debería trasladar divisas a su favor. Este ejemplo permite evidenciar traslado o transferencia de divisas al exterior por parte del contribuyente ecuatoriano. En el caso concreto de SEGUROS UNIDOS tiene la calidad de deudor así como también la calidad de acreedor sobre un mismo sujeto en el exterior, lo que deriva en su obligación tanto de cumplir con la satisfacción de la deuda, como recibir valores del exterior, como se enunció genéricamente en el ejemplo planteado en el párrafo anterior. Se evidencia por lo tanto, que sí existe una transferencia o traslado de divisas al exterior por parte de SEGUROS UNIDOS; que en este caso, se efectúa mediante la compensación, entendida esta como pago simplificado, que reemplaza el pago individualizado o separado que debe realizar cada una de las partes en la operación entre asegurador y reasegurador en el exterior. El hecho de que no se haya utilizado la figura del pago en "efectivo", no implica la inexistencia del hecho generador del ISD, establecido en el artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. Las divisas que se transfieren entre las primas y comisiones; y, siniestros, que permiten evidenciar tanto un momento de cancelación de deuda por la contribuyente así como un momento de cobro a favor de éste,

particularidades de la operación que a través de la compensación, se circunscriben en el nacimiento del hecho generador del ISD, esto es la transferencia o traslado de divisas a través de pagos de cualquier naturaleza. La Sala yerra en su interpretación normativa, previamente aludida, pues no contempla que la compensación es un pago simplificado. **Errónea interpretación del Art. 1 y 6 Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas.-** En la parte considerativa de la sentencia recurrida, también en su considerando Quinto, la Sala juzgadora realiza las siguientes puntualizaciones: (...). El Tribunal menciona que normas legales y reglamentarias (refiriéndose a las normas invocadas) que contienen y regulan el hecho generador del impuesto, motivo por el cual no cabe análisis de cualquier otra regulación administrativa que, sin tener tal calidad, se haya expedido al respecto. De ahí que, en la especie, tratándose de una compañía que se dedica a la venta de seguros de personas y reaseguros, conforme consta en los actos impugnados, y que no ha sido controvertido por las partes, el hecho generador del impuesto a la salida de divisas se materializará siempre que se realice operaciones y transacciones monetarias que impliquen transferencia o traslado de divisas al exterior, ya sea en efectivo o a través de cheques, envíos, retiros o pagos, de la interpretación de la norma anteriormente analizada, como ya he procedido a indicar, el Tribunal ha entendido que la compensación no corresponde a un pago, pago abreviado, sino que solamente corresponde el pago de ISD a las operaciones y transacciones monetarias que impliquen transferencia o traslado de divisas al exterior, ya sea en efectivo o a través de cheques, envíos, retiros o pagos. Me permito observar conforme aparece en el acto impugnado que los pagos realizados por ISD y que han sido reconocidos por la Administración Tributaria corresponden a aquellos saldos que no pudieron ser compensados entre la compañía actora y la reaseguradora del exterior, por lo tanto las compensaciones realizadas corresponden a un traslado de divisas al exterior a

través de un **pago económico y financieramente** hablando por lo que se ha verificado el hecho generador del impuesto determinado. Además es necesario recordar lo que el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas en la parte respectiva, señala que para efectos de la aplicación de este impuesto entiéndase por divisa cualquier medio de pago, cifrado en una moneda, aceptado internacionalmente como tal". De lo anteriormente mencionado queda claro que la compensación corresponde a un pago internacionalmente aceptado como tal, por lo que la Sala ha procedido a una errónea interpretación de la norma indicada en estos dos acápites. Así, confrontando el vicio que se acusa con el texto de la sentencia se evidencia que el tribunal al indicar que no se ha podido establecer la ocurrencia del hecho generador del impuesto a la salida de divisas (ISD), le está quintando ingresos que legalmente le corresponden adquirir al Estado ecuatoriano, le está dando una errada interpretación a lo que la norma realmente pretende mostrar y esto, desde este modo de apreciar la norma, fue determinante en su parte dispositiva dándole un contexto diferente y que no le corresponde, haciendo que los Jueces tomen una decisión errada y acepten las pretensiones del actor e invalidando las observaciones e inconsistencias encontradas por la Administración, pues la correcta interpretación de esta norma ha conllevado a la falta de aplicación del art. 13 del Código Tributario...".

1.3 Como se mencionó *ut supra*, la Dra. Dra. Magaly Soledispa Toro, Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante auto de 18 de enero de 2017, las 15h48, calificó de ADMISIBLE el recurso de casación interpuesto por la referida procuradora fiscal, exclusivamente en relación con los cargos por *errónea interpretación* de los arts. 155, 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador; y, de los arts. 1 y 6 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, concediendo además a la empresa accionante el término

de cinco días para la contestación fundamentada al recurso de casación, de conformidad con el art. 13 de la misma Ley.

1.4 El señor Eduardo Tarré Intriago, en calidad de Gerente General y por tal representante legal de SEGUROS UNIDOS S.A., contesta el recurso en los siguientes términos: En el acápite I se refiere al contenido de la sentencia casada; y, en el acápite II al contenido del recurso de casación. Luego, **al referirse a los efectos de la inadmisión respecto de la falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario, dice:** *“tal como se desprende de lo reseñado en los párrafos 2, 5, 6 y 7 de este escrito, el Juez A quo, como resultado del análisis de la demanda y su contestación, de las pretensiones y excepciones determinó que el objeto de la litis es establecer la legitimidad las actas de determinación números 1720140135747 y 1720140135742 “como resultado de la aplicación del artículo 17 del Código Tributario a las compensaciones realizadas con las distintas compañías de seguros y reaseguros del extranjero”. El Juez A quo estableció el objeto de la litis en la forma como quedó señalada, porque las partes siempre admitimos que fue a través de la compensación que mi representada extinguió las obligaciones derivadas de los contratos de reaseguro. En efecto, la Administración, sostuvo que, por efectos de la aplicación del Art. 17 del Código Tributario, **las compensaciones realizadas** por Seguros Unidos S.A. deben considerarse incursas en la descripción tipo del Art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador; mientras que, mi representada sostuvo que la compensación, en tanto es un modo de extinguir las obligaciones, distinto del pago, no está incursa en la norma hipotética de la precitada norma legal. La trascendencia de la delimitación del objeto de la controversia, radica en que la resolución judicial tenía por único propósito discernir si en aplicación del principio de realidad de los hechos económicos (esencia sobre la forma), las compensaciones realizadas encuadraban o no en el hecho generador del ISD*

previsto en el Art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. En el Recurso de casación propuesto por la Administración ratifica lo que he expuesto en los párrafos precedentes. En efecto, al acusar a la sentencia de falta de aplicación del Art. 17 del Código Tributario, la autoridad demandada señala: "...lo que le correspondía a la Sala era analizar y precisar el hecho generador del ISD en base a la normativa vigente...sin olvidar además, que este hecho **será calificado en base a su verdadera esencia económica tal como lo menciona el Código Tributario**" y concluye señalando que "la Sala debió considerar al momento de resolver, que el presente caso amerita en su resolución la calificación del hecho generador del ISD conforme aparece en la motivación del acto impugnado, **y que esta fue realizada en base en el artículo 17 del Código Tributario con el alcance que anteriormente he procedido a explicar**". En el auto de calificación del Recurso de Casación, se inadmite la acusación a la sentencia consistente en la falta de aplicación del Art. 17 del Código Tributario; por lo tanto, el efecto inmediato de la inadmisión, es el reconocimiento expreso, claro e inequívoco de que el Juez A quo no incurrió en un error o vicio in iudicando, puesto que al objeto de la controversia no cabía aplicar el Art. 17 del Código Tributario. La Conjuez Dra. Julieta Magaly Soledispa Toro señala lo siguiente: (...). El efecto jurídico que se deriva de la admisión de la acusación formulada en contra de la sentencia de falta de aplicación del Art. 17 del Código Tributario, es el siguiente: el fondo de la controversia, por haber sido ese el objeto de la litis, fue determinar si la extinción de las obligaciones que mantenía mi representada con las reaseguradoras a través de la compensación, en razón del principio de esencia sobre la forma o sustancia económica deben asimilarse a la figura jurídica del pago, es decir si esas compensaciones estaban o no incursas en el hecho generador del ISD. El Juez A quo concluyó que al ser el pago y la compensación instituciones jurídicas distintas y no asimilables entre sí, la Administración "ha hecho una inadecuada aplicación del artículo 17 del

Código Tributario” y esta conclusión, desde el momento que se admite el recurso de casación, quedó firme y no puede ser alterada; la única forma como podría modificarse esta conclusión, es determinando que el Juez A quo hizo una errónea interpretación del Art. 17 del Código Tributario, pero esta acusación no ha sido formulada por la Administración Tributaria. El número 6 del Art. 168 de la Constitución de la República y primer inciso del Art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial prescriben: (...) En aplicación del principio dispositivo consagrado constitucionalmente, la Sala de Casación al resolver el presente recurso **está impedida** modificar la conclusión del Juez A quo de que la Administración **“ha hecho una inadecuada aplicación del Art. 17 del Código Tributario”**, y sostener que tal conclusión implica una errónea interpretación del Art. 17 del Código Tributario, pues, como ya se indicó, esa acusación contra la sentencia no ha sido preferida por la Administración. La Corte Constitucional ha confirmado la obligación de los jueces de sujetarse al principio dispositivo, en virtud del cual deben pronunciarse solamente respecto de lo que las partes han señalado: “Sin embargo la Sala omite pronunciarse de los demás cargos en que se sustentó el recurso, vulnerando el **principio dispositivo en virtud del cual las autoridades judiciales deben pronunciarse respecto de lo señalado por las partes.**” Ese criterio ha sido reiteradamente sostenido por la Corte Constitucional al señalar lo que sigue: “Es preciso señalar que uno de los principios que rige la Administración de justicia es el **principio dispositivo**, por medio del cual **las resoluciones de las causas deben ser sustentadas conforme lo señalado por las partes procesales.**” Además, la Corte Constitucional ha señalado que los jueces que se pronuncian sobre aspectos no controvertidos en el proceso no solo dejan de lado el principio dispositivo, sino además, el principio de congruencia: “(...) llegando incluso a soslayar el **principio de congruencia de la sentencia**, por el que se entiende que la sentencia debe estar conforme con la reclamación escrita, para que de esta manera el juez no vaya más allá, o

*fuera de esta. En este sentido, los juzgadores deben actuar de conformidad con las razones alegadas y probadas por las partes en el curso del proceso, sin descuidar, adicionalmente lo previsto en el artículo 427 de la Constitución de la República para la comprensión, entendimiento e interpretación de los hechos.” De lo expuesto en esta sección se desprende que el Recurso de Casación deducido por la Administración Tributaria debe ser desechado. Sobre la acusación de errónea interpretación de los Arts. 155, 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y de los Arts. 1 y 6 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, dice: La autoridad demandada sostiene lo siguiente: “El error in iudicando que comete la Sala en el fallo previamente enunciado, es otorgar un alcance o sentido distinto de los artículos 155, 156 y 160 de la Ley de Equidad Tributaria del Ecuador. Resulta errada la interpretación realizada por la Sala en cuanto al hecho generador del ISD, puesto que el estudio abstracto de la norma efectuado por la Sala, considera como hecho generador de este impuesto solamente a la transferencia o traslado de divisas a través del pago en efectivo, basa su criterio en que supuestamente la compensación no es un pago como tal, cuando en verdad debería analizar el génesis de la compensación, y solo ahí podrá darse cuenta que la **compensación proviene y tiene una fuerza de pago.**” Al sostener la Autoridad demandada que el Juez A quo otorgó un alcance o sentido distinto a los artículos 155, 156 y 160 de la “Ley de Equidad Tributaria del Ecuador” (sic), puesto que consideró como hecho generador de este impuesto solamente a la transferencia o traslado de divisas a través del pago en efectivo, basando su criterio en que supuestamente la compensación no es un pago como tal, lo que hace es cambiar radicalmente lo expresado en la contestación a la demanda, introduciendo, en casación, fundamentos jurídicos y fácticos que no fueron materia de discusión ante el juez inferior. La Autoridad demandada nunca objetó que “el pago” y “la compensación” son instituciones jurídicas distintas;*

por el contrario, siempre reconoció que mi representada extinguió sus obligaciones con los reaseguradores mediante la compensación y, reconociendo tal hecho (la existencia de compensación) sostuvo que, a consecuencia de la aplicación del principio del hecho económico recogido por el Art. 17 del Código Tributario, **la compensación realizada debía considerarse gravada**, por estar incurso en el hecho generador previsto en el Art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Ahora, al formular contra la sentencia el cargo de errónea interpretación de los Arts. 155, 156 y 169 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, lo que pretende sostener es que la institución jurídica del pago es igual a la institución jurídica de la compensación, y que el Juez A quo, al aplicar las normas jurídicas antes citadas, debió hacerlo considerando que entre pago y compensación no existe diferencia alguna. Los nuevos argumentos de Administración están encaminados a equiparar a las instituciones del “pago” y la “compensación”, para hacerlas iguales, cuando formal y materialmente son completamente distintas, pues tienen un alcance y contenido, tanto jurídico como económico, diferentes. Para desvirtuar la absurda pretensión de equiparar el pago con la compensación, la Sala de Casación debe considerar que **la extinción de las obligaciones** viene a ser el género, **mientras que los modos que enlista el Art. 1583 del Civil (...)** **vienen a ser la especie**. De lo explicado se desprende que el pago y la compensación tienen en común que son modos de extinguir de las obligaciones, pero son categorías o instituciones jurídicas distintas en cuanto a la forma como operan. En efecto, mientras el pago es la prestación de lo que se debe, la compensación es la liberación mutua que hacen dos personas que llegan a ser deudoras una de otra. La característica de la compensación es que extingue la obligación hasta concurrencia de la de menor valor, por lo tanto, el pago únicamente operará respecto del saldo. Si los razonamientos que hace la Administración para intentar la inexistente errónea interpretación de los Art. 155, 156 y 160 de

la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, fuesen acertados, no hubiese sido necesario que el Art. 1583 del Código Civil haga una lista exhaustiva de los modos de extinguir las obligaciones, bastando que únicamente señale que las obligaciones se extinguen por el pago. Sin perjuicio de lo anterior, es necesario que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia deje claramente establecido, que el Art. 155 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, cuando se refiere a **“las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior”**, se refiere exclusivamente al “objeto del impuesto”; es decir a la expresión de la riqueza que el legislador ha considerado como susceptible de gravamen, mientras que el Art. 156 contiene los presupuestos para el nacimiento del ISD que corresponde al **“traslado o transferencia de divisas”**, y que en la compensación aquello no se produce, sino únicamente un movimiento de índole contable entre los deudores y acreedores recíprocos. De admitirse la argumentación del casacionista respecto que el Art. 155 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador contiene el hecho generador del ISD, se estaría atentando contra los principios básicos de la interpretación de la Ley, dejando sin aplicación el texto del Art. 156 LRETE, puesto que bastaría demostrar la existencia de operaciones monetarias con el exterior para que se genere el pago del ISD; lo cual es totalmente atentatorio contra la voluntad del legislador, que como se señala detalladamente en la sentencia y en los antecedentes de este escrito, ha reformado el Art. 156 en dos ocasiones con el objeto de establecer casos especiales en los que sin que efectivamente se produzca el traslado de divisas al exterior, la Ley presume el nacimiento de la obligación tributaria. Pero más allá de las precisiones realizadas respecto al alcance y contenido del pago y de la compensación, la Sala deberá considerar que la errónea interpretación de una norma de derecho (en este caso los Arts. 154, 155 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador) para que sea

trascendente debe determinante en la parte dispositiva de la sentencia; en este caso, la interpretación realizada por el Juez A quo de las normas antes citadas no ha sido determinante, pues el Tribunal de instancia deja sin efecto las actas de determinación números 1720140135747 y 1720140135742 de los meses de enero a diciembre de los ejercicios fiscales 2011 y 2012, respectivamente, de 21 de noviembre de 2014, emitidas por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, en razón de que la Administración **“ha hecho una inadecuada aplicación del artículo 17 del Código Tributario”**. De lo anterior se desprende que no existe un nexo causal entre la parte dispositiva de la sentencia de instancia y las normas de derecho que habría sido erróneamente interpretadas, tal como invoca la casacionista en el recurso. Tal como lo advierte la Conjuetz en el auto de admisión, si la autoridad demandada quería proferir la acusación de “errónea interpretación de una norma de derecho” esa acusación debía estar relacionada con el Art. 17 del Código Tributario y no con los Arts. 155, 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, pues, tanto en la motivación del acto administrativo impugnado, cuanto en la contestación de la demanda, el acreedor tributario sostuvo que en aplicación de la disposición del Art. 17 del Código Tributario (hecho económico) las “compensaciones” realizadas por mi representada, debían entenderse subsumidas dentro del hecho económico del “pago”, porque sí implica una salida de divisas. La autoridad demandada al fundamentar la errónea interpretación del Art. 1 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, expresa lo siguiente: “Además es necesario recordar lo que el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas en la parte respectiva, señala que para efectos de la aplicación de este impuesto entiéndase por divisa cualquier medio de pago, cifrado en una moneda, aceptado internacionalmente como tal”. De lo anteriormente mencionado queda claro que la compensación corresponde a un pago internacionalmente aceptado como tal, por lo que la Sala ha procedido a una errónea interpretación

de la norma indicada en estos dos acápites". Sobre esta afirmación, lo único que queda señalar es la lamentable confusión de la Autoridad demandada, que pretende sostener que la compensación es una moneda o un medio de pago, ignorando que los medios de pago a más de la moneda son: "el cheque personal o bancario, la orden de pago simple o documentaria, la remesa simple o documentario, el crédito documentario y la carta de crédito comercial". Finalmente, es completamente claro que no existe la errónea interpretación del Art. 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, muy por el contrario, el Juez A quo, tal y como se reseñó en el párrafo 8 de este escrito hace un análisis exhaustivo de esta norma, incluyendo su evolución normativa para concluir señalando "...es decir, a partir de diciembre de 2014, se incluyó como base imponible cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones como es la compensación-; sin embargo tal presupuesto normativo no se encontraba vigente para los ejercicios fiscales determinados por el SRI". Claramente se deja establecido que solo con la expedición de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, la compensación pasó a formar parte de la base imponible del ISD."

1.5 El Tribunal de instancia en la sentencia recurrida resuelve: "...**3.1)** Aceptar la demanda de impugnación deducida por el señor Rafael Alberto Mateus Ponce por los derechos que representa en calidad de gerente general y como tal representante legal de la compañía SEGUROS UNIDOS S.A., y en consecuencia se deja sin efecto no valor jurídico las actas de determinación números 1720140135747 y 1720140135742 de los meses de enero a diciembre de los ejercicios fiscales 2011 y 2012, respectivamente, de 21 de noviembre de 2014, emitidas por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas. **3.2)** Por cuanto la parte actora, al amparo de lo dispuesto en el artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario, afianzó el 10% de la cuantía en numerario mediante depósito en la cuenta

bancaria número 0526587-8 del Servicio de Rentas Internas (foja 46), por la cantidad de \$ 259.472,00 USD, en virtud de lo resuelto en este Sentencia y al mandato de la referida norma, se ordena la cancelación de la caución y la devolución a la compañía actora de la cantidad afianzada más intereses...”.

2. JURISDICCIÓN 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 La casacionista, según auto de admisibilidad del recurso de casación, y con sustento en la **causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación, formula el siguiente cargo en contra de la sentencia dictada el 9 de diciembre del 2016,

las 10h52, por el Tribunal Distrital de los Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha:

Cargo único “Errónea interpretación” de los arts. 155, 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador; y, de los arts. 1 y 6 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas.

5. CONSIDERACIONES, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

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

5.2 En lo que respecta al cargo admitido, señalado en el numeral 4.1 del presente fallo, la procuradora fiscal designada por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, invoca en su recurso la **causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación, que indica:

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

Esta causal es conocida en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. La causal primera tiene como limitante la revalorización de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya la misma se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte 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. En otras palabras, interpretar erróneamente un precepto legal es, pues, en casación aplicarlo al caso litigado por ser el pertinente, pero atribuyéndole un sentido y alcance que no le corresponde. La invocación de la causal conlleva que la Sala de Casación verifique si la sentencia emitida por el Tribunal *a quo* riñe con el derecho (*error in iudicando*); es decir que los hechos sobre los que se discutió en la Sala de instancia han sido dados por 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.

5.3 La recurrente fundamenta su recurso en la *errónea interpretación* de las normas señaladas en el numeral 4.1, cuyos textos son los siguientes:

LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR

“Art. 155.- Creación del Impuesto a la Salida de Divisas.- Créase el impuesto a la Salida de Divisas (ISD) sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero.”

“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...(…).

“Art. 160.- Base imponible.- La base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) es el monto del traslado de divisas, acreditación, depósito, cheque, transferencia, giro y en general de cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones cuando estas operaciones se realicen hacia el exterior.”

REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS

“Art. 1.- Divisas.- Para efectos de la aplicación de este impuesto entiéndase por divisa cualquier medio de pago o de extinción de obligaciones, cifrado en una moneda, aceptado internacionalmente como tal.”

“Art. 6.- Hecho generador.- El hecho generador se produce al momento de la transferencia, traslado, o envío de divisas al exterior, o cuando se realicen retiros de divisas desde el exterior con cargo a cuentas nacionales, con o sin la intervención de las instituciones que integran el sistema financiero.

En el giro de cheques sobre cuentas del exterior con débito a una cuenta nacional o pago en efectivo, el hecho generador se produce cuando este título es emitido por la institución financiera.

En el giro de cheques sobre cuentas nacionales, que se cobren desde el exterior, el hecho generador se produce cuando el cheque sea pagado al beneficiario; para el efecto la institución financiera que reciba cheques para el

cobro desde el exterior deberá informar este hecho a la institución financiera en la que el girador mantenga la cuenta corriente para que esta proceda al débito del valor del cheque y del impuesto respectivo.

En el envío o transferencia de divisas con la intermediación de couriers, el hecho generador se produce cuando el ordenante solicita el envío de las divisas.”

5.4 La recurrente manifiesta que la *errónea interpretación* de los artículos 155, 156 y 160 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador; y, de los artículos 1 y 6 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, se presenta en los considerandos QUINTO y SÉPTIMO de la sentencia recurrida, cuyos textos son los siguientes:

QUINTO: 5.1) *Ahora bien, respecto al principio de legalidad de los tributos, se destaca que según este principio “No puede exigirse especie alguna de contribución, sino en virtud de un decreto de la autoridad competente, deducido de la ley que autoriza aquella exacción (...)” Esta definición, plasmada en el artículo 101 de la Constitución del Ecuador de 1835, constituye la raíz de lo que, en nuestros días, es una de las máximas expresiones de la democracia y el logro más importante del Estado de Derecho. Como tal, el principio de legalidad exige que los impuestos emerjan de la voluntad soberana del Pueblo, a través de sus representantes, al constituir sacrificios patrimoniales con aras de interés general, en desmedro del interés particular. Es por ello que su existencia y sus elementos estructurales, objetivos y subjetivos, dispensas, prerrogativas y responsabilidades, deben constar en ley formal y con sujeción a los demás principios y garantías constitucionales a los que se hallan sometidos; sin dejar de ser, por esto, dinámicos, por la necesidad imperiosa de acoplarse a la realidad social y económica del Estado. Osvaldo Soler, en su obra Derecho Tributario, dice: “El principio de la legalidad en la tributación quiere significar que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la*

existencia de una ley formal que lo establezca, pero, además, que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir, todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla." En palabras del maestro Guillermo Salazar: "La existencia de las reservas de ley nacidas de la Carta Magna y del principio "nulla poena sine lege" tiene un efecto jurídico fundamental: la imposibilidad constitucional para que el legislador renuncie a su facultad legislativa en lo que constituye la materia reservada. Es decir, que el legislador siempre puede autorizar a la Administración la regulación de ciertas áreas pero la Constitución Política prohíbe dicha renuncia cuando el constituyente ha deseado que determinadas materias solo puedan normarse mediante el procedimiento legislativo." (El principio de legalidad tributaria, Ed. Asociación de Municipalidades Ecuatorianas AME, Serie Jurídica 7, 1998), Así, el artículo 301 de la Constitución de la República ordena: "Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.", disposición que se recoge en los artículos 132 y 120 numeral 7 ibídem y 4 del Código Tributario, que dice: "Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.", conjugándose con otros principios, principalmente el de seguridad jurídica. Al respecto, Geraldo Ataliba sostiene que "toda actuación estatal se subordina a la ley y de ella depende. Toda actuación pública tiene por base y por límite a la ley. Esta contiene decisiones iniciales, innovadoras y

básicas del Estado. Las restantes actuaciones del Estado serán balizadas, enmarcadas, contenidas, informadas, pautadas y limitadas por la ley. Ninguna (actuación estatal) puede contrariar la ley. En cuanto a los ciudadanos, sólo a la ley deben obediencia. Ella constituye la solemne expresión de la voluntad popular, manifestada por los representantes del pueblo, transformándose así en voluntad del Estado, irresistible y obligatoria” (Geraldo Ataliba “Seguridad Jurídica”, publicado en la Revista Española de Derecho Financiero núm. 59/1988).- 5.2) Por su parte, el modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 18 define a la obligación tributaria como sigue: “La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”. Nuestro Código Tributario que, en gran parte acoge este modelo, en su artículo 15 define: “Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”. Así lo expuesto, estas definiciones puntualizan los dos aspectos básicos de la obligación tributaria: el presupuesto de hecho, previsto hipotéticamente en una norma abstracta, y la verificación de ese hecho que materializa el vínculo obligacional. La denominación de esta situación ha generado discusiones terminológicas muy interesantes, por lo que, ante estas discrepancias, es adecuado remitirnos a la denominación del modelo de Código Tributario para América Latina que hace referencia al presupuesto de hecho, como norma hipotética; y, a la de nuestro propio Código, que ya habla del hecho generador, en tanto a la efectiva realización de dicho presupuesto abstracto. Al respecto, Ferlazzo Natoli considera al hecho imponible como el “conjunto de los presupuestos abstractos, contenidos en las normas de



103 Ciento tres
 ~ 103 - ciento tres
 13/2000/21

Recurso No. 17751-2017-0010

derecho tributario material, de cuya existencia concreta (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas.” (Ferlazzo Natoli, *El Hecho Imponible*, compilado por Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Editorial Temis, Colombia, 2001, p. 61). Pero para que se produzca el efectivo nacimiento de la obligación tributaria, es necesario que dicho hecho se verifique, y así dice el artículo 16 de nuestro Código Tributario: “Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.” Según De Araujo: “(...) el hecho generador es, pues, el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar un determinado tributo, el que tiene como caracteres esenciales a) su prevención en la ley, b) la circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario, en verdad un hecho económico con relevancia jurídica, y c) la circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación *ex lege* de pagar un determinado tributo (...)” (*El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1964, p. 11).- En concreto, el nacimiento de la obligación de naturaleza tributaria presupone como condición elemental la existencia del presupuesto legal constitutivo, esto es, de la acción que materializa un tributo.- **5.3)** Ahora bien, para el caso que nos ocupa, el artículo 155 de la Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador, creó al impuesto a la salida de divisas (ISD) señalando expresamente que: “Créase el impuesto a la Salida de Divisas (ISD) sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero.” Por su parte, su artículo siguiente (léase 156), conforme se encontraba vigente hasta noviembre de 2011, en atención a la disposición del último inciso del artículo 11 del Código Tributario, disponía: “El hecho generador de este impuesto lo constituye la

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. Se presumirá salida de divisas y por ende se causará este impuesto, en el caso de realizarse importaciones por personas naturales o sociedades ecuatorianas o domiciliadas en el país que tengan como actividad la importación y comercialización de los bienes que importen, cuando los pagos se generen desde el exterior. Toda importación de personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador se presume pagada con recursos que causen el Tributo en el Ecuador, aún cuando los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino con recursos financieros en el exterior del importador o de terceros" (lo subrayado fuera de texto). Consecuentemente conforme lo previsto en este artículo, la obligación de pagar el tributo nace en el momento que se realicen operaciones y transacciones monetarias que implique transferencia o traslado de divisas al exterior, tanto si estas son realizadas en efectivo o a través de cheques, envíos, retiros o pagos, habiéndose establecido una presunción, la cual nos abstendremos de comentar por no apegarse a la realidad del caso que nos

ocupa, por no existir importaciones. Con la reforma introducida por el artículo 17 de la Ley de fomento ambiental y optimización de los ingresos del Estado (RO-S 583 de 24-noviembre-2011), vigente a partir de diciembre de 2011, el artículo 156 quedó con este texto: "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. Todo pago efectuado desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador, se presume efectuado con recursos que causen el ISD en el Ecuador, aún cuando los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino con recursos financieros en el exterior de la persona natural o la sociedad o de terceros. También se presumirá haberse efectuado la salida de divisas, causándose el correspondiente impuesto, en el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en el Ecuador, efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que realicen actividades económicas de exportación, cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de

dichas exportaciones no ingresen al Ecuador. En este caso, al impuesto causado en las divisas no ingresadas, se podrá descontar el valor del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) generado en pagos efectuados desde el exterior, referidos en el párrafo anterior. El pago del ISD definido en este párrafo, se efectuará de manera anual, en la forma, plazos y demás requisitos que mediante resolución de carácter general establezca el Servicio de Rentas Internas"; así las cosas, se verifica que ha operando una variación justamente en lo que respecta a la presunción, no limitándose a las importaciones, sino abarcando todo pago realizado desde el exterior con recursos financieros de personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador; y, ampliándose a exportaciones cuyos pagos no ingresen a cuentas nacionales, nada de lo cual aplica a este caso, por no tratarse de operaciones realizadas desde el exterior o exportaciones. Y, en consonancia, así dice el Reglamento para la aplicación del impuesto a la salida de divisas, en sus artículos 1 y 6: "Para efectos de la aplicación de este impuesto entiéndase por divisa cualquier medio de pago, cifrado en una moneda, aceptado internacionalmente como tal" (El subrayado fuera de texto); y, "El hecho generador se produce al momento de la transferencia, traslado, o envío de divisas al exterior, o cuando se realicen retiros de divisas desde el exterior con cargo a cuentas nacionales, con o sin la intervención de las instituciones que integran el sistema financiero. En el giro de cheques sobre cuentas del exterior con débito a una cuenta nacional o pago en efectivo, el hecho generador se produce cuando este título es emitido por la institución financiera. En el giro de cheques sobre cuentas nacionales, que se cobren desde el exterior, el hecho generador se produce cuando el cheque sea pagado al beneficiario; para el efecto la institución financiera que reciba cheques para el cobro desde el exterior deberá informar este hecho a la institución financiera en la que el girador mantenga la cuenta corriente para que esta proceda al débito del valor del cheque y del impuesto respectivo. En el

envío o transferencia de divisas con la intermediación de couriers, el hecho generador se produce cuando el ordenante solicita el envío de las divisas”, normas legales y reglamentarias que contienen y regulan el hecho generador del impuesto, motivo por el cual no cabe análisis de cualquier otra regulación administrativa que, sin tener tal calidad, se haya expedido al respecto. De ahí que, en la especie, tratándose de una compañía que se dedica a la venta de seguros de personas y reaseguros, conforme consta en los actos impugnados, y que no ha sido controvertido por las partes, el hecho generador del impuesto a la salida de divisas se materializará siempre que realice operaciones y transacciones monetarias que impliquen transferencia o traslado de divisas al exterior, ya sea en efectivo o a través de cheques, envíos, retiros o pagos.- 5.4) Respecto del pago, el cual constituye hecho generador del impuesto a la salida de divisas siempre que impliquen traslado al exterior, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 18 numeral 2 y 1583 numeral 1 del Código Civil, es un medio de extinguir obligaciones. En su acepción más amplia, el artículo 1584 del Código Civil define: “Pago efectivo es la prestación de lo que se debe.”; y, la jurisprudencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, aclara: “CUARTO: “PAGO” es el vocablo derivado del verbo “pagar” y proviene del latín “pacare”, que significa, entre otras acepciones que admite, la de “satisfacer” y, según la definición del Diccionario de la Real Academia, “dar uno a otro, o satisfacer lo que se debe”. Supone, pues, la preexistencia de una obligación a la cual extingue, es decir, que todo pago presupone una deuda, y de ahí el derecho de repetir lo pagado por error, excepto en las obligaciones naturales. El pago, por su naturaleza, es un verdadero acto jurídico y en principio, de carácter unilateral, pues la conformidad o disconformidad del acreedor es indiferente si reúne los requisitos legales, esto es, si el deudor paga exactamente lo que se obligó o se encuentra obligado a pagar (...)” (RO 448 de 26- mayo-1994). Así pues, el pago es uno de los medios de extinción de las obligaciones, habiendo una larga enumeración, con sus respectivas

regulaciones, a partir del citado artículo 1583 del Código Civil al cual nos remitimos por cuanto, el caso que nos ocupa, se refiere a obligaciones civiles- las cuales, si bien tienen un mismo fin, constituyen figuras independientes unas de otras, procediendo cada una, de acuerdo a las condiciones y particularidades ahí previstas, como ocurre, por ejemplo con la novación, compensación, prescripción; instituciones que, si bien, al igual que el pago, tienen aptitud jurídica para liberar al deudor, jamás pueden ser asimiladas entre sí por no tener tal naturaleza jurídica, aun considerando que el pago no siempre es realizado en efectivo. En palabras del autor Sergio Rodríguez-Azuero: "La existencia de una obligación produce como consecuencia directa, según vimos, la necesidad de cumplirla. Pues bien, tanto ese cumplimiento en la forma prevista, como la presencia de otra serie de causas previstas por la ley, conducen a la extinción de la obligación. Se entiende, entonces, que las obligaciones pueden extinguirse por aquellos actos y hechos jurídicos en virtud de los cuales termina el vínculo obligatorio que une al deudor y al acreedor o se sustituye por otro o, en últimas, se produce un cambio en las partes intervinientes con la consecuencia de que, por lo menos en relación con una de las originales, desaparece la obligación." (Sergio Rodríguez Azuero, Contratos Bancarios, Biblioteca Felaban, Bogotá, S.F., p. 59). Lo dicho implica que solo el pago, verificado de cualquier forma que conlleve la salida de divisas al extranjero, constituye hecho generador del impuesto y no cualesquiera de las otras formas previstas para extinguir obligaciones, al amparo de la normativa vigente a dicha fecha y de la configuración legal del tributo."

"SÉPTIMO.- 7.1) *Ahora bien, en este punto es preciso destacar que "No hace falta mayor imaginación para comprender la enorme importancia que la prueba tiene en la vida jurídica; sin ella los derechos subjetivos de una persona serían, frente a las demás personas o al Estado y entidades públicas emanadas de éste, simples apariencias, sin solidez y sin eficacia alguna diferente de la que*

podría obtenerse por propia mano (sistema primitivo de justicia privada) o por espontánea condescendencia de los demás (...). Recuérdese que toda norma jurídica es, por esencia, violable, ya que regula conductas humanas y parte de la base de que éstas pueden tener otra manifestación, por lo cual se hace indispensable exigir la contemplada en ella. Por tanto, sin la prueba del derecho estaríamos expuestos a su irreparable violación por lo demás, y el Estado no podría ejercer su función jurisdiccional para amparar la armonía social y secundariamente restablecer el derecho conculcado. Gráficamente expresa ese concepto el viejo adagio: tanto vale no tener un derecho como no poder probarlo. La administración de justicia sería imposible sin la prueba, lo mismo que la prevención de los litigios y la seguridad en los propios derechos y en el comercio jurídico en general. No existiría orden jurídico alguno.” (Devis Echandía, Hernando: Teoría Judicial de la Prueba Judicial, Víctor P. de Zavalía, Editor, Buenos Aires, Tomo I, pp. 12 y 13). En este escenario, más allá de centrarnos en discutir sobre quién recae la carga de la prueba, de acuerdo a los artículos 258 o 259 del Código Tributario, simplemente cabe tener claridad que, ante la necesidad de otorgar al juez certeza de la realidad de los hechos que se afirman, las partes deben demostrarlos con tal sutileza que eliminen cualquier vestigio de duda, para lo cual pueden valerse de todos los medios que la legislación les brinda, lo cual deviene de los mandatos de los artículos 113 y 114 del Código de Procedimiento Civil. Dentro del proceso, ya de manera concreta, el “thema probandum” está conformado por todos aquellos hechos sobre los cuales versa la discusión, pues todo aquello que es afirmado por una de las partes y negado por la otra, determina la necesidad de probarlos y delimita el “thema probandum”, debiendo ser eficaz la prueba aportada para poder otorgar certeza de la realidad de los hechos contrapuestos.- 7.2) En la especie, la administración tributaria ha establecido las diferencias constantes en las actas de determinación impugnadas por el impuesto a la salida de divisas generado en los años 2011 y 2012 por la compañía actora, en

aplicación de lo dispuesto en el artículo 17 del Código Tributario, sosteniendo que: (i) Por el año 2011, el SRI señala que la actora compenso las siguientes cuentas y valores (foja 10 vuelta y 11): "Comisiones Recibidas por Reaseguros Cedidos al Exterior", cuenta 5.2.03.02, por el valor de \$ 7,918.339,19 USD; "Participación de Reaseguradores en Salvamentos", cuenta 4.6.05.02, por el valor \$ 682.299,64 USD; "Deudores Siniestros Reaseguros Cedidos", cuenta 1.2.02, por el valor de \$ 9.374.649,83 USD; "primas por pagar reaseguros cedidos exterior" con las cuentas "deudores por siniestros de reaseguros cedidos exterior, " primas por cobrar coaseguros aceptados" " deudores por siniestros de coaseguros cedidos" y " primas por pagar coaseguros cedidos país" por el valor de \$ 155.929,17 USD; y "primas por pagar reaseguros cedidos exterior" con las cuentas "deudores por siniestros de reaseguros cedidos exterior, " primas por cobrar" y " particulares" por el valor de \$ 913.360,91 USD.- Y, (ii) Por el año 2012, el SRI señala que la actora compenso las siguientes cuentas y valores (fojas 22 a 23): "Comisiones Recibidas por Reaseguros Cedidos al Exterior", cuenta 520302, por el valor de \$ 7.530.021,43 USD; "Participación de Reaseguradores en Salvamento", cuenta 460500, por el valor de \$ 682.338,85 USD; de la cuenta "Primas Por Pagar Reaseguro Cedidos Exterior" se resta la cuenta por cobrar "Deudores Siniestros Reaseguros Cedidos", por el valor de \$ 25.234.363,97 USD; las cuentas "Reaseguros Cedidos Exterior" y "primas Por Cobrar", por el valor de \$ 946.465,71 USD; y, "Impuesto A La Salida De Divisas", cuenta 4704900, por \$ 8.693,28 USD. En este contexto, la administración tributaria en cada caso, en cada glosa, concluye que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17 del Código Tributario "al ser esta operación de compensación en su esencia económica un traslado de recursos financieros" de la compañía actora hasta el exterior, puntualiza que lo mencionados valores constituyen base imponible de impuesto a la salida de divisas.- 7.3) De lo expuesto, se verifica que en todos los cuadros en donde se analiza las cuentas contables antes enunciadas, tanto

en el año 2011 como en el año 2012, se evidencia que la compañía actora ha mantenido un manejo contable basado en la compensación de cuentas acreedoras y deudoras, hecho que no ha sido discutido en sede alguna por la administración tributaria, y así lo reconocen las partes en sus actuaciones.- **7.4)** Ahora bien, respecto a la "base imponible" del impuesto a la salida de divisas que señala el SRI en el acto impugnado, este Tribunal observa que el artículo 160 de la Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador, en su versión original vigente hasta diciembre de 2014 (que incluye los períodos fiscales determinados), disponía que: "Base Imponible.- La base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) es el monto del traslado de divisas, de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior"; es decir, conforme quedó puntualizado en líneas anteriores, el presupuesto fáctico normativo del impuesto no incluye la compensación. Por su parte, se observa que con la expedición de la "Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal" (RO-S 405 de 29-diciembre-2014), se reformó el citado artículo 160, en donde, en el artículo 38 dispuso: "En el artículo 160 sustitúyase la frase "de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior." por la frase "acreditación, depósito, cheque, transferencia, giro y en general de cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones cuando estas operaciones se realicen hacia el exterior"; es decir, a partir de diciembre de 2014, se incluyó como base imponible cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones como es la compensación-; sin embargo tal presupuesto normativo no se encontraba vigente para los ejercicios fiscales determinados por el SRI.- **7.5)** Así las cosas y, habiendo sido aceptada por la administración tributaria la existencia de la compensación como forma de extinguir las obligaciones de la aseguradora con las reaseguradoras extranjeras, teniendo claro que lo que sostiene es que, en su esencia económica este proceder constituye en realidad un traslado de recursos financieros hacia el exterior, es de recalcar que en el proceso no obra

prueba alguna que permita establecer que dicha operación disimule un pago, en efectivo o no, que implique traslado de divisas al exterior, siendo que la forma jurídica y la esencia económica, en función del manejo contable develado en los actos de determinación practicados por el mismo SRI.- En consecuencia no se ha podido establecer la ocurrencia del hecho generador del impuesto a la salida de divisas (ISD), en su configuración legal prevista en los artículos 156 y 160 de la Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador vigente en los periodos 2011 y 2012, en estas transacciones. Simplemente, cabe aclarar que no se observa que el acto adolezca de falsa motivación, sino una inadecuada utilización del artículo 17 del Código Tributario a los hechos acontecidos.”

5.5 Como se señaló en líneas precedentes, la casación es un recurso extraordinario que tiene como objetivo la correcta aplicación e interpretación de las normas de derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior. Sobre el tema, Luis Armando Tolosa Villabona sostiene que: *“El recurso de Casación forma parte del derecho de impugnación. Es extraordinario, discrecional, reglado y taxativo. Pretende quebrar, anular y romper una providencia violatoria de la ley sustancial o de la ley procesal”*. (Teoría y Técnica de la Casación, 2da. Edición, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Bogotá, D.C. – Colombia, 2008, pág. 13).

5.6 Respecto a la acusación de la procuradora fiscal designada por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, la misma ha sido invocada al tenor de lo dispuesto en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, lo que en doctrina se conoce como la violación directa de la ley, y que de configurarse el vicio jurídico de la sentencia, la misma debe ser corregida. La invocación de la causal primera conlleva que la Sala de Casación verifique si la sentencia emitida por el Tribunal A quo riñe con el derecho (*error in iudicando*), esto quiere 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 lo tanto, el trabajo de este Tribunal especializado se limita entonces a verificar si sobre tales hechos ciertos y reales declarados por el Tribunal de instancia, dichos juzgadores han aplicado e interpretado correctamente las normas legales correspondientes; por ello que, de verificarse que ha existido la violación directa de la norma, en este caso, la errónea interpretación de los arts. 155, 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador; y, de los arts. 1 y 6 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, se deberá casar la sentencia. Además, para que se configure dicha causal 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.

5.7 Así las cosas, con el objeto de resolver el problema jurídico planteado, este Tribunal de Casación realiza las siguientes consideraciones:

5.7.1 Como quedó señalado *ut supra*, la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia. Constan como hechos probados en la sentencia recurrida (fs. 177 - 186 vta.), los siguientes: Cuando el Tribunal *a quo* trata el tema del hecho generador del ISD, afirma: “5.3)...De ahí que, en la especie, tratándose de una compañía que se dedica a la venta de seguros de personas y reaseguros, conforme consta en los actos impugnados y que no ha sido controvertido por las partes, el hecho generador del impuesto a la salida de divisas se materializa siempre que se realice operaciones y transacciones monetarias que impliquen transferencia o traslado de divisas al exterior, ya sea en efectivo o a través de cheques, envíos, retiros o pagos”; cuando el Tribunal de instancia aborda el concepto básico de la

esencia sobre la forma, sostiene: "6.3) En la especie, la administración tributaria se ha valido de esta figura para establecer que la extinción de las obligaciones que la actora mantenía en el extranjero, verificada por compensación, constituyó hecho generador del ISD, por implicar la salida de divisas"; cuando el juzgador de instancia se refiere al "thema probandum", considera como hechos probados los siguientes: "7.2) En la especie, la administración tributaria ha establecido las diferencias constantes en las actas de determinación impugnadas por el impuesto a la salida de divisas generado en los años 2011 y 2012 por la compañía actora, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 17 del Código Tributario, sosteniendo que: (i) Por el año 2011, el SRI señala que la actora compensó las siguientes cuentas y valores (foja 10 vuelta y 11): "Comisiones Recibidas por Reaseguros Cedidos al Exterior", cuenta 5.2.03.02, por el valor de \$ 7,918.339,19 USD; "Participación de Reaseguradores en Salvamentos", cuenta 4.6.05.02, por el valor \$ 682.299,64 USD; "Deudores Siniestros Reaseguros Cedidos", cuenta 1.2.02, por el valor de \$ 9.374.649,83 USD; "primas por pagar reaseguros cedidos exterior" con las cuentas "deudores por siniestros de reaseguros cedidos exterior, " primas por cobrar coaseguros aceptados" " deudores por siniestros de coaseguros cedidos" y " primas por pagar coaseguros cedidos país" por el valor de \$ 155.929,17 USD; y "primas por pagar reaseguros cedidos exterior" con las cuentas "deudores por siniestros de reaseguros cedidos exterior, " primas por cobrar" y " particulares" por el valor de \$ 913.360,91 USD.- Y, (ii) Por el año 2012, el SRI señala que la actora compensó las siguientes cuentas y valores (fojas 22 a 23): "Comisiones Recibidas por Reaseguros Cedidos al Exterior", cuenta 520302, por el valor de \$ 7.530.021,43 USD; "Participación de Reaseguradores en Salvamento", cuenta 460500, por el valor de \$ 682.338,85 USD; de la cuenta "Primas Por Pagar Reaseguro Cedidos Exterior" se resta la cuenta por cobrar "Deudores Siniestros Reaseguros Cedidos", por el valor de \$ 25.234.363,97 USD; las cuentas "Reaseguros Cedidos Exterior" y "primas Por

Cobrar", por el valor de \$ 946.465,71 USD; y, "Impuesto A La Salida De Divisas", cuenta 4704900, por \$ 8.693,28 USD. En este contexto, la administración tributaria en cada caso, en cada glosa, concluye que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17 del Código Tributario "al ser esta operación de compensación en su esencia económica un traslado de recursos financieros" de la compañía actora hasta el exterior, puntualiza que lo mencionados valores constituyen base imponible de impuesto a la salida de divisas. 7.3) De lo expuesto, se verifica que en todos los cuadros en donde se analiza las cuentas contables antes enunciadas, tanto en el año 2011 como en el año 2012, se evidencia que la compañía actora ha mantenido un manejo contable basado en la compensación de cuentas acreedoras y deudoras, hecho que no ha sido discutido en sede alguna por la administración tributaria, y así lo reconocen las partes en sus actuaciones"; y, cuando la Sala juzgadora analiza la "base imponible" del ISD, concluye señalando que: "7.5) Así las cosas y, habiendo sido aceptada por la administración tributaria la existencia de la compensación como forma de extinguir las obligaciones de la aseguradora con las reaseguradoras extranjeras, teniendo claro que lo que sostiene es que, en su esencia económica este proceder constituye en realidad un traslado de recursos financieros hacia el exterior, es de recalcar que en el proceso no obra prueba alguna que permita establecer que dicha operación disimule un pago, en efectivo o no, que implique traslado de divisas al exterior, siendo que la forma jurídica y la esencia económica, en función del manejo contable develado en los actos de determinación practicados por el mismo SRI. En consecuencia no se ha podido establecer la ocurrencia del hecho generador del impuesto a la salida de divisas (ISD), en su configuración legal prevista en los artículos 156 y 160 de la Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador vigente en los periodos 2011 y 2012, en estas transacciones. Simplemente, cabe aclarar que no se observa que el acto adolezca de falsa

motivación, sino una inadecuada utilización del artículo 17 del Código Tributario a los hechos acontecidos." (El subrayado nos pertenece).

5.7.2 Por lo expuesto, queda claro para este Tribunal de Casación que la aplicación e interpretación que realizó el Tribunal *a quo* de las normas de derecho que le sirvieron para sustentar su decisión y que constituyen el *obiter dicta* y la *ratio decidendi* del fallo de instancia, tiene íntima relación con los actos ejecutados por los sujetos procesales que aparecen como hechos probados en la sentencia recurrida y que culminaron con la decisión a la que arriba el juzgador de que existe una inadecuada utilización del art. 17 del Código Tributario; así, el Tribunal de instancia señala que la actora es una compañía que se dedica a la venta de seguros de personas y reaseguros, conforme consta en los actos impugnados, que ha utilizado la compensación como forma de extinguir las obligaciones de la aseguradora con las reaseguradoras extranjeras, razón por la cual la administración tributaria se ha valido de la figura de la esencia sobre la forma (art. 17 del Código Tributario) para establecer que la extinción de las obligaciones que SEGUROS UNIDOS S.A. mantenía en el extranjero, verificada por compensación, constituyó hecho generador del ISD, por implicar salida de divisas; es por esta razón que el Tribunal *a quo* resuelve el caso puesto a su conocimiento, básicamente sobre el análisis del principio de la realidad de los hechos económicos (esencia sobre la forma).

5.7.3 En este orden de ideas, el razonamiento judicial que se visualiza en la sentencia recurrida parte de la determinación del objeto de la controversia, al decir: *"TERCERO: Analizadas la demanda y su contestación, pretensiones y excepciones, y la prueba debida y oportunamente actuada por las partes, este tribunal estima que la controversia sometida a su consideración radica en establecer la legitimidad de las actas de determinación números 1720140135747 y 1720140135742 de los meses de enero a diciembre de los*

ejercicios fiscales 2011 y 2012, respectivamente, de 21 de noviembre de 2014, emitidas por el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, a cargo de la compañía SEGUROS UNIDOS, por concepto del impuesto a la salida de divisas, como resultado de la aplicación del artículo 17 del Código Tributario a las compensaciones realizadas con las distintas compañías de seguros y reaseguros del extranjero" (El subrayado nos pertenece). Luego, para resolver el caso, dicho Tribunal aplica lo dispuesto en el art. 273 del Código Tributario que se refiere a la obligación que tienen los jueces de instancia de 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 en la vía contencioso tributaria de los antecedentes o fundamentos del acto impugnado. Inmediatamente, el juzgador de instancia analiza el principio de legalidad de los tributos, citando el art. 101 de la Constitución del Ecuador de 1835 y el criterio de varios autores que tratan el tema, señalando que de conformidad con lo previsto en el art. 301 de la Constitución de la República: "*Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos...*", disposición que es analizada en concordancia con lo que establecen los arts. 132 y 120 numeral 7 *ibídem* y 4 del Código Tributario. Enseguida la Sala juzgadora aborda el tema de la obligación tributaria y para ello analiza lo dispuesto en el art. 18 del Modelo de Código Tributario para América Latina, y el art. 15 de nuestro Código Tributario. Respecto al "hecho imponible" o "hecho generador", los jueces citan a Ferlazzo Natoli, a De Araujo, y al art. 16 del Código Tributario ecuatoriano. Dentro de este contexto, el Tribunal de instancia aplica e interpreta los arts. 155 y 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, vigentes en los ejercicios fiscales 2011 y 2012, en atención a la disposición del último inciso del art. 11 del Código Tributario (vigencia de la ley). Asimismo, interpreta la reforma introducida por el art. 17 de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, vigente a partir

de diciembre de 2011, precisando como quedó el texto del referido art. 156 a partir de dicha reforma, indicando que ha operado una variación en lo que respecta a la presunción, pero aclarando al mismo tiempo que dicha reforma no es aplicable al presente caso, por no tratarse de operaciones realizadas desde el exterior o exportaciones, y es en este escenario que la Sala juzgadora se refiere, "en consonancia de lo expuesto", a lo que dice el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, en sus artículos 1 y 6, al señalar que: *"...no cabe análisis de cualquier otra regulación administrativa que, sin tener tal calidad, se haya expedido al respecto"*; es decir, es el propio Tribunal de instancia que deja en claro que dichos artículos no son aplicables en el caso en estudio, mal entonces la casacionista puede alegar en su recurso que la supuesta *errónea interpretación* de los arts. 1 y 6 del Reglamento para la aplicación del impuesto a la salida de divisas, ha sido determinante en la parte dispositiva de la sentencia, elemento sin el cual no puede configurarse la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación. **Por las consideraciones expuestas, no se configura la errónea interpretación de los artículos 1 y 6 del Reglamento para la aplicación del impuesto a la salida de divisas.**

5.7.4 A continuación, el Tribunal *a quo* se refiere al "pago" como uno de los elementos que configuran el hecho generador del impuesto a la salida de divisas, y fundamenta su análisis en la aplicación e interpretación que realiza de los arts. 18 numeral 2, 1583 numeral 1 y 1584 del Código Civil (fs. 183 vta.), al señalar que el pago es un medio de extinguir obligaciones, y que *"...solo el pago, verificado de cualquier forma que conlleve la salida de divisas al extranjero, constituye hecho generador del impuesto y no cualesquiera de las otras formas previstas para extinguir obligaciones, al amparo de la normativa vigente a dicha fecha y de la configuración legal del tributo"* (El subrayado nos pertenece). Sin embargo, a pesar de que la conclusión del Tribunal es determinante para su razonamiento judicial e incide en la decisión final de la

causa, ya que afirma "que solo el pago, verificado de cualquier forma que conlleve la salida de divisas al extranjero, constituye hecho generador del impuesto y no cualesquiera de las otras formas previstas para extinguir obligaciones", la recurrente en su recurso no considera como normas de derecho infringidas las mencionadas por el juzgador en esta parte de la sentencia, esto es los arts. 18 numeral 2, 1583 numeral 1 y 1584 del Código Civil, advirtiéndose de esta manera que no existe una proposición jurídica completa en esta parte del recurso; en efecto, cuando la sentencia del tribunal *a quo* decide sobre una situación dependiente, no de una sola norma sino de varias que se combinan entre sí, la censura en casación, para ser cabal, tiene que investir la forma de lo que la técnica llama proposición completa. Lo cual se traduce en que si el recurrente no plantea tal proposición, señalando como vulnerados todos los textos que su estructura exige, sino que se limita a hacer una indicación parcial de ellos, el ataque es vano (Humberto Murcia Ballén, Recurso de Casación Civil, 5ta. Edición, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, Santa Fe de Bogotá, D. C., 2015, pág. 367), defecto éste de técnica casacional que no puede ser corregido por este Tribunal de Casación, dado el carácter extraordinario, formal, técnico y excepcional del recurso de casación.

5.7.5 Enseguida, en el considerando SEXTO de la sentencia recurrida, que no es parte del recurso de casación, pues el cargo de *falta de aplicación* del art. 17 del Código Tributario no fue admitido por la Dra. Magaly Soledispa Toro, Conjueza de esta Sala, el Tribunal *a quo* efectúa la interpretación de la normativa tributaria en función a la realidad de los hechos económicos, y para ello se sustenta en doctrina y en normas de derecho pertinentes al caso; así, en primer lugar, cita el art. 8 del Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967, y en segundo lugar, aplica e interpreta el art. 17 de nuestro Código Tributario que manda: "*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”, sustentándose además en lo concebido por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la aclaración de la resolución número 127 (RO-S 135 de 26-abril-2011), que expresa: “supone el tener 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”. De este modo, el análisis que realiza la Sala juzgadora, en este considerando, es trascendental para su decisión final, ya que el estudio del principio de la realidad de los hechos económicos le sirvió al juez de instancia para comprender claramente la procedencia, alcance y efectos de esta figura (la esencia sobre la forma), y así llegar a la conclusión (fs. 185), de que: “En la especie, la administración tributaria se ha valido de esta figura para establecer que la extinción de las obligaciones que la actora mantenía con el extranjero, verificada por compensación, constituyó hecho generador del ISD, por implicar la salida de divisas”.

5.7.6 Finalmente, en el considerando SÉPTIMO, la Sala juzgadora, luego de señalar que *“...todos los cuadros en donde se analiza las cuentas contables antes enunciadas, tanto en el año 2011 como en el año 2012, se evidencia que la compañía actora ha mantenido un manejo contable basado en la compensación de cuentas acreedoras y deudoras, hecho que no ha sido discutido en sede alguna por la administración tributaria, y así lo reconocen las partes en sus actuaciones”,* cita el art. 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, vigente hasta diciembre de 2014, únicamente para evidenciar, formalmente, que la base imponible del impuesto a la salida de divisas descrita en dicho artículo no incluía a la compensación como presupuesto fáctico normativo del ISD, el cual si fue incluido con la expedición de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, pero lo relevante de este considerando es que el Tribunal *a quo*, una

vez más deja establecido que lo que está en discusión es la "esencia económica" de las transacciones efectuadas por SEGUROS UNIDOS S.A., en función del manejo contable develado en los actos de determinación practicados por el mismo SRI.

5.7.7 Dicho esto podemos concluir señalando que la interpretación que el Tribunal *a quo* realiza sobre el contenido de los arts. 155 y 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, viene ligado intrínsecamente al objeto de la litis y a la aplicación del principio de la realidad de los hechos económicos (esencia sobre la forma) que lo recoge el art. 17 del Código Tributario. Entonces, para abordar el fondo del asunto y establecer si existe o no la mentada errónea interpretación de los arts. 155 y 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, era necesario que la recurrente sustentara correctamente el cargo de *falta de aplicación* del art. 17 del Código Tributario, sin embargo, en este caso, como lo advierte la Dra. Magaly Soledispa Toro, Conjueza de esta Sala, la casacionista incurre en un yerro de técnica casacional, pues el vicio de falta de aplicación de una norma de derecho se configura cuando el tribunal al dictar sentencia ignora normas sustanciales que están llamadas a resolver el caso y que se encuentran vigentes, y en este caso, en el auto de admisibilidad parcial del recurso de casación, consta que: *"El art. 17 del Código Tributario es una norma de carácter material, que ha sido analizada ampliamente por el tribunal de instancia, como se puede apreciar de las mismas partes de la sentencia que la autoridad tributaria reproduce. Es así que el tribunal concluye que la administración tributaria "ha hecho una inadecuada utilización del artículo 17 del Código Tributario", lo cual conlleva a un juicio de valor que se toma al aplicar la norma y que por tanto, excluye la posibilidad de que el juzgador haya ignorado su contenido. Y siendo así, cabía únicamente invocar el vicio de "errónea interpretación".* Por lo tanto, una vez más, queda claro que el análisis

e interpretación que realizó el Tribunal *a quo* del art. 17 del Código Tributario incidió en la decisión de la causa, por lo que era indispensable que dicho cargo también sea debidamente fundamentado en el recurso de casación y sólo así, integrada la proposición jurídica completa, este Tribunal podría pronunciarse sobre el fondo del asunto, pero al no haber sido admitido el cargo de falta de aplicación del referido artículo 17 del Código Tributario, no está integrada la ***proposición jurídica completa***, por cuanto los supuestos de hecho constantes en la sentencia y los efectos jurídicos que pueden producir las normas aplicadas al caso, están estrechamente vinculadas con el análisis e interpretación que el juzgador de instancia hizo sobre el principio de la realidad de los hechos económicos (esencia sobre la forma) contemplado en el art. 17 del Código Tributario; no cabe duda entonces que esta última norma complementa la proposición jurídica sin la cual impide que este Tribunal se pronuncie sobre el motivo principal del recurso de casación que es el de verificar si existe o no la errónea interpretación de los arts. 155, 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. En efecto, por el carácter extraordinario del recurso de casación, la Corte de Casación no puede revisar la sentencia por aspectos que el recurrente no señale o los haya señalado mal, ni por cargos ni infracciones que no fueron admitidos por la Sala de conjueces; es decir, al Tribunal de Casación no le es permisible pronunciarse oficiosamente sobre cargos inadmitidos. De todo lo anterior adviene, como consecuencia, la necesidad de que los recurrentes citen y fundamenten de una manera correcta y completa el cargo o los cargos para el éxito de éstos, esto es todo y cada uno de los preceptos legales sustanciales que tengan incidencia en el punto controvertido. Se entiende, pues, por ***proposición jurídica completa***, según Humberto Murcia Ballén “...*el caso en que la sentencia venía regulando una situación que emanaba de varias normas sustanciales y no de una sola, o sea, cuando el derecho tutelado se encontraba consagrado en la combinación de diversos preceptos los cuales, por tanto,*

deben denunciarse como transgredidos” (Ob. Cit., pág. 366). En la especie, la señora Conjueza de esta Sala inadmitió uno de los cargos formulados por la procuradora fiscal por un defecto de técnica casacional, que es precisamente el que le llevó al tribunal a señalar que en este caso en concreto “...no se observa que el acto adolezca de falsa motivación, sino una inadecuada utilización del artículo 17 del Código Tributario”; de ahí que, como el recurso de casación ha sido admitido parcialmente, el estudio del recurso se limita al cargo admitido que tiene relación con la creación, hecho generador y base imponible del impuesto a la salida de divisas, pero no con el objeto de la controversia que fue el de establecer la legitimidad de las actas de determinación números 1720140135747 y 1720140135742 de los meses de enero a diciembre de los ejercicios fiscales 2011 y 2012, respectivamente, de 21 de noviembre de 2014, emitidas por el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, a cargo de la compañía SEGUROS UNIDOS, por concepto de impuesto a la salida de divisas, como resultado de la aplicación del artículo 17 del Código Tributario a las compensaciones realizadas con las distintas compañías de seguros y reaseguros del extranjero, y que es en definitiva lo que incidió en la decisión de la causa, y que por lo mismo el análisis del único cargo admitido no es determinante en la parte dispositiva de la sentencia, porque como acertadamente lo anota Luis Cueva Carrión “...no toda aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de las normas de derecho es causal del recurso de casación, sino, si, y sólo si, fueren determinantes de la parte dispositiva de la sentencia o del auto” (La casación en materia civil, 2da. Edición, Ediciones Cueva Carrión, Quito, 2011, pág. 263). En este caso, la alegada errónea interpretación de los arts. 155, 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, así existiese, no es determinante en la decisión de la causa, pues como quedó señalado en líneas precedentes, dicha interpretación está ligada intrínsecamente al análisis e interpretación que realizó el Tribunal de principio de la realidad de los hechos

económicos (esencia sobre la forma), de tal manera que, al dictar la sentencia, el Tribunal de manera congruente resolvió el caso respetando lo dispuesto en el art. 273 del Código Tributario, siendo inobjetable que la alegada errónea interpretación de las normas de derecho invocadas por la recurrente en su recurso de casación, no tienen el carácter de determinantes en la parte dispositiva de la sentencia, porque el fondo de la controversia se circunscribe a establecer si las compensaciones realizadas por SEGUROS UNIDOS S.A. con las distintas compañías de seguros y reaseguros del extranjero, constituyen o no hecho generador del ISD, por implicar salida de divisas, como resultado de la aplicación del art. 17 del Código Tributario, siendo imposible que este Tribunal se pronuncie al respecto cuando dicha norma, al haber sido inadmitida, no integra la proposición jurídica completa, y por lo tanto cualquier interpretación que se de las otras normas de derecho que la integran, no tiene la calidad de determinante, ya que dicha interpretación depende directamente la aplicación e interpretación de la norma de derecho que no fue admitida, motivo por el cual no hay causal de casación. **Por las consideraciones expuestas, no se configura la errónea interpretación de los artículos 155, 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.**

6. DECISIÓN

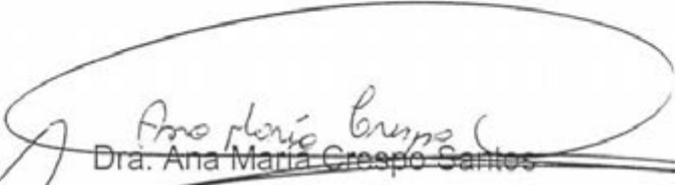
6.1 Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República,** resuelve:

7. SENTENCIA

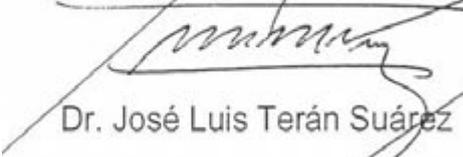
7.1 **NO CASAR** la sentencia de 9 de diciembre de 2016, las 10h52, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2014-0048.

7.2 Sin costas.

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


~~Dra. Ana María Crespo Santos~~

JUEZA NACIONAL (V.S)


Dr. José Luis Terán Suárez

JUEZ NACIONAL


Dr. Darío Veástegui Enríquez

JUEZ NACIONAL

Certifico:


Dra. Ivonne Marlene Guamaní León

SECRETARIA RELATORA (E)

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
VOTO SALVADO: DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS

ACTOR: COMPAÑÍA SEGUROS UNIDOS S.A.

DEMANDADO: DIRECTOR ZONAL 9 Y DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS
INTERNAS (RECURRENTES)

Recurso N° 010-2017

Quito, martes 11 de septiembre del 2018, las 15h43.-

ASUNTO

Resolución del recurso de casación interpuesto por la Ab. María Gabriela Santoro Santillán, quien comparece en calidad de procuradora fiscal de la autoridad tributaria demandada del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia dictada el 9 de diciembre del 2016, a las 10h52, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con Sede en el Distrito Metropolitano de Quito. Provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación N° 17510-2014-1151, deducido por el Sr. Rafael Alberto Matus Ponce, en calidad de Gerente General y como tal representante legal de la compañía Seguros Unidos S.A., propuesto en contra del Acta de Determinación N° 1720140135747 y 1720140135742 de 21 de noviembre de 2014, de los ejercicios fiscales por los años 2011y 2012.

I. ANTECEDENTES

1.1.- De acuerdo al escrito que contiene el recurso de casación de fecha 23 de diciembre del 2017 propuesto por la Ab. Ma. Gabriela Santoro Santillán, quien comparece en calidad de procuradora fiscal por parte de la autoridad tributaria demandada del Servicio de Rentas Internas, el cual se fundamentó en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación, expresó que se produjo la *errónea interpretación* de los artículos 155, 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y el Art. 1 y 6 del Reglamento para la aplicación del impuesto a la Salida de Divisas, que son las normas que fueron admitidas .

1.1.1.- Con relación a la **causal primera** cuando fundamenta el vicio de "errónea interpretación" de los Artículos 155, 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y el Art. 1 y 6 del Reglamento para la aplicación del impuesto a la salida de divisas, el recurrente manifestó que frente a este conflicto, en sentencia, se hizo una interpretación errada de la disposición legal contenida en los artículos 155, 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, pues se desconoció que la compañía actora debió pagar ISD por los valores que fueron compensados con valores que debían ser pagados a las empresas reaseguradoras en el exterior y por lo tanto no se realizó el pago de ISD sobre la totalidad de la operación. Que el Tribunal ha indicado que de acuerdo a lo expuesto por la norma el presupuesto fáctico normativo no incluye la compensación, que no se ha podido establecer la ocurrencia del hecho generador del impuesto a la salida de divisas (ISD), en su configuración legal prevista en los artículos 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador vigente en los periodos 2011 y 2012, que lo que el Tribunal ha entendido de la norma es que la compensación no se encuentra inmersa dentro de los supuestos fácticos para que se produzca el hecho generador del impuesto a la Salida de Divisas. Manifiesta igualmente el recurrente que el alcance real de la norma, así como cual es el hecho generador del ISD se deben determinar en que el primer presupuesto menciona que para el cálculo del ISD se debe incluir a toda operación que se realice al exterior, con o sin intervención del sistema financiero, y que si vamos a un análisis de los movimientos contables que permitieron disminuir el pago a su empresa reaseguradora en el exterior, pero no por eso dejó de existir la base imponible gravada para el ISD por el total de la transacción original de deuda entre SEGUROS UNIDOS y sus reaseguradoras en el exterior. Que una transacción

monetaria es aquella en la que se usa efectivo o un equivalente en efectivo, es decir, un valor líquido, que las cuentas por cobrar forman parte del balance general de las organizaciones como parte de su crédito o haber, ya que con el tiempo se convertirán en efectivo para la compañía. Que para el presente caso el actor ha efectuado una compensación con la reaseguradora en el exterior, efectuando así una transacción monetaria conforme el análisis anterior. Puesto que las transacciones monetarias no son aquellas que solamente se efectúan con efectivo sino también con un equivalente como lo es una cuenta por cobrar, por lo tanto, lo mencionado claramente desvirtúa lo indicado por la Sala, en tanto que a su criterio, el hecho generador del ISD se da únicamente con la salida física de la divisa, y según la técnica contable, también es susceptible de que pueda efectuarse una transacción monetaria con un valor equivalente al efectivo. De las definiciones expuestas se entiende que la compensación es un modo autónomo de extinguir la obligaciones pero que se origina en la idea de pago, ya que al necesitar las dos partes que se satisfagan sus obligaciones, adquiridas voluntariamente, se debe encontrar un modo que evite el doble pago y a la vez que garantice el mismo, es aquí donde la compensación despliega su objetivo principal un pago recíproco, abreviado, simplificado y automático. Que para el caso concreto de SEGUROS UNIDOS tiene la calidad de deudor así como también la calidad de acreedor sobre un mismo sujeto del exterior, lo que deriva en su obligación tanto de cumplir con la satisfacción de la deuda, como recibir valores de exterior. Que se evidencia por lo tanto, que sí existe una transferencia o traslado de divisas al exterior por parte de Seguros Unidos; que en este caso, se efectúa mediante la compensación, entendida ésta como pago simplificado, que reemplaza al pago individualizado o separado que debe realizar cada una de las partes en la operación entre asegurador y reasegurador en el exterior. Que el hecho de que no se haya utilizado la figura del pago en efectivo no implica la inexistencia del hecho generador del ISD, establecido en el artículo 156 de la Ley de Equidad Tributaria del Ecuador. Que las divisas que se transfieren entre las primas y comisiones; y, siniestros, permiten evidenciar tanto un momento de cancelación de deuda por el contribuyente así como un momento un momento de cobro a favor de éste, particularidades de la operación que a través de la compensación, se circunscriben en el nacimiento del hecho generador del ISD, esto es la transferencia de divisas a través de pagos de cualquier naturaleza.

En lo que respecta a la errónea interpretación del artículo 1 y 6 del Reglamento para la aplicación del impuesto a la Salida de Divisas menciona el recurrente que al tratarse de una compañía que se dedica a la venta de seguros de personas y reaseguros el hecho generador del ISD se materializa siempre que se hayan realizado operaciones monetarias que impliquen transferencia o traslado de divisas al exterior ya sea en efectivo o por cheques, envíos retiros o pagos y que de lo antes expuesto el Tribunal ha interpretado que la compensación no corresponde a un pago abreviado. Que de lo expuesto se debe establecer que el Reglamento para la Aplicación del impuesto a la Salida de Divisas en su parte respectiva señala que divisa es cualquier medio de pago cifrado en una moneda aceptada internacionalmente como tal y que por lo tanto la compensación constituye un pago internacionalmente aceptado como tal por lo que finalmente manifiesta que existe una errónea interpretación de las normas alegadas.

1.2.- En consideración al auto de fecha 18 de enero de 2017, a las 15h48, la Dra. Magaly Soledispa Toro, Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó la admisibilidad del recurso en referencia, por la causal primera del Art. 3 de la Ley de la materia, por la *errónea interpretación* de los artículos 155,156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, así como de los artículos 1 y 6 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas. En función de lo anterior, se ordenó correr traslado a la contraparte para que de contestación al mismo, dentro del término previsto en el Art. 13 de la Ley de Casación.

1.3.- Con fecha 25 de enero del 2017 el señor Eduardo Tarré Intriago en calidad de Gerente General de Seguros Unidos, presenta la contestación al recurso de casación, en la cual manifestó que los nuevos argumentos de la Administración Tributaria están encaminados a establecer que son equiparables el pago y la compensación cuando son totalmente diferentes con alcance y contenido diferente, que la extinción de obligaciones viene a ser el género y los modos enlistados del artículo 1583 del Código Civil son la especie. Que el pago y la compensación tienen en común que son modos de extinción de obligaciones pero son distintas en la forma como operan ya que mientras el pago es la prestación de lo que se debe la compensación es la liberación mutua que hacen dos personas que llegan a ser deudoras una de otra. Establece la parte actora que el artículo 155 de la Ley Reformatoria para la

Equidad Tributaria cuando se refiere a las operaciones y transacciones monetarias que se realicen en el exterior se refieren exclusivamente al objeto del impuesto, mientras que el art. 156 contiene los presupuestos para el nacimiento del ISD que corresponde al traslado de divisas y que aquello no sucede en la compensación sino solo un movimiento de índole contable por todo lo cual solicita que no se case la sentencia.

1.4.- Finalmente, es esencial manifestar lo que el Tribunal de instancia esgrimió en la sentencia recurrida, la misma que en su parte considerativa indica: "(...)QUINTO: 5.1) *Ahora bien, respecto al principio de legalidad de los tributos, se destaca que según este principio "No puede exigirse especie alguna de contribución, sino en virtud de un decreto de la autoridad competente, deducido de la ley que autoriza aquella exacción (...)" Esta definición, plasmada en el artículo 101 de la Constitución del Ecuador de 1835, constituye la raíz de lo que, en nuestros días, es una de las máximas expresiones de la democracia y el logro más importante del Estado de Derecho. Como tal, el principio de legalidad exige que los impuestos emerjan de la voluntad soberana del Pueblo, a través de sus representantes, al constituir sacrificios patrimoniales con aras de interés general, en desmedro del interés particular. Es por ello que su existencia y sus elementos estructurales, objetivos y subjetivos, dispensas, prerrogativas y responsabilidades, deben constar en ley formal y con sujeción a los demás principios y garantías constitucionales a los que se hallan sometidos; sin dejar de ser, por esto, dinámicos, por la necesidad imperiosa de acoplarse a la realidad social y económica del Estado. Osvaldo Soler, en su obra Derecho Tributario, dice: "El principio de la legalidad en la tributación quiere significar que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero, además, que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir, todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla." En palabras del maestro Guillermo Salazar: "La existencia de las reservas de ley nacidas de la Carta Magna y del principio "nulla poena sine lege" tiene un efecto jurídico fundamental: la imposibilidad constitucional para que el legislador renuncie a su facultad legislativa en lo que constituye la materia reservada. Es decir, que el legislador siempre puede autorizar a la Administración la regulación de ciertas áreas pero la Constitución Política prohíbe dicha renuncia cuando el constituyente ha deseado que determinadas*

materias solo puedan normarse mediante el procedimiento legislativo." (El principio de legalidad tributaria, Ed. Asociación de Municipalidades Ecuatorianas AME. Serie Jurídica 7, 1998), Así, el artículo 301 de la Constitución de la República ordena: "Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley." disposición que se recoge en los artículos 132 y 120 numeral 7 ibídem y 4 del Código Tributario, que dice: "Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deben concederse conforme a este Código.", conjugándose con otros principios, principalmente el de seguridad jurídica. Al respecto, Geraldo Ataliba sostiene que "toda actuación estatal se subordina a la ley y de ella depende. Toda actuación pública tiene por base y por límite a la ley. Esta contiene decisiones iniciales, innovadoras y básicas del Estado. Las restantes actuaciones del Estado serán basadas, enmarcadas, contenidas, informadas, pautadas y limitadas por la ley. Ninguna (actuación estatal) puede contrariar la ley. En cuanto a los ciudadanos, sólo a la ley deben obediencia. Ella constituye la solemne expresión de la voluntad popular, manifestada por los representantes del pueblo, transformándose así en voluntad del Estado, irresistible y obligatoria" (Gerald Ataliba "Seguridad Jurídica", publicado en la Revista Española de Derecho Financiero núm. 59/1988).- 5.2). Por su parte, el modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 18 define a la obligación tributaria como sigue: "La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales". Nuestro Código Tributario que, en gran parte acoge este modelo, en su artículo 15 define: "Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley". Así lo expuesto, estas definiciones puntualizan los dos aspectos básicos de la obligación tributaria: el presupuesto de hecho,

previsto hipotéticamente en una norma abstracta, y la verificación de ese hecho que materializa el vínculo obligacional. La denominación de esta situación ha generado discusiones terminológicas muy interesantes. por lo que, ante estas discrepancias, es adecuado remitimos a la denominación del modelo de Código Tributario para América Latina que hace referencia al presupuesto de hecho, como norma hipotética; y, a la de nuestro propio Código, que ya habla del hecho generador, en tanto a la efectiva realización de dicho presupuesto abstracto. Al respecto, Ferlazzo Natoli considera al hecho imponible como el "conjunto de los presupuestos abstractos, contenidos en las normas de derecho tributario material, de cuya existencia concreta (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas." (Ferlazzo Natoli, *El Hecho Imponible*, compilado por Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario, Tomo I*, Editorial Temis, Colombia, 2001, p. 61). Pero para que se produzca el efectivo nacimiento de la obligación tributaria, es necesario que dicho hecho se verifique, y así dice el artículo 16 de nuestro Código Tributario: "Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo." Según De Araujo: "(...) el hecho generador es, pues, el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar un determinado tributo, el que tiene como caracteres esenciales a) su prevención en la ley, b) la circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario, en verdad un hecho económico con relevancia jurídica, y c) la circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación ex lege de pagar un determinado tributo (...)" (*El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1964, p. 11).- En concreto, el nacimiento de la obligación de naturaleza tributaria presupone como condición elemental la existencia del presupuesto legal constitutivo, esto es, de la acción que materializa un tributo.- 5.3) Ahora bien, para el caso que nos ocupa, el artículo 155 de la Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador, creó al impuesto a la salida de divisas (iSD) señalando expresamente que: "Créase el impuesto a la Salida de Divisas (iSD) sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero." Por su parte, su artículo siguiente (léase 156), conforme se encontraba vigente hasta noviembre de 2011, en atención a la disposición del último inciso del artículo 11 del Código Tributario, disponía: "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. Se presumirá salida de divisas y por ende se causará este impuesto, en el caso de realizarse importaciones por personas naturales o sociedades ecuatorianas o domiciliadas en el país que tengan como actividad la importación y comercialización de los bienes que importen, cuando los pagos se generen desde el exterior. Toda importación de personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador se presume pagada con recursos que causen el Tributo en el Ecuador, aún cuando los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino con recursos financieros en el exterior del importador o de terceros" (lo subrayado fuera de texto). Consecuentemente conforme lo previsto en este artículo, la obligación de pagar el tributo nace en el momento que se realicen operaciones y transacciones monetarias que implique transferencia o traslado de divisas al exterior, tanto si estas son realizadas en efectivo o a través de cheques, envíos, retiros o pagos, habiéndose establecido una presunción, la cual nos abstendremos de comentar por no apegarse a la realidad del caso que nos ocupa, por no existir importaciones. Con la reforma introducida por el artículo 17 de la Ley de fomento ambiental y optimización de los ingresos del Estado (RO-S 583 de 24-noviembre-2011), vigente a partir de diciembre de 2011, el artículo 156 quedó con este texto: "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 de

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. Todo pago efectuado desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador, se presume efectuado con recursos que causen el ISD en el Ecuador, aún cuando los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino con recursos financieros en el exterior de la persona natural o la sociedad o de terceros. También se presumirá haberse efectuado la salida de divisas, causándose el correspondiente impuesto, en el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en el Ecuador, efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que realicen actividades económicas de exportación, cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuador. En este caso, al impuesto causado en las divisas no ingresadas, se podrá descontar el valor del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) generado en pagos efectuados desde el exterior, referidos en el párrafo anterior. El pago del ISD definido en este párrafo, se efectuará de manera anual, en la forma, plazos y demás requisitos que mediante resolución de carácter general establezca el Servicio de Rentas Internas: así las cosas, se verifica que ha operando una variación justamente en lo que respecta a la presunción, no limitándose a las importaciones, sino abarcando todo pago realizado desde el exterior con recursos financieros de personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador: y, ampliándose a exportaciones cuyos pagos no ingresen a cuentas nacionales, nada de lo cual aplica a este caso, por no tratarse de operaciones realizadas desde el exterior o exportaciones. Y, en consonancia, así dice el Reglamento para la aplicación del impuesto a la salida de divisas, en sus artículos 1 y 6: "Para efectos de la aplicación de este impuesto

entiéndase por divisa cualquier medio de pago, cifrado en una moneda, aceptado internacionalmente como tal" (El subrayado fuera de texto); y: "El hecho generador se produce al momento de la transferencia, traslado, o envío de divisas al exterior, o cuando se realicen retiros de divisas desde el exterior con cargo a cuentas nacionales, con o sin la intervención de las instituciones que integran el sistema financiero. En el giro de cheques sobre cuentas del exterior con débito a una cuenta nacional o pago en efectivo, el hecho generador se produce cuando este título es emitido por la institución financiera. En el giro de cheques sobre cuentas nacionales, que se cobren desde el exterior, el hecho generador se produce cuando el cheque sea pagado al beneficiario; para el efecto la institución financiera que reciba cheques para el cobro desde el exterior deberá informar este hecho a la institución financiera en la que el girador mantenga la cuenta corriente para que esta proceda al débito del valor del cheque y del impuesto respectivo. En el envío o transferencia de divisas con la intermediación de couriers, el hecho generador se produce cuando el ordenante solicite el envío de las divisas", normas legales y reglamentarias que contienen y regulan el hecho generador del impuesto, motivo por el cual no cabe análisis de cualquier otra regulación administrativa que, sin tener tal calidad, se haya expedido al respecto. De ahí que, en la especie, tratándose de una compañía que se dedica a la venta de seguros de personas y reaseguros, conforme conste en los actos impugnados, y que no ha sido controvertido por las partes, el hecho generador del impuesto a la salida de divisas se materializará siempre que realice operaciones y transacciones monetarias que impliquen transferencia o traslado de divisas al exterior, ya sea en efectivo o a través de cheques, envíos, retiros o pagos.- 54; Respecto del pago, el cual constituye hecho generador del impuesto a la salida de divisas siempre que impliquen traslado al exterior, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 18 numeral 2 y 1583 numeral 1 del Código Civil, es un medio de extinguir obligaciones. En su acepción más amplia, el artículo 1584 del Código Civil define: "Pago efectivo es la prestación de lo que se debe"; y, la jurisprudencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, aclara: "CUARTO: "PAGO" es el vocablo derivado del verbo "pagar" y proviene del latín "pacare", que significa, entre otras acepciones que admite, la de "satisfacer" y, según la definición del Diccionario de la Real Academia, "dar uno a otro, o satisfacer lo que se debe". Supone, pues, la preexistencia de una obligación a la cual extingue, es decir, que todo pago presupone una deuda, y de ahí el derecho de repetir lo pagado por error, excepto en las obligaciones naturales. El pago, por su

naturaleza, es un verdadero acto jurídico y en principio, de carácter unilateral, pues la conformidad o disconformidad del acreedor es indiferente si reúne los requisitos legales, esto es, si el deudor paga exactamente lo que se obligó o se encuentra obligado a pagar (...)” (RO 448 de 26- mayo-1994). Así pues, el pago es uno de los medios de extinción de las obligaciones, habiendo una larga enumeración, con sus respectivas regulaciones, a partir del citado artículo 1583 del Código Civil al cual nos remitimos por cuanto, el caso que nos ocupa, se refiere a obligaciones civiles- las cuales, si bien tienen un mismo fin, constituyen figuras independientes unas de otras, procediendo cada una, de acuerdo a las condiciones y particularidades ahí previstas, como ocurre, por ejemplo con la novación, compensación, prescripción; instituciones que, si bien, al igual que el pago, tienen aptitud jurídica para liberar al deudor, jamás pueden ser asimiladas entre sí por no tener tal naturaleza jurídica, aun considerando que el pago no siempre es realizado en efectivo. En palabras del autor Sergio Rodríguez-Azuero: “La existencia de una obligación produce como consecuencia directa, según vimos, la necesidad de cumplirla. Pues bien, tanto ese cumplimiento en la forma prevista, como la presencia de otra serie de causas previstas por la ley, conducen a la extinción de la obligación. Se entiende, entonces, que las obligaciones pueden extinguirse por aquellos actos y hechos jurídicos en virtud de los cuales termina el vínculo obligatorio que une al deudor y al acreedor o se sustituye por otro o, en últimas, se produce un cambio en las partes intervinientes con la consecuencia de que, por lo menos en relación con una de las originales, desaparece la obligación.” (Sergio Rodríguez Azuero, Contratos Bancarios, Biblioteca Felaban, Bogotá. S.F. p. 59). Lo dicho implica que solo el pago, verificado de cualquier forma que conlleve la salida de divisas al extranjero, constituye hecho generador del impuesto y no cualesquiera de las otras formas previstas para extinguir obligaciones, al amparo de la normativa vigente a dicha fecha y de la configuración legal del tributo.- SEXTO: 6.1) La interpretación de las normas tributarias en función a la realidad de los hechos económicos es uno de los temas que ha sido tratado largamente por la doctrina más destacada y, básicamente supone establecer que, en la relación jurídico-tributaria, la primacía de los hechos contable no puede ser dejada de observar. En 1967, el modelo de Código Tributario para América Latina acoge el principio en los siguientes términos: “Artículo 8. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle

el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas." La exposición de motivos del modelo, dice que el proyecto parte de la base de que el intérprete tiene que adjudicar a la norma su verdadero significado, para lo cual no puede estar subordinado a definiciones estructuradas sobre fundamentos y con finalidades distintas que pueden o no coincidir con los de las normas tributarias. En este sentido, al ser recopilado este principio en nuestro Código Tributario, su artículo 17 manda: "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." Y, así lo ha concebido la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en su aclaración de la resolución número 127 (RO-S 135 de 26-abril-2011): "supone el tener 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".- 6.2) Ahora bien, de acuerdo con Giuliani Founrouge, el fundamento del principio estriba en atender al contenido económico real de las circunstancias comprendidas, prescindiendo de las formas y estructuras inadecuadas. Como tal, la forma jurídica encuentra su definición más bien en la doctrina, cuando aclara: "[...] Se dijo ya que los actos jurídicos eran formales y no formales (y supra. núm. 36). La forma consiste en un elemento sensible, exterior, ajeno al acto en sí mismo y de naturaleza artificial, que acompaña la realización de esos actos para afirmar su trascendencia y facilitar su prueba. En los actos formales ésta se exige con carácter exclusivo, de tal manera que sin su ejecución, el acto carecería de validez o la demostración de su existencia resultaría dificultada. Los actos formales se dividen en solemnes y no solemnes. En los primeros, la forma debe ser observada bajo pena de nulidad o de inexistencia del acto, pues es requerida como elemento indispensable para su validez, y con el objeto de darle mayor solemnidad: el matrimonio, la adopción, el testamento, ciertas donaciones, etc. Los actos no solemnes, por el contrario, son aquellos que requieren el cumplimiento de ciertas formalidades como medio de prueba y no

para su validez jurídica: los contratos relativos a bienes inmuebles deben ser extendidos en escritura pública, los contratos superiores a doscientos pesos deben ser hechos por escrito., etc. En estos casos el acto jurídico no pierde validez, pero o bien debe perfeccionarse (otorgando la escritura respectiva), o bien su prueba se hace más difícil (los contratos superiores a doscientos pesos no pueden ser probados por testigos, salvo el caso que existiera un principio de prueba por escrito: artículo 1192 y 1193 del Código Civil). Y como la eficacia de un acto depende muchas veces de la posibilidad de demostrarlo, la forma se convierte en un elemento indispensable en la inmensa generalidad de los casos. En el primer supuesto se dice que la forma es exigida ad solemnitatem, en el segundo ad approbationem. Unas y otras son múltiples y diversas, adecuadas a cada uno de los fines previstos en el derecho. Pues ésa es, precisamente, la característica principal del formalismo, y la justificación de su existencia. Tiende, en efecto, a garantizar el acto jurídico revistiéndolo de signos exteriores que permitan distinguirlo, asignarle trascendencia y demostrarlo fehacientemente. De tal manera, la forma, subordinada al fin jurídico que se persigue, debe reunir dos requisitos fundamentales: adaptarse lo más perfectamente posible al fin que se tiene en vista, y garantizar la seguridad de los resultados, de modo que cada uno pueda preverlos y obrar en consecuencia. De lo contrario la forma será superflua, inadecuada, perjudicial o excesiva. No se debe abusar del formalismo en el derecho. [...]” (Carlos Mouchet, Ricardo Zorraquin Becu, Introducción al Derecho. Editorial Perrot, Buenos Aires 1970, páginas 155 y 156).- La esencia, por su parte, apunta a la realidad económica, vale decir, a si se concreta de manera cierta e indiscutible la transacción contable y su efecto económico. El alcance de este concepto, ha sido dado de manera muy amplia y explícita por la Superintendencia Bancaria de Colombia, que en Resolución 1747 del 21 de mayo de 1991 manifestó: “Significa lo anterior que para entender y apreciar en su verdadera dimensión el sentido de una operación determinada, no sólo basta con el análisis de su aspecto formal, el cual ordinariamente se encuentra expresado en términos jurídicos, sino también los resultados que desde el punto de vista económico y financiero se producen realmente para el ente contable, en cuyo caso, al no ser coincidentes unos y otros, es necesario supeditar el aspecto formal a la realidad de los hechos; y en este sentido, con base en la realidad de los efectos económicos producidos, partir del supuesto según el cual para el registro de una operación no se tendrán inmediatamente en cuenta los presupuestos jurídicos que la han estructurado. Ello

no es otra cosa que reconocer que desde el punto de vista económico en materia contable son las consecuencias reales las que deben primar sobre la configuración jurídica de una operación, reservando a un momento posterior la coincidencia absoluta entre lo contable y lo jurídico. Bajo tales presupuestos, no resulta inadecuado a los fines de la contabilidad que en ciertos eventos la presentación de los estados financieros se aparte del contenido formal del negocio jurídico, para reflejar los efectos concretos que la ejecución de una transacción produce, sobre la base de que la realidad de los hechos prevalece sobre la apariencia legal de un negocio. Supeditar, entonces, la naturaleza jurídica de una operación a la realidad económica que su ejecución produce, repetimos, no significa que se sugiera siquiera que existe una simulación en los términos que explica nuestro Código Civil, sino que, por el contrario, simplemente se busca destacar las consecuencias materiales de la operación, bajo el entendido que tales efectos son los que finalmente determinarán la situación financiera de un ente contable. De esta manera, es inobjetable que la tensión que se muestra entre la vinculación de las órbitas jurídica y económica, cuando no son paralelas ni coincidentes, cede ante el hecho de que son los efectos económicos y no las formalidades legales de que está revestido un acto los que muestran la realidad que se desprende de la ejecución de un determinado negocio, toda vez que ello es lo que explica si los resultados obtenidos se adecuan o no a la forma jurídica desarrollada. Sobre las anteriores bases, resulta inobjetable observar que el principio de esencia sobre forma es una disposición cuyo contenido debe prevalecer para la interpretación y definición que se debe hacer sobre la revelación del registro correcto de toda transacción económica, pues una indebida apreciación contable podría distorsionar severamente los resultados de los estados financieros. (...), texto citado de manera ilustrativa, con el afán de comprender claramente la procedencia, alcance y efectos de esta figura -la cual, por hallarse prevista en las Normas Internacionales de Contabilidad, tiene proyección mundial-. Con este mismo criterio, el Consejo de Estado de Colombia, en sentencia dictada el 1 de noviembre de 1991, expediente C203, explicó: "(...) La Sala tiene en cuenta que la finalidad primordial de la contabilidad, según los términos usados por el Código de Comercio, es la de suministrar una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante. Pero por "negocio" ha de entenderse no sólo el que se realice y perfeccione con todos los requisitos legales como es lo ideal, sino también deben quedar registrados los que se ejecuten en realidad mediante traslación de bienes y dinero, sea sin ceñirse a la

formalidad propia del respectivo contrato o forma jurídica a que correspondan. La contabilidad no puede limitarse a registrar solamente los negocios jurídicamente perfectos, pues si así fuera, el contador sería una especie de censor jurídico, calidad ésta que en parte alguna se le ha asignado;(…)” En definitiva, toda la discusión respecto del concepto básico de esencia sobre forma gira en torno a la necesidad de no transmitir una imagen incorrecta sobre la realidad, con el afán de evitar que, mediante el uso de instrumentos jurídicos, se oculte o tergiversarse la verdad. En este sentido, es menester aclarar que el concepto de esencia sobre forma no se estructura como el deber de reconocer la sustancia y no la forma, sino como la obligación de no atenerse únicamente a la forma dejando de lado la realidad que fue encubierta o distorsionada.- 6.3) En la especie, la administración tributaria se ha valido de esta figura para establecer que la extinción de las obligaciones que la actora mantenía con el extranjero, verificada por compensación, constituyó hecho generado del ISD, por implicar la salida de divisas.- SÉPTIMO: 7.1) Ahora bien, en este punto es preciso destacar que “No hace falta mayor imaginación para comprender la enorme importancia que la prueba tiene en la vida jurídica; sin ella los derechos subjetivos de una persona serían, frente a las demás personas o al Estado y entidades públicas emanadas de éste, simples apariencias, sin solidez y sin eficacia alguna diferente de la que pudiera obtenerse por propia mano (sistema primitivo de justicia privada) o por espontánea condescendencia de los demás (...) Recuérdese que toda norma jurídica es, por esencia, violable, ya que regula conductas humanas y parte de la base de que éstas pueden tener otra manifestación, por lo cual se hace indispensable exigir la contemplada en ella. Por tanto, sin la prueba del derecho estaríamos expuestos a su irreparable violación por lo demás, y el Estado no podría ejercer su función jurisdiccional para amparar la armonía social y secundariamente restablecer el derecho conculcado. Gráficamente expresa ese concepto el viejo adagio: tanto vale no tener un derecho como no poder probarlo. La administración de justicia sería imposible sin la prueba, lo mismo que la prevención de los litigios y la seguridad en los propios derechos y en el comercio jurídico en general. No existiría orden jurídico alguno.” (Devis Echandía, Hernando: Teoría Judicial de la Prueba Judicial, Víctor P. de Zavallía, Editor, Buenos Aires, Tomo I, pp. 12 y 13). En este escenario, más allá de centrarnos en discutir sobre quién recae la carga de la prueba, de acuerdo a los artículos 258 o 259 del Código Tributario, simplemente cabe tener claridad que, ante la necesidad de otorgar al juez certeza de la realidad de los hechos que se afirman, las

partes deben demostrarlos con tal sutileza que eliminen cualquier vestigio de duda, para lo cual pueden valerse de todos los medios que la legislación les brinda. lo cual deviene de los mandatos de los artículos 113 y 114 del Código de Procedimiento Civil. Dentro del proceso, y de manera concreta, el "thema probandum" está conformado por todos aquellos hechos sobre los cuales versa la discusión, pues todo aquello que es afirmado por una de las partes y negado por la otra, determina la necesidad de probarlos y delimita el "thema probandum", debiendo ser eficaz la prueba aportada para poder otorgar certeza de la realidad de los hechos contrapuestos.- 7.2) En la especie, la administración tributaria ha establecido las diferencias constantes en las acta de determinación impugnadas por el impuesto a la salida de divisas generado en los años 2011 y 2012 por la compañía actora, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 17 del Código Tributario, sosteniendo que: (i) Por el año 2011, el SRI señala que la actora compenso las siguientes cuentas y valores (foja 10 vuelta y 11): "Comisiones Recibidas por Reaseguros Cedidos al Exterior", cuenta 5.2.03.02, por el valor de \$ 7,918.339,19 USD; "Participación de Reaseguradores en Salvamentos", cuenta 4.6.05.02, por el valor \$ 682.299,64 USD; "Deudores Siniestros Reaseguros Cedidos", cuenta 1.2.02, por el valor de \$ 9.374.649,83 USD; "primas por pagar reaseguros cedidos exterior" con las cuentas "deudores por siniestros de reaseguros cedidos exterior, " primas por cobrar coaseguros aceptados" " deudores por siniestros de coaseguros cedidos" y " primas por pagar coaseguros cedidos país" por el valor de \$ 155.929.17 USD; y "primas por pagar reaseguros cedidos exterior" con las cuentas "deudores por siniestros de reaseguros cedidos exterior, " primas por cobrar" y " particulares" por el valor de \$ 913.360.91 USD - Y, (ii) Por el año 2012, el SRI señala que la actora compenso las siguientes cuentas y valores (fojas 22 a 23). "Comisiones Recibidas por Reaseguros Cedidos al Exterior", cuenta 520302, por el valor de \$ 7.530.021,43 USD; "Participación de Reaseguradores en Salvamento", cuenta 460500, por el valor de \$ 682.338,85 USD; de la cuenta "Primas Por Pagar Reaseguro Cedidos Exterior" se resta la cuenta por cobrar "Deudores Siniestros Reaseguros Cedidos", por el valor de \$ 25.234.363,97 USD; las cuentas "Reaseguros Cedidos Exterior" y "primas Por Cobrar", por el valor de \$ 946.465,71 USD; y, "Impuesto A La Salida De Divisas", cuenta 4704900 por \$ 8.693,28 USD. En este contexto, la administración tributaria en cada caso, en cada glosa, concluye que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17 del Código Tributario "al ser esta operación de compensación en su esencia económica un traslado de recursos

financieros" de la compañía actora hasta el exterior, puntualiza que lo mencionados valores constituyen base imponible de impuesto a la salida de divisas.- 7.3) De lo expuesto, se verifica que en todos los cuadros en donde se analiza las cuentas contables antes enunciadas, tanto en el año 2011 como en el año 2012, se evidencia que la compañía actora ha mantenido un manejo contable basado en la compensación de cuentas acreedoras y deudoras, hecho que no ha sido discutido en sede alguna por la administración tributaria, y así lo reconocen las partes en sus actuaciones.- 7.4) Ahora bien, respecto a la "base imponible" del impuesto a la salida de divisas que señala el SRI en el acto impugnado, este Tribunal observa que el artículo 160 de la Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador, en su versión original vigente hasta diciembre de 2014 (que incluye los periodos fiscales determinados), disponía que: "Base Imponible.- La base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) es el monto del traslado de divisas, de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior": es decir, conforme quedó puntualizado en líneas anteriores, el presupuesto fáctico normativo del impuesto no incluye la compensación. Por su parte, se observa que con la expedición de la "Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal" (RO-S 405 de 29-diciembre-2014), se reformó el citado artículo 160, en donde, en el artículo 38 dispuso: "En el artículo 160 sustitúyase la frase "de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior." por la frase "acreditación, depósito, cheque, transferencia, giro y en general de cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones cuando estas operaciones se realicen hacia el exterior"; es decir, a partir de diciembre de 2014, se incluyó como base imponible cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones como es la compensación:- sin embargo tal presupuesto normativo no se encontraba vigente para los ejercicios fiscales determinados por el SRI.- 7.5) Así las cosas y, habiendo sido aceptada por la administración tributaria la existencia de la compensación como forma de extinguir las obligaciones de la aseguradora con las reaseguradoras extranjeras, teniendo claro que lo que sostiene es que, en su esencia económica este proceder constituye en realidad un traslado de recursos financieros hacia el exterior, es de recalcar que en el proceso no obra prueba alguna que permita establecer que dicha operación disimule un pago, en efectivo o no, que implique traslado de divisas al exterior, siendo que la forma jurídica y la esencia económica, en función del manejo contable develado en los actos de determinación practicados por el mismo SRI.- En consecuencia no se ha podido establecer la ocurrencia del

hecho generador del impuesto a la salida de divisas (ISD), en su configuración legal prevista en los artículos 156 y 160 de la Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador vigente en los periodos 2011 y 2012, en estas transacciones. Simplemente, cabe aclarar que no se observa que el acto adolezca de falsa motivación, sino una inadecuada utilización del artículo 17 del Código Tributario a los hechos acontecidos”.

II. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

2.1.- 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, 165 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y primero de la Ley de Casación.

III. VALIDEZ PROCESAL

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

IV.- PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

4.1.- Previamente a señalar los cargos imputados, es pertinente indicar que el proponente del recurso de casación ha fundamentado su pedido por la causal primera del Art. 3 de la Ley de la materia, por *errónea interpretación* de norma de derecho, que han sido determinante en la parte dispositiva de la sentencia, como a continuación se manifiesta:

CAUSAL PRIMERA (Art. 3 Ley de Casación)

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

V.- CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

5.1.- El recurso de casación conforme lo ha reconocido la propia doctrina y jurisprudencia, posee un carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, que tiene como base fundamental el operar sobre una resolución ejecutoriada, expedida por un Tribunal de Instancia. Cabe señalar que per se, no constituye una nueva instancia, así como tampoco abre la posibilidad de un nuevo examen del proceso, de ahí su ratificación sobre su esencia formal, cuyos requisitos y términos se encuentran establecidos en la ley. Finalmente, la crítica del recurrente a la Sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de Casación, debe tener por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la ratio decidendi del fallo.

5.2.- Conforme los problemas jurídicos descritos en este fallo, el casacionista alegó la **causal primera** del Art. 3 de la Ley de la materia, por *errónea interpretación* de norma de derecho, señalada en el número 4.1., cargo único, cuyo texto es el siguiente:

- LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR:

Art. 155.- Creación del Impuesto a la Salida de Divisas.- Créase el impuesto a la Salida de Divisas (ISD) sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero.

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.

Todo pago efectuado desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador, se presume efectuado con recursos que causen el ISD en el Ecuador, aún cuando los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino con recursos financieros en el exterior de la persona natural o la sociedad o de terceros.

También se presumirá haberse efectuado la salida de divisas, causándose el correspondiente impuesto, en el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en el Ecuador, efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que realicen actividades económicas de exportación, cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuador. En este caso, al impuesto causado en las divisas no ingresadas, se podrá descontar el valor del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) generado en pagos efectuados desde el exterior, referidos en el párrafo anterior. El pago del ISD definido en este párrafo, se efectuará de manera anual, en la forma, plazos y demás requisitos que mediante resolución de carácter general establezca el Servicio de Rentas Internas.

Art. 160.- Base Imponible.- *(Reformado por el Art. 38 de la Ley s/n. R.O. 405-S. 29-XII2014).- La base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) es el monto del traslado de divisas, acreditación, depósito, cheque, transferencia, giro y en general de cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones cuando estas operaciones se realicen hacia el exterior.*

5.2.1.- En consideración a la causal primera alegada por el recurrente, esta Sala establece lo que el número 1 del Art. 3 de la Ley de Casación indica: "*1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva;*". Esta causal tiene como limitante la revalorización 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* por lo que debe demostrar la violación directa de normas sustantivas. Esta demostración, para que se haga efectiva, implica delimitar los cargos imputados, con precisión y exactitud, por cualquiera de los tres modos establecidos, ya sea por: a) Aplicación indebida; b) Falta de aplicación; y, c) Errónea interpretación de normas de derecho sustantivas, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, tres cargos que son excluyentes del análisis de un mismo atributo, respecto a la misma norma impugnada. Para Manuel Tama es importante diferenciar entre "ignorancia" y "error", para así determinar con mayor asidero e ilustración y llegar a identificar si el juzgador, actuó por negligencia o desconocimiento de una cosa o situación, enmarcándose en ignorancia; o si en su defecto, ocasionó su actuar una disconformidad de las ideas con la realidad o con la verdad de los hechos, evidenciándose un error, el mismo que puede consistir en los cargos descritos por el recurrente.

5.2.1.1.- Respecto de la alegación efectuada por el recurrente sobre la "errónea interpretación" del Art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Esta Sala Especializada ha considerado procedente señalar lo que el Tribunal de instancia en la sentencia atacada manifiesta: "(...)7.3) *De lo expuesto, se verifica que en todos los cuadros en donde se analiza las cuentas contables antes enunciadas, tanto en el año 2011 como en el año 2012, se evidencia que la compañía actora ha mantenido un manejo contable basado en la compensación de cuentas acreedoras y deudoras, hecho que no ha sido discutido en sede alguna por la administración tributaria. y así lo reconocen las partes en sus actuaciones.- 7.4) Ahora bien, respecto a la "base imponible" del impuesto a la salida de divisas que señala el SRI en el acto impugnado, este Tribunal observa que el artículo 160 de la Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador. en su versión original vigente hasta diciembre de 2014 (que incluye los períodos fiscales determinados), disponía que: "Base Imponible.- La base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) es el monto del traslado de divisas,*

de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior": es decir, conforme quedó puntualizado en líneas anteriores, el presupuesto fáctico normativo del impuesto no incluye la compensación. Por su parte, se observa que con la expedición de la "Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal" (RO-S 405 de 29-diciembre-2014), se reformó el citado artículo 160, en donde, en el artículo 38 dispuso: "En el artículo 160 sustitúyase la frase "de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior." por la frase "acreditación, depósito, cheque, transferencia, giro y en general de cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones cuando estas operaciones se realicen hacia el exterior": es decir, a partir de diciembre de 2014, se incluyó como base imponible cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones como es la compensación-; sin embargo tal presupuesto normativo no se encontraba vigente para los ejercicios fiscales determinados por el SRI.- 7.5) Así las cosas y, habiendo sido aceptada por la administración tributaria la existencia de la compensación como forma de extinguir las obligaciones de la aseguradora con las reaseguradoras extranjeras, teniendo claro que lo que sostiene es que, en su esencia económica este proceder constituye en realidad un traslado de recursos financieros hacia el exterior, es de recalcar que en el proceso no obra prueba alguna que permita establecer que dicha operación disimule un pago, en efectivo o no, que implique traslado de divisas al exterior, siendo que la forma jurídica y la esencia económica, en función del manejo contable develado en los actos de determinación practicados por el mismo SRI.- En consecuencia no se ha podido establecer la concurrencia del hecho generador del impuesto a la salida de divisas (ISD), en su configuración legal prevista en los artículos 156 y 160 de la Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador vigente en los periodos 2011 y 2012, en estas transacciones. Simplemente, cabe aclarar que no se observa que el acto adictee de falsa motivación, sino una inadecuada utilización del artículo 17 del Código Tributario a los hechos acontecidos". Por el contrario, el recurrente en su escrito de casación manifiesta que la Sala de instancia sólo considera que el pago en efectivo grava el impuesto a la Salida de Divisas limitando el verdadero alcance no solo del artículo 156 sino del impuesto como tal propiciando una fuga de capital ya que las transacciones entre las aseguradoras en el Ecuador y sus reaseguradoras en el extranjero son en gran medida por medio de la compensación como un medio de pago para extinguir sus obligaciones. En torno a lo antes expuesto, se observa que el Tribunal de instancia efectuó su razonamiento sobre el hecho

generador del ISD y arguyó que la actuación tributaria del actor cumple los parámetros de fondo y forma en sus transacciones económicas, por lo que a criterio del referido Tribunal no se ha cumplido la existencia del hecho generador en el caso que nos atañe. Ahora bien, esta Sala Especializada amparada en la norma tributaria vigente establece que, tanto el pago como la compensación constituyen formas de extinción de las obligaciones y en muchas ocasiones la propia norma jurídica remite a lo prescrito en las disposiciones constantes al pago para que pueda ser usado, entendido y aplicado en la compensación; tanto más que la compensación puede ser entendida como un pago abreviado por lo que es dable considerar a la compensación dentro de los pagos efectuados por cualquier naturaleza, en otras palabras, se analiza que al existir esta aseveración, pago de otra naturaleza, significa lo que es distinto a aquella y a lo que normalmente, se aprecia como tal, mismo que el Código Tributario ha establecido en efectivo, en moneda de curso legal, mediante cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador del lugar del domicilio del deudor o de quien fuere facultado por la ley o por la administración para el efecto. Entonces, siguiendo lo dispuesto en líneas anteriores la compensación se constituye como un pago de cualquier naturaleza y por tanto deviene en unas de las formas de extinción de obligaciones, que se constituye cuando dos personas son deudoras una de la otra, siempre y cuando opere entre ellas una contrapartida que extinga ambas deudas, en la forma descrita en la ley. Para el caso puesto a conocimiento, se distingue que existieron varias compensaciones de cuentas en el extranjero, conforme obra de lo indicado en la sentencia recurrida, las cuales constan en la contabilidad y cumplen el sistema de partida doble, que además se constituyen en una transacción monetaria que se va a reflejar en el hecho de que las cuentas por cobrar forman parte del balance general en su haber y que con el tiempo al ser cobradas se convertirán en efectivo para la empresa y en tal virtud esta transacción monetaria se ha realizado con una cuenta por cobrar en virtud de lo cual es errado mencionar que el hecho generador del ISD se concreta solo por la salida física de la divisa tanto más que como se ha establecido por medio de una transacción monetaria que sea equivalente al efectivo como en el caso que no ocupa la compensación de cuentas por cobrar y pagar entre la compañía aseguradora y su reaseguradora.

Es decir que la compensación llevada a cabo por el contribuyente actor con el reasegurador en el exterior, implica el traslado de divisas al extranjero y como ya se explicó anteriormente,

se constituye en un pago de cualquier naturaleza realizado con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero o en pago abreviado, el cual se origina para evitar el doble pago e imposición de impuestos, evento que constituye el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, criterio concordante con el expresado en la sentencia N° 189-2016, dictado por esta Corte de Casación. En conclusión, se ha configurado la errónea interpretación del Artículos denunciados.

VI. DECISIÓN

6.1.- Este Tribunal de Casación considera, que se ha configurado la causal primera alegada por el Servicio de Rentas Internas.

6.2.- 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:

VII. SENTENCIA

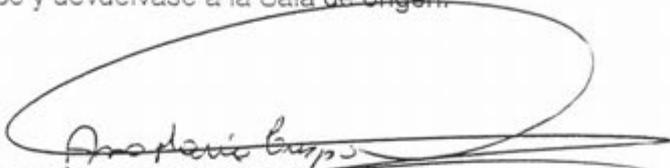
7.1.- **CASAR** la sentencia dictada el 9 de diciembre del 2016 a las 10h52 por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 1, con sede en la ciudad de Quito, de acuerdo a los términos señalados en el Considerando V de esta sentencia.

7.2.- **RATIFICAR** el Acta de Determinación No. 1720140135747 y 1720140135742 de 21 de noviembre de 2014

7.3.- Actúe dentro de este proceso, como Secretaria Relatora (E) la Dra. Ivonne Guamani León.

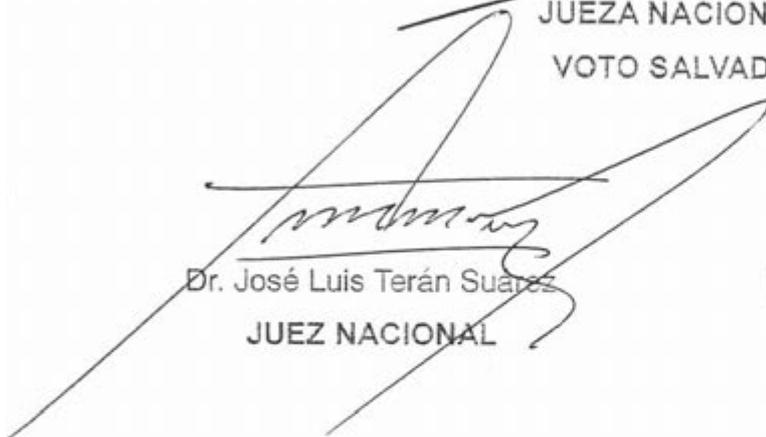
7.4.- Sin costas.

7.5.- Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.



Dra. Ana María Crespo Santos

JUEZA NACIONAL
VOTO SALVADO



Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL



Dr. Darío Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL

Certifico:



Dra. Ivonne Guamaní León
SECRETARIA RELATORA (e)

En Quito, martes once de septiembre del dos mil dieciocho, a ~~partir de las~~ dieciséis horas y cuarenta y seis minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA y VOTO SALVADO que antecede a: COMPAÑIA SEGUROS UNIDOS S.A. (RAFAEL ALBERTO MATEUS PONCE, GERENTE GENERAL) en la casilla No. 1338 y correo electrónico `clicto@ejprado.com`; `juridico.prado17@foroabogados.ec`; `secretaria@ejprado.com`, en el casillero electrónico No. 1709762445 del Dr./Ab. LICTO GARZON CARLOS MARCELO. DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico `santorogabriela@hotmail.com`; `sri.norte17@foroabogados.ec`, en el casillero electrónico No. 1714479571 del Dr./Ab. MARIA GABRIELA SANTORO SANTILLAN; en la casilla No. 568 y correo electrónico `santorogabriela@hotmail.com`; `sri.norte17@foroabogados.ec`, `mgsantoro@sri.gob.ec`, en el casillero electrónico No. 1714479571 del Dr./Ab. MARIA GABRIELA SANTORO SANTILLAN. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200, en el casillero electrónico No. 3632 del Dr./Ab. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS. 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. 17751-2017-0010 (Juicio de Impugnación No. 17510-2014-0048), (Resolución No. 357-2018), que sigue la compañía SEGUROS UNIDOS S.A., en contra del DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 19 de septiembre del 2018. Certifico.-

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEÓN
SECRETARIA RELATORA (E)



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

ACTOR: GLOBAL TELEMATIC SOLUTIONS GTSECUADOR CIA.
LTDA.

DEMANDADO: Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.
(Recurrente).

Quito, a jueves 13 de septiembre del 2013, las 12h46.-

VISTOS: (17751-2016-0390)

I. ANTECEDENTES:

1.1. La abogada María Gabriela Santoro, procuradora fiscal del Director Zonal 9 antes Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 1 de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Quito, el 13 de mayo del 2016, las 10h37, dentro del juicio de impugnación No. 17505-2012-0115, deducido por la señora Mónica Aracelli Salazar Urbina, gerente general y representante legal de la compañía GLOBAL TELEMATIC SOLUTIONS GTSECUADOR CÍA LTDA., en contra de la Resolución N° 117012012RRECO31255, emitida el 8 de octubre del 2012, por la Directora Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, fallo que en su parte relevante señala: *"(...) acepta la demanda propuesta por la señora Mónica Aracelli Salazar Urbina, en calidad de representante legal de la compañía Global Telematic Solutions GTSECUADOR CIA. LTDA.; y, en consecuencia se deja sin efecto la resolución no. 117012012RRECO31255, emitida el 8 de octubre de 2012 por la directora regional norte del Servicio de Rentas Internas y la Liquidación de anticipo de impuesto a la renta no. 1720121300420 para el ejercicio fiscal 2011. Ejecutoriado que se halle este*

fallo, procédase con el desglose de la garantía bancaria no. GRB 01011200984, que reposa a fojas 94 de autos.- Sin costas (...)”.

1.2. La pretensión jurídica de la abogada María Gabriela Santoro, procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas, es que: *“(...) se me conceda el Recurso de Casación con efecto suspensivo y se remita el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, a quienes, por ser conforme a derecho, a su vez en virtud de lo expuesto, que tiene su fundamento en derecho pero sobre todo en justicia, pues se está favoreciendo a quien no adecua su comportamiento a regulaciones contenidas en nuestro marco jurídico, perjudicando a la Administración Tributaria, quien por su parte, además de ceñir su actuación a la normativa aplicable, obra con la debida precaución; y con el afán de evitar a futuro que se instaure una patente jurisprudencial, para que similares conductas cuenten con el aval judicial, (...)*”. (Transcripción del escrito correspondiente).

1.3. El recurso de casación presentado por la abogada María Gabriela Santoro, procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, fue admitido a trámite por el Tribunal Ad-quo mediante auto de 8 de junio del 2016, las 08h24; ante los Jueces de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competente para conocer y resolver este recurso.

1.4. Es preciso poner de manifiesto que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia conoció y resolvió el recurso planteado mediante sentencia de 19 de octubre de 2016, a las 14h40. Sin embargo, dicha sentencia fue objeto de acción extraordinaria de protección propuesta por la señora Mónica Aracelli Salazar Urvina, gerente general y representante legal de la compañía GLOBAL TELEMATIC SOLUTIONS GTSECUADOR CÍA LTDA, en la que la Corte Constitucional, mediante sentencia No. 028-18-SEP-CC, de 17 de enero de 2018, dentro de la causa signada con el N°. 2446-16-EP, acepta la acción extraordinaria de protección planteada y dispuso como medidas de reparación integral lo siguiente: *“(...) 1.- Declarar la vulneración del derecho constitucional al debido proceso en la garantía de motivación, así como a la seguridad jurídica, previstos en los artículos 76 numeral 7 literal l y 82 de la Constitución de la República, respectivamente. 2.- Aceptar la acción*

extraordinaria de protección planteada. 3.- Como medidas de reparación integral se dispone: 3.1. Dejar sin efecto la sentencia dictada el 27 de septiembre de 2016, por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación N.º 0023-2014. 3.2. En consecuencia, se retrotraen los efectos del proceso hasta la emisión de la sentencia, por lo que se dispone que un nuevo Tribunal de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, resuelva el recurso de casación, de conformidad con la Constitución de la República, la ley de la materia y la aplicación integral de esta decisión constitucional, esto es, considerando la decisum o resolución, así como los argumentos centrales que son la base de la decisión y que constituyen la ratio decidendi (...).(sic)

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, numeral primero del segundo inciso del art. 185 del Código Orgánico de la Función Judicial y numeral 2 del art. 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición reformatoria segunda numeral 4 del Código Orgánico General de Procesos y 1 de la Ley de Casación. Del acta de sorteo que consta a fojas 114 del expediente de casación, se ha radicado la competencia en el doctor Darío Velástegui Enríquez, en su calidad de Juez Ponente y los doctores: Patricio Adolfo Secaira Durango e Iván Rodrigo Larco Ortuño en sus calidades de Conjuces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en virtud de las Resoluciones N° 009-2018 de 23 de enero del 2018; y, 037-2018, de 15 de marzo de 2018 emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura y 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; de conformidad con lo dispuesto en el art. 200 del Código Orgánico de la Función Judicial, son competentes para conocer y resolver la presente causa.

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. La abogada María Gabriela Santoro, procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas, fundamenta su recurso de casación con base en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, cuyo yerro lo sustenta en los vicios de aplicación indebida del art. 41 de la Ley de Zonas Francas y errónea interpretación del art. 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas que sustituyó lo dispuesto por el art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y errónea interpretación del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno y falta de aplicación del art. 18 del Código Civil. Mismo que, en auto de 26 de julio de 2016, las 16h28, el doctor Darío Velástegui Enríquez, en su calidad de Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia a esa fecha, declaró admisibilidad parcial del recurso de casación exclusivamente por la aplicación indebida del art. 41 de la Ley de Zonas Francas, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación.

4.1.1. Respecto del vicio, de aplicación indebida del art. 41 de la Ley de Zonas Francas, la abogada María Gabriela Santoro, procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas expone lo siguiente: *“(...) En base a la causal invocada me permito manifestar que la sentencia recurrida ha reconocido el beneficio previsto en la citada norma, aplicando la misma cuando realmente no correspondía hacerlo pues el sentido del fallo no se ha dado en armonía con el ordenamiento jurídico vigente al ejercicio fiscal 2011, año de la determinación discutida en la presente causa. La misma no debió aplicarse al caso si consideramos lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas que sustituyó el Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno; ambas normas también consideramos infringidas en la presente causa conforme explicaremos a continuación pues para la resolución de este caso se ha aplicado el artículo 41 de la Ley de Zonas Francas*

cuando a nuestro juicio esta norma se encontraba derogada. En la sentencia se ha realizado una aplicación indebida de la referida norma pues la misma se encontraba derogada y en consecuencia no tenía vigencia al ejercicio fiscal 2011 conforme se desprende de los argumentos que explico continuación: El artículo 41 de la Ley de Zonas Francas fue dictado desde su primera codificación publicada en el Registro Oficial 625 de 19 de febrero de 1991, la que se mantuvo en la codificación de publicada en el Registro Oficial 562 de 11 de abril del 2005 que estuvo vigente hasta la publicación del COOPCI. A efectos de verificar la vigencia de la misma, debemos mencionar que por su parte la Ley Reformatoria para las Finanzas Públicas que se encuentra vigente hasta la actualidad (ley 24) publicada en el Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999 efectivamente reformó la disposición constante en el entonces artículo 40 (al 2006 Art. 41) de la Ley de Zonas Francas, pues dicha norma contenía en su parte final la siguiente disposición: "Artículo 20 sustituyese el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el siguiente: Art. 9.- EXENCIONES.- Para fines de la determinación y liquidación de impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos (...) En la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente". Estableciendo con lo señalado que: "(...) con posterioridad a la vigencia de la Ley de Zonas Francas y una vez que fue expedida la Ley Reformatoria para las Finanzas Públicas de forma tácita se derogó la exoneración de impuesto a la renta que constaba en la misma, que se manifestó expresamente de que prevalecería dicha disposición "aunque", es decir "por más que", otras leyes las establezcan". Además, esta disposición fue específica para el caso del impuesto a la renta, por lo que no cabe comparar o hacer la analogía con otros beneficios especiales constantes en otras normas de derecho (...)". Para concluir señala que: "(...) al no contemplar la normativa tributaria ninguna otra exención que las establecidas en el referido artículo 9, al ser los ingresos obtenidos por la compañía actora gravados con el Impuesto a la Renta, ésta, como en su declaración del Impuesto la Renta del ejercicio fiscal 2011, debió declarar y pagar el anticipo de impuesto correspondiente, conforme lo disponen las normas legales y reglamentarias que han sido el sustento del acto impugnado. La sentencia recurrida interpreta que, el hecho de haber mantenido el contenido de la disposición de la Ley de Zonas Francas de la Codificación del año 2005, responde al deseo de legislador por mantener dicha exención de impuesto a la Renta vigente. Lo mismo podríamos decir del hecho de que, el artículo 9 de la Ley de

Régimen Tributario Interno desde el año 1999 hasta la actualidad, mantiene un texto muy similar e inclusive se ha incluido una única excepción, por lo que, de ninguna manera podemos considerar que esta norma no deba ser aplicada cuando su aplicación debe darse por sobre otras normas que tiene su mismo carácter, pues, se trata de una exoneración de Impuesto la Renta, lo cual se encuentra dentro del ámbito específico de aplicación de esta Ley. Finalmente, a fin de establecer la indebida aplicación del artículo 41 de la Ley de Zonas Francas, por tratarse de una norma que no se encontraba vigente al ejercicio fiscal 2011, nos permitimos afirmar que, si bien es cierto, la norma se encontraba aún en el texto legal, este simple hecho no implica su vigencia, pues además de lo manifestado, respecto de la derogatoria tácita, tenemos que atender a la intención del legislador al momento al momento de expedir el artículo 20 de la Ley Reformatoria para las Finanzas Públicas, pues conforme explicaré con mayor profundidad más adelante, es claro que lo que se buscó fue que, para el impuesto la renta, no se reconozcan más exoneraciones que las previstas en el mismo y no lo contrario(...)".

4.2. Realizado el traslado a la señora Mónica Aracelli Salazar Urvina, gerente general y representante legal de la compañía GLOBAL TELEMATIC SOLUTIONS GTS ECUADOR CÍA LTDA., dando contestación a la admisibilidad en referencia, del recurso de casación propuesto por la abogada María Gabriela Santoro, procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, expone lo siguiente: "(...) Es menester aclarar que la ley en mención no se establece disposición **EXPRESA** como en estricto derecho correspondía, que derogue en todo o en parte lo dispuesto en los artículos 41 y 42 de la Ley de Zonas Francas; por lo tanto, sus disposiciones seguían vigentes de acuerdo a la disposición general del artículo 61 de la Ley de Zonas Francas. Como podemos evidenciar Ilustres Magistrados no queda duda de que, aún luego de la publicación de la Ley 99 – 24, la Ley de Zonas Francas seguía vigente en todo el territorio nacional, razón por la cual, el Servicio de Rentas Internas, no puede argumentar que existió una derogación tácita de las disposiciones y beneficios contemplados en la Ley de Zonas Francas, por cuanto dicho cuerpo legal establecía de forma clara e inequívoca la necesidad de una "DEROGATORIA EXPRESA" de sus normas, aun tratándose de leyes especiales. Es decir, en ningún momento ha existido una contradicción entre las normas señaladas en el proceso tal como pretende hacer creer la procuradora fiscal, sino que su aplicación ha sido clara y determinada en un lapso de tiempo concreto. Posteriormente, con fecha 11 de abril

del 2005 en el Registro Oficial número 562 fue publicada la Codificación 2005-004 realizada por el Congreso de ese entonces de acuerdo con las disposiciones contenidas en el Artículo 139 numeral 2 de la Constitución Política vigente en esa fecha; y en dicha Codificación, aprobada de acuerdo con el Art. 160 de la Constitución, se mantienen las disposiciones constantes en los Art. 41 y 42 de la Ley de Zonas Francas, en lo referente a la exoneración del impuesto a la Renta y los 20 años de plazo que dichos beneficios tienen para los administrados y usuarios de dichos espacios del territorio nacional. Una vez más, el Congreso Nacional (hoy Asamblea Nacional) que era el órgano competente para dictar Leyes de carácter general y obligatorio, y más aún para la derogar disposiciones como las Ley de Zonas Francas, no dictó disposición **EXPRESA** de ninguna naturaleza que deje sin efecto el contenido de la Ley materia del presente conflicto, tal como lo dispone el artículo 61, que se mantenía también vigente de acuerdo con la Codificación efectuada. Hasta este momento, sigue sin lugar a dudas señores Jueces que la Ley de Zonas Francas seguía vigente en todo el territorio nacional (...). Más adelante señala que: "(...) Con fecha 29 de diciembre del 2010 mediante Suplemento al Registro Oficial No 851 fue publicado el Código de la Producción, Comercio e Inversiones (en adelante COPCI), en el cual se incluye una disposición derogatoria que en su letra n) deroga **EXPRESAMENTE**, como legalmente correspondía, la Codificación de la Ley de Zonas Francas. Sin embargo, en su disposición transitoria tercera el COPCI señala que: **las zonas francas cuyas concesiones han sido otorgadas al amparo de la Ley de Zonas Francas continuarán en operación bajo las condiciones vigentes al tiempo de su autorización, por el plazo que dure su concesión.** No obstante, las empresas administradoras y usuarias de las actuales zonas francas, deberán sujetarse administrativa y operativamente a las disposiciones del Código. Acorde la normativa expuesta no cabe duda alguna que la Ley de Zonas Francas y sus disposiciones seguían plenamente vigentes hasta el **29 de diciembre del 2010**, por lo que GTSECUADOR a la fecha de su calificación como usuario de zona franca (abril del 2008) y a la fecha en la cual el Servicio de Rentas Internas pretende cobrara el anticipo del impuesto a la Renta (2011), se encontraba gozando de las exoneraciones concedidas por el Art. 41 de la Ley de Zonas Francas y por el plazo del Art. 43 del mismo cuerpo legal (...). El casacionista concluye estableciendo que: "(...) la intención del legislador en su momento no tuvo como objeto eliminar los beneficios y disposiciones constantes de la Ley de Zonas Francas, esto debido a que tanto en las actas de debate, así como en la Ley para las Finanzas Públicas no consta disposición

Expresa que derogue en todo o en parte lo establecido en el 41 de la Ley de Zonas Francas. La procuradora fiscal pretende inducir a error a ustedes señores jueces, aduciendo consultar el espíritu de la norma cuando esta es clara en su alcance y mandato (...)".

V. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURIDICO

5.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, procede a examinar si la sentencia recurrida por la abogada María Gabriela Santoro, procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, se enmarca dentro de la causal y cargo propuesto:

CAUSAL PRIMERA:

La recurrente abogada María Gabriela Santoro, procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, considera que en el fallo recurrido, se ha configurado la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, al acusar el vicio de aplicación indebida del art. 41 de la Ley de Zonas Francas.

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 ha 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."; 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.” 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*). 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”. 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. A fin de establecer si se configuran o no los vicios alegados por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, consistente en la aplicación indebida del art. 41 de la Ley de Zonas Francas, se procede a transcribir las normas infringidas:

- Ley de Zonas Francas

Art. 41.- “Las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas, para todos sus actos y contratos que se cumplan dentro de las zonas francas, gozarán de una exoneración del ciento por ciento del impuesto a la renta o de cualquier otro que lo sustituya, así como del impuesto al valor agregado, del pago de impuestos provinciales, municipales y cualquier otro que se creare, así requiera de exoneración expresa”.

6.2.2. De la revisión de la sentencia recurrida se advierte que, el Tribunal Á quo, ha establecido como motivo de controversia, que: “(...) **TERCERO:** *3.1.Trabada la Litis y, atendiendo los fundamentos de hecho y derecho de la demanda y su contestación, pretensiones, excepciones y a la prueba debida y oportunamente actuada, el Tribunal estima que la controversia sometida a su consideración radica en establecer la legitimidad de la resolución no. 117012012RRECO31255 de 8 de octubre de 2012, con la cual la directora regional norte del Servicio de Rentas Internas negó el reclamo de la Liquidación de anticipo de impuesto a la renta no. 1720121300420 correspondiente al ejercicio fiscal 2011, en tanto no aplicó la exoneración prevista por el artículo 41 de la Ley de Zonas Francas para los usuarios de zonas francas, calidad que ha sido invocada por la accionante para no realizar el pago de dicho anticipo (...)*”, motivo por el que es propuesto este recurso de casación, ya que a criterio del casacionista existe aplicación indebida del art. 41 de la Ley de Zonas Francas.

6.3.- Para resolver el problema jurídico propuesto, esta Sala, primeramente establece que, en cumplimiento irrestricto del principio dispositivo, al haberse admitido como norma infringida, única y exclusivamente el art. 41 de la Ley de Zonas Francas, corresponde a esta Sala de Casación, realizar el control de legalidad de dicha norma, toda vez que es sobre la que el recurrente ha establecido se ha aplicado indebidamente en la sentencia. En razón de lo expuesto, en lo referente a la norma antes señalada el Tribunal de Instancia, expone: “(...) *Principio de legalidad de los tributos. No puede exigirse especie alguna de contribución, sino en virtud de un decreto de la autoridad competente, deducido de la ley que autoriza aquella exacción (...)*” Esta definición, plasmada en el artículo 101 de la Constitución Política de la República del Ecuador de 1835, constituye la raíz de lo que, en nuestros días, es una de las máximas expresiones de la democracia y el logro más importante del Estado de Derecho. Como tal, el principio de legalidad exige que los impuestos emerjan de la voluntad soberana del Pueblo, a través de sus representantes, al constituir sacrificios patrimoniales con aras de interés

general, en desmedro del interés particular. Es por ello que su existencia y sus elementos estructurales, objetivos y subjetivos, dispensas, prerrogativas y responsabilidades, deben constar en ley formal y con sujeción a los demás principios y garantías constitucionales a los que se hallan sometidos; sin dejar de ser, por esto, dinámicos, por la necesidad imperiosa de acoplarse a la realidad social y económica del Estado. Osvaldo Soler, en su obra Derecho Tributario, dice: "El principio de la legalidad en la tributación quiere significar que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero, además, que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir, todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla." En palabras del maestro Guillermo Salazar: "La existencia de las reservas de ley nacidas de la Carta Magna y del principio "nulla poena sine lege" tiene un efecto jurídico fundamental: la imposibilidad constitucional para que el legislador renuncie a su facultad legislativa en lo que constituye la materia reservada. Es decir, que el legislador siempre puede autorizar a la Administración la regulación de ciertas áreas pero la Constitución Política prohíbe dicha renuncia cuando el constituyente ha deseado que determinadas materias solo puedan normarse mediante el procedimiento legislativo", (El principio de legalidad tributaria, Ed. Asociación de Municipalidades Ecuatorianas AME, Serie Jurídica 7, 1998.), Así, el artículo 301 de la Constitución de la República ordena: "Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.", disposición que se replica en los artículos 132 y 120 numeral 7 ibídem y 4 del Código Tributario, que dice: "Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los

reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.”, principio que se conjuga con otros, destacando el de seguridad jurídica. Al respecto, cabe recordar las palabras de Geraldo Ataliba, en su artículo “Seguridad Jurídica”, publicado en la Revista Española de Derecho Financiero núm. 59/1988: “toda actuación estatal se subordina a la ley y de ella depende. Toda actuación pública tiene por base y por límite a la ley. Esta contiene decisiones iniciales, innovadoras y básicas del Estado. Las restantes actuaciones del Estado serán balizadas, enmarcadas, contenidas, informadas, pautadas y limitadas por la ley. Ninguna (actuación estatal) puede contrariar la ley. En cuanto a los ciudadanos, sólo a la ley deben obediencia. Ella constituye la solemne expresión de la voluntad popular, manifestada por los representantes del pueblo, transformándose así en voluntad del Estado, irresistible y obligatoria.” Así pues, las exoneraciones tributarias, entendidas como la dispensa de la obligación generada, por razones de orden público económico o social, debe constar en ley, pues así lo dispone expresamente el artículo 32 ibídem. En este sentido, los artículos 41, 43 y 66 de la codificación de la Ley de Zonas Francas establecen: “Las Empresas Administradoras y los usuarios de las zonas francas, para todos sus actos y contratos que se cumplan dentro de las zonas francas, gozarán de una exoneración del ciento por ciento del impuesto a la renta o de cualquier otro que los sustituya, así como del impuesto al valor agregado, del pago de impuestos provinciales, municipales, y cualquier otro que se creare, así requiera de exoneración expresa.”; “Las empresas administradoras y los usuarios de una zona franca gozarán de las exenciones señaladas en este capítulo por un período de 20 años contados desde la resolución que autorice su instalación, que podrán ser prorrogables, a criterio del CONAZOFRA.”; y, “Las normas de esta Ley tienen el carácter de especiales y prevalecerán sobre cualesquiera otras, sea de carácter general o especial, que se opongan a ellas; y, no podrán ser modificadas o derogadas por otras leyes, sino por aquellas que expresamente se dicten para tal fin.” (El subrayado fuera de texto.) Ahora, cabe tomar en consideración que la razón por la cual la Administración Tributaria desconoció el derecho a la exoneración del pago del impuesto a la

renta de la compañía actora, fue en atención de la reforma introducida al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno por la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, con la cual se incluyó un inciso al final que decía: “En la determinación y liquidación del impuesto a la renta, no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente.” Si bien es cierto, a la fecha de expedición de esta reforma se encontraba vigente la exoneración aludida, no obstante el artículo 66 de la Ley de Zonas Francas exigía ley puntual, dictada expresamente para tal fin, para derogar sus normas, lo cual no ocurrió con esta reforma, pues no trajo una derogatoria expresa de esta exoneración. Cabe, simplemente recordar que la disposición general de la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios, reiteró esta condición legislativa para las exoneraciones tributarias previstas en la Ley de Zonas Francas. Por tanto, el derecho a la exoneración del pago del impuesto a la renta en el ejercicio fiscal 2011, por parte de la accionante, es legítimo, por encontrarse dentro del tiempo que el artículo 43 de la Ley de Zonas Francas ha previsto, en concordancia con el mandato del artículo 34 del Código Tributario que dice: “La exención, aun cuando hubiere sido concedida en atención a determinadas situaciones de hecho, podrá ser modificada o derogada por ley posterior. Sin embargo, la concedida por determinado plazo, subsistirá hasta su expiración.”, siendo que tal exoneración no fue derogada por el artículo 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, como asegura la Administración Tributaria. Valga aclarar que, conforme lo sostiene la procuradora fiscal, para dicho período fiscal se encontraba ya vigente el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, donde su disposición transitoria tercera reconoce: “Las zonas francas cuyas concesiones han sido otorgadas al amparo de la Ley de Zonas Francas, continuarán en operación bajo las condiciones vigentes al tiempo de su autorización, por el plazo que dure su concesión. No obstante, las empresas administradoras y usuarias de las actuales zonas francas deberán sujetarse administrativa y operativamente a las disposiciones del presente Código.”, siendo que los

administradores y usuarios de zonas francas, figura vigente a dicho momento, deben someterse a sus disposiciones exclusivamente en lo atinente a temas administrativos y operacionales, por cuanto, para todo lo demás, se encuentran vigentes las normas de la Ley de Zonas Francas hasta que culminen todas las concesiones otorgadas a su amparo.- SÉPTIMO: Para el caso que nos atañe, es de reconocer que nuestra legislación no ha esbozado un concepto puntual del impuesto a la renta, lo que torna difícil su definición y nos conduce siempre a observar los mandatos de los artículos 2, 8, 10 y 17 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el intenso afán de conceptualizarlo. Así, la Sala de lo Fiscal de la extinta Corte Suprema de Justicia, ha dicho: "(...)que es pertinente hacer las siguientes reflexiones: 1) El Art. 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece el impuesto a la renta global que obtengan... las sociedades nacionales o extranjeras, mientras que el Art. 2 considera como renta: "los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, en especies o servicios"; y, el Art. 8 ordinal 1 considera rentas de fuente ecuatoriana: los ingresos obtenidos por actividades comerciales realizadas en territorio ecuatoriano. 2) El concepto de renta como objeto del impuesto, por hermenéutica jurídica de interpretación de la ley señalada en el Art. 18 del Código Civil, en concordancia con el Art. 12 del Código Tributario, que señalan que las palabras se entenderán en su sentido natural y obvio, se tiene que en concepto renta es lo mismo que utilidad, beneficio o ganancia que rinde periódicamente algo o lo que de ellos se deriva. 3) La concepción doctrinaria de renta distingue la posición de dos grandes corrientes, al decir de García Belsunce en su obra "El Concepto de Renta en la Doctrina y el Derecho Tributario", corrientes que son: a) Doctrinas económicas, que entienden que la renta es siempre una riqueza nueva y consiste también siempre en renta neta, que resulta de retraer de la bruta varias deducciones; y, b) Doctrinas fiscales que se subdividen en b-1) Teoría de la renta-producto estimando que la renta como riqueza nueva que fluye de una actividad o fuente productiva; b-2) Teoría de la renta-incremento patrimonial, que entiende que renta es todo ingreso neto en bienes materiales, inmateriales o servicios de

carácter oneroso y gratuito, que importa un incremento del patrimonio en un período determinado (Posición esta a la que le correspondería buena parte de la ley ecuatoriana al considerar como renta los ingresos gratuitos como legados y donaciones); y, b-3) Posición legalista, que en la inteligencia de lo que es renta hace prevalecer el concepto que consigne clara y específicamente la misma ley que crea el tributo.- 4) El Art. 1 de la Ley de Régimen Tributario trata del objeto del impuesto a la renta global que obtengan las sociedades de acuerdo con las disposiciones de la misma, remisión que nos lleva al artículo 10 que dispone "En general para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen para obtener los ingresos" y nos lleva también al Art. 17 que considera la base imponible la totalidad de ingresos gravados con el impuesto menos los descuentos, gastos y deducciones imputables a tales ingresos.- 5) De lo expuesto se colige sin esfuerzo que la renta gravada con el impuesto es utilidad, ganancia o beneficio alcanzado, que en el campo doctrinario es siempre riqueza nueva consistente siempre en riqueza neta o en todo ingreso que fluye de una fuente productiva o que importe un incremento del patrimonio; se infiere además que la base imponible del tributo se configura con los ingresos brutos menos las deducciones que determina la ley; (...)" (Expediente 86, Registro Oficial 435, 5 de Octubre del 2004). Tributos como este requieren de una recaudación pronta y periódica, con el objeto de que no se concentren en un solo momento, razón por la cual se ha diseñado la figura de los anticipos, conocidos por la doctrina como "pagos a cuenta" o "pagos anticipados". Jorge Leicach lo define como sigue: "Los anticipos son obligaciones tributarias autónomas de cumplimiento independiente, que tienen su propia individualidad y fecha de vencimiento. Su exigencia reposa en la razonable presunción de continuidad de la actividad que da lugar a los hechos imposables y que se basan en una presunción de capacidad contributiva con relación al impuesto determinado en períodos anteriores". (El Pago, en Mario Volman Dir. Régimen Tributario, p. 263.) La Corte Constitucional, en sentencia No. 006-13-SIN-CC de 25 de abril de 2013, dijo que el anticipo al cual se refiere el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, únicamente opera como una obligación devengada de la

aplicación del impuesto a la renta, siéndole accesoria; razón por la cual tienen la misma naturaleza y características. Por tanto y, existiendo tal vinculación entre el impuesto a la renta y su anticipo, si no existe la obligación de pago del primero, mal puede existir la obligación de pago del segundo; lo cual, en el caso que nos compete, evidencia que la compañía actora, siendo beneficiaria de la exoneración del pago del impuesto a la renta por su calidad de usuario de zona franca, conforme se dijo anteriormente, no tiene obligación de pago de su anticipo; lo que conlleva a establecer que la resolución No. 117012012RRECO31255 y su antecedente, carecen de legitimidad.(...)"

6.3.1. De los hechos probados, establecidos en la sentencia, se verifica que, con Resolución Mo. 2008-05, publicada en el Registro Oficial No. 320 de 21 de abril de 2008, el Consejo Nacional de Zonas Francas registró la calificación de GLOBAL TELEMATIC SOLUTIONS GTS ECUADOR CIA. LTDA., como usuaria de la zona franca administrada por Metrozona S.A.; que la compañía en referencia, el 12 de abril de 2011, presentó su declaración del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio fiscal 2010, en la cual "(...) se determinó que había causado un impuesto equivalente a USD \$ 85.921,85 y aplicó por la totalidad "exoneraciones contempladas en Leyes Especiales", estableciendo un valor a pagar por anticipo de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2011 de USD \$ 0.00; al respecto de esto, la Administración Tributaria, mediante Liquidación de anticipo de impuesto a la renta No. 1720121300420 para el ejercicio fiscal 2011, indicó a la contribuyente que su declaración adolecía de error, por cuanto, por mandato del art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, habían valores a pagar por concepto de anticipo, no siéndole aplicable la exoneración invocada, prevista en el art. 41 de la Ley de Zonas Francas; acto administrativo que fue reclamado por la compañía actora, habiéndose ratificado (...)" y sobre lo que el Juzgador A-quo, después de transcribir doctrina respecto de los principios de reserva de ley y legalidad; y, citar el contenido de los arts. 41, 43 y 66 de la Ley de Zonas Francas, afirma que: "(...) cabe tomar en consideración que la razón por la cual la Administración Tributaria desconoció el derecho a la exoneración del pago del impuesto a la

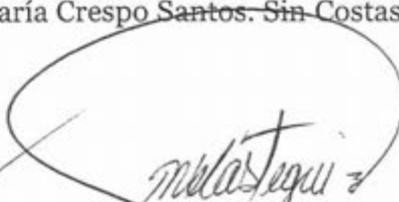
renta de la compañía actora, fue en atención de la reforma introducida al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno por la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, con la cual se incluyó un inciso al final que decía: “En la determinación y liquidación del impuesto a la renta, no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente.” Si bien es cierto, a la fecha de expedición de esta reforma se encontraba vigente la exoneración aludida, no obstante el artículo 66 de la Ley de Zonas Francas exigía ley puntual, dictada expresamente para tal fin, para derogar sus normas, lo cual no ocurrió con esta reforma, pues no trajo una derogatoria expresa de esta exoneración. Cabe, simplemente recordar que la disposición general de la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios, reiteró esta condición legislativa para las exoneraciones tributarias previstas en la Ley de Zonas Francas. Por tanto, el derecho a la exoneración del pago del impuesto a la renta en el ejercicio fiscal 2011, por parte de la accionante, es legítimo, por encontrarse dentro del tiempo que el artículo 43 de la Ley de Zonas Francas ha previsto, en concordancia con el mandato del artículo 34 del Código Tributario que dice: “La exención, aun cuando hubiere sido concedida en atención a determinadas situaciones de hecho, podrá ser modificada o derogada por ley posterior. Sin embargo, la concedida por determinado plazo, subsistirá hasta su expiración.”, siendo que tal exoneración no fue derogada por el artículo 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, como asegura la Administración Tributaria. Valga aclarar que, conforme lo sostiene la procuradora fiscal, para dicho período fiscal se encontraba ya vigente el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, donde su disposición transitoria tercera reconoce: “Las zonas francas cuyas concesiones han sido otorgadas al amparo de la Ley de Zonas Francas, continuarán en operación bajo las condiciones vigentes al tiempo de su autorización, por el plazo que dure su concesión. No obstante, las empresas administradoras y usuarias de las actuales zonas francas deberán sujetarse administrativa y operativamente a las disposiciones del presente Código.”, siendo que los

administradores y usuarios de zonas francas, figura vigente a dicho momento deben someterse a sus disposiciones exclusivamente en lo atinente a temas administrativos y operacionales, por cuanto, para todo lo demás, se encuentran vigentes las normas de la Ley de Zonas Francas hasta que culminen todas las concesiones otorgadas a su amparo. (...)"; en efecto, se establece que el Juzgador de instancia, ha invocado una norma que no es aplicable a los hechos probados antes narrados, pues se evidencia que para el ejercicio fiscal liquidado, era aplicable el contenido del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario, constante en la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, pues la misma entró en vigencia el 1 de enero del año 2000, norma jurídica que indica claramente que única y exclusivamente se reconocerán las exoneraciones previstas en dicho artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan dispensas a favor de cualquier contribuyente; por lo que la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno al concebirse como una ley orgánica prevalece sobre la Ley de Zonas Francas que en esencia es una ley ordinaria, esto en aplicación del principio de supremacía de la norma y especialidad de la materia, como lo ha sostenido esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en varios fallos reiterativos y uniformes (recursos Nos. 154-2016; 390-2016; 73-2017, 09501-2016-00532 entre otros); en tal virtud, se incurre en la aplicación indebida de la norma sustantiva, cuando, el juez, en el proceso intelectual desarrollado para dictar sentencia, subsume los hechos controvertidos a una norma que si bien le ha dado su correcto alcance, se encuentra prevista para una relación jurídica diferente o en este caso que fue utilizada para un periodo fiscal para el que no fue contemplada, enmarcando la actividad judicial en un error de selección de norma, ya que existe una norma que es pertinente en razón de la especialidad que se enmarca dentro de la misma materia tributaria, en consecuencia, el juzgador no debió aplicar el art. 41 de la Ley Zonas Francas, toda vez que, al imperar la norma orgánica, esto es la Ley de Régimen Tributario Interno, cuyo contenido debía observarse para garantizar seguridad jurídica, en el caso *in examine*; cuyo contenido dispone que no se reconoce ninguna otra exoneración que las previstas en dicho artículo. En virtud de lo expuesto, se establece que en

la sentencia a quo, existe aplicación indebida del artículo 41 de la Ley de Zonas Francas, por lo que en la sentencia recurrida, se configura la causal primera, la aplicación indebida del art. 41 de la Ley de Zonas Francas.

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: Casar la sentencia dictada el 13 de mayo del 2016, las 10h37; y, en consecuencia declarar la validez de la Resolución No. 117012012RRECO31255, emitida el 8 de octubre de 2012 por la Directora Regional Norte del Servicio de Rentas Internas y la Liquidación de Anticipo de Impuesto a la Renta No. 1720121300420, correspondiente al ejercicio fiscal 2011, de la compañía GLOBAL TELEMATIC SOLUTIONS GTS ECUADOR CIA. LTDA. 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.-


Dr. Darío Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL


Dr. Patricio Adolfo Scaira Durango
CONJUEZ NACIONAL


Dr. Iván Rodrigo Larco Ortuño
CONJUEZ NACIONAL

Certifico:


Dra. Ivonne Marlene Guamaní León
SECRETARIA RELATORA (E)

En Quito, jueves trece de septiembre del dos mil dieciocho, a partir de las quince horas y veinte y cinco minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: COMPAÑIA GLOBAL TELEMATIC SOLUTIONS GTSECUADOR CIA. LTDA. en la casilla No. 3931 y correo electrónico dmedina@deloitte.com; jaimejia@deloitte.com; davmejia@deloitte.com, en el casillero electrónico No. 1710329572 del Dr./Ab. DIEGO JAVIER MEDINA VICUÑA; COMPAÑIA GLOBAL TELEMATIC SOLUTIONS GTSECUADOR CÍA. LTDA. en la casilla No. 1920 y correo electrónico jaimejia@deloitte.com; jmejia@integraladvisors.com.ec; jsmejiaa@gmail.com; jmejia@apt.com.ec; pnanranjo@integraladvisors.com.ec; dlarrea@integraladvisors.com.ec, en el casillero electrónico No. 1714080635 del Dr./Ab. JAIME SANTIAGO MEJÍA ANDRADE. DIRECTOR GENERAL Y DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico santorogabriela@hotmail.com; sri.norte17@foroabogados.ec, en el casillero electrónico No. 1714479571 del Dr./Ab. MARIA GABRIELA SANTORO SANTILLAN; en la casilla No. 568 y correo electrónico santorogabriela@hotmail.com; sri.norte17@foroabogados.ec; en el casillero electrónico No. 1714479571 del Dr./Ab. MARIA GABRIELA SANTORO SANTILLAN. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200, en el casillero electrónico No. 3632 del Dr./Ab. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON
SECRETARIA RELATORA



JUDICIAL Firmado por
IVONNE MARLENE
GUAMANI LEON
C=EC
L=QUITO
U=SECRETARIA
R=1711111486

RAZÓN: Siento como tal que las 11 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro del Recurso de Casación No. 17751-2016-0390 (Juicio No. 17505-2012-0115) (Resolución No. 364-2018), que sigue la COMPAÑÍA GLOBAL TELEMATIC SOLUTIONS GTSECUADOR CIA. LTDA. en contra del DIRECTOR GENERAL Y DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS las mismas que las confiero certificadas. Quito, 04 de octubre de 2018. Certifico.-

Dra. Ivonne Marlene Guamaní León
SECRETARIA RELACIONADA (S)





Ing. Hugo Del Pozo Barrezueta
DIRECTOR

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

www.registroficial.gob.ec

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.